Manuel de présentation des comptes du Domaine des EPF
Version 8.0 (état au 24.10.2025)

Statut :	Version V8.0
Edition du :	24.10.2025
Etat du plan comptable :	V90a
Validité :	à partir du 01.01.2025
Auteurs :	CC IPSAS
Source :	CC IPSAS

Note

Le manuel de présentation des comptes pour le Domaine des EPF a été rédigé en allemand et traduit en français. En cas de divergences, la version allemande fait foi.

0 Informations sur le document

0.1 Contrôle des modifications

V5.0

Version	Date	Remarque
V0.01	17.07.2013	Version d'origine avec table des matières provisoire
V0.09	18.12.2013	Version de base 1 : utilisée en l'état lors de la réunion de l'équipe de projet du 19.12.2013
V0.13	04.02.2014	Version de base 1 au 31.12.2013 : document de base pour la version détaillée 2
V0.17	28.03.2014	Version détaillée 2 au 28.3.2014 : version préalable transmise au Contrôle fédéral des finances
V0.19b	30.04.2014	Version détaillée 2 au 30.4.2014 : document de base pour la procédure de consultation de mai 2014
V0.22	15.07.2014	Version détaillée 3 au 15.7.2014 : document de base pour la procédure de consultation de juillet / août 2014 auprès du STC
V0.28	25.08.2014	Version détaillée 4 au 25.8.2014 : document de base soumis au comité d'audit pour approbation
V0.30	28.10.2014	Version finale 5.0 au 28.10.2014 : document de base soumis au Conseil des EPF pour approbation

V5.1

Version	Date	Remarque
V01	26.03.2015	Première série de modifications / Formatages / Discussion lors de la réunion de l'équipe de projet le 26.03.2015
V02	16.04.2015	Deuxième série de modifications / Formatages / Discussion lors de la réunion de l'équipe de projet le 23.04.2015
V03	30.04.2015	Inputs de l'équipe de projet en date du 23.04.2015 ainsi que formatages / correction de petites erreurs / harmonisations PUBLICATION comme version de travail V5.1 du 30.04.2015
V04	30.10.2015	Version finale 5.1 : Inputs de l'équipe de projet en date du 24.9.2015 / 22.10.2015 ainsi que formatages / correction de petites erreurs / harmonisations

0.2 Vérifications / Consultations

V5.0

Version	Date	Nom/organe	Teneur
V0.19b	1er - 31.5.2014	ETH Zurich, EPFL, PSI, WSL, Empa, Eawag, Conseil des EPF, AFF, CDF	Procédure de consultation de mai 2014 pour la version détaillée 2
V0.22	16.7 – 15.8.2014	Steering Commitee (STC)	Procédure de consultation pour la version détaillée 3 en vue de son approbation par le STC le 22.8.2014
V0.28	25.8 – 20.9.2014	Comité d'audit	Procédure de consultation pour la version détaillée 4 en vue de son approbation par le comité d'audit
V0.30	1er – 30.11.2014	Conseil des EPF	Procédure de consultation et approbation en vue de l'entrée en vigueur du manuel au 1.1.2015

V5.1

Version	Date	Nom/organe	Teneur
V01	26.03.2015	Equipe de projet	Modification du manuel conformément au document 20150318_CCIPSAS Vorgenommene Änderungen HB.pdf ➔ Approbation de tous les changements, exception faite de l'arbre de décision (5/8/15) et des comptes pour les contributions *overhead* (remaniement pour la prochaine réunion de l'équipe de projet)
V03	23.04.2015	Equipe de projet	Modification du manuel conformément au document 20150416_CCIPSAS_Vorgenommene Änderungen Handbuch.pdf ➔ Approbation de tous les points. Correction *in-kind* et du tableau 8 Créances. **PUBLICATION comme version de travail V5.1 du 30.04.2015**
V04	24.09.2015/ 22.10.2015	Equipe de projet	Modification du manuel conformément à la demande du CC IPSAS
V04	2.12.2015	Comité d'audit (avec information du Conseil des EPF)	Procédure de consultation et approbation en vue de l'entrée en vigueur immédiate du manuel

V5.2

Version	Date	Nom/organe	Teneur
V01	23.09.2016/ 20.10.2016	Equipe de projet	Modification du manuel conformément à la demande du CC IPSAS
V02	7.12.2016	Comité d'audit (avec information du Conseil des EPF)	Procédure de consultation et approbation en vue de l'entrée en vigueur immédiate du manuel

V6.1

Version	Date	Nom/organe	Teneur
V01	22.06.2017	Equipe de projet	Modification du manuel conformément à la demande du CC IPSAS, y c. modification des dispositions transitoires pour les paquets de travail Consolidation et Instruments financiers PUBLICATION comme version de travail du 30.06.2017

V6.2

Version	Date	Nom/organe	Teneur
V01	21.09.2017	Equipe de projet	Modification du manuel conformément à la demande du CC IPSAS
V02	12.10.2017	Equipe de projet	Modification du manuel conformément à la demande du CC IPSAS, y c. modification des dispositions transitoires pour le paquet de travail in-kind

V03	13.12.2017	Comité d'audit (avec information du Conseil des EPF)	Procédure de consultation et approbation en vue de l'entrée en vigueur immédiate du manuel

V6.3

Version	Date	Nom/organe	Teneur
V03	30.06.2018	Conférence financière	Modification du manuel conformément à la demande du CC IPSAS
V04	31.08.2018	Conférence financière	Modification du manuel conformément à la demande du CC IPSAS
V04	12.12.2018	Comité d'audit (avec information du Conseil des EPF)	Procédure de consultation et approbation en vue de l'entrée en vigueur immédiate du manuel.

V6.4

Version	Date	Nom/organe	Teneur
V01	15.08.2019	CC IPSAS	Modification du manuel conformément à la demande du CC IPSAS
V02	19.09.2019	CC IPSAS	Modification du manuel conformément à la demande du CC IPSAS
V03	04.10.2019	Conférence financière	Suggestions émises lors de la conférence financière
V03	11.12.2019	Comité d'audit (avec information du Conseil des EPF)	Procédure de consultation et approbation en vue de l'entrée en vigueur immédiate du manuel.

V6.5

Version	Date	Nom/organe	Teneur
V01	18.06.2020	CC IPSAS	Document de travail pour le CC IPSAS
V02	02.10.2020	Conférence financière	Modification du manuel conformément à la demande du CC IPSAS
V02	09.12.2020	Comité d'audit (avec information du Conseil des EPF)	Procédure de consultation et approbation en vue de l'entrée en vigueur immédiate du manuel

V6.6

Version	Date	Nom/organe	Teneur
V01	01.10.2021	Conférence financière	Modification du manuel conformément à la demande du CC IPSAS
V02	28.10.2021	Conférence financière	Modification du chapitre consacré au capitaux propres
V03	08.12.2021	Comité d'audit du CEPF	Consultation et approbation pour une mise en vigueur immédiate

V7.0

Version	Date	Nom/organe	Teneur
V01	05.05.2022	CC IPSAS	Document de travail pour le CC IPSAS
	07.10.2022	Conférence financière	Modification du manuel conformément à la demande du CC IPSAS
	07.12.2022	Comité d'audit du CEPF	Consultation et approbation pour une mise en vigueur immédiate

V7.1

Version	Date	Nom/organe	Teneur
V01	21.07.2023 (plusieurs versions)	CC IPSAS	Document de travail pour le CC IPSAS
V02	06.10.2023	Conférence financière	Modification du manuel conformément à la demande du CC IPSAS
V03	06.12.2023	Comité d'audit du CEPF	Consultation et approbation pour une mise en vigueur immédiate

V7.2

Version	Date	Nom/organe	Teneur
V00	24.07.2024	CC IPSAS	Document de travail pour le CC IPSAS et le CDF
V01	23.09.2024	Conférence financière	Modification du manuel conformément à la demande du CC IPSAS
V02	À déterminer	Comité d'audit du CEPF (avec information CEPF	Consultation et approbation pour une mise en vigueur immédiate

V8.0

Version	Date	Nom/organe	Teneur
V00	25.07.2025	CC IPSAS	Document de travail pour le CC IPSAS et le CDF
V01	02.09.2025	CC IPSAS, version août	Document de travail avec adaptations selon feed-back reçu
V02	26.09.2025	Conférence financière	Version avec de nouvelles adaptations envoyée aux membres de la conférence financière

Table des matières

Liste des abréviations **11**
Liste des illustrations **12**
Liste des tableaux **14**
1. Généralités **17**
1.1. But du manuel de présentation des comptes 18
1.2. Responsabilité du manuel de présentation des comptes 18
1.3. Bases légales 19
1.4. Principes 20
1.5. Champ d'application et entrée en vigueur 20
2. Organisation **20**
2.1. Aperçu général 20
2.2. Organisation interne 21
2.3. Tâches, compétences et responsabilités 23
2.4. Système de consolidation 25
3. Principes de présentation des comptes et de comptabilité **27**
3.1. Normes comptables 27
3.2. Principes de présentation régulière de la comptabilité 28
3.3. Critères de comptabilisation, principes d'évaluation, seuils de matérialité 31
3.4. Différences par rapport aux normes IPSAS et concrétisation de celles-ci 43
3.5. Plan comptable du Domaine des EPF 43
3.6. Instruments financiers 45
4. Bilan **53**
4.1. Liquidités et placements à court terme 53
4.2. Créances 57
4.3. Immobilisations financières 65
4.4. Autres participations 71
4.5. Stocks 74
4.6. Comptes de régularisation actifs 78
4.7. Immobilisations corporelles 81
4.8. Immobilisations corporelles immobilières 90
4.9. Immobilisations incorporelles 103

4.10. Prêts ... 113
4.11. Participations dans des entités associées et coentreprises ... 121
4.12. Participations dans des coentreprises ... 124
4.13. Engagements courants ... 124
4.14. Engagements financiers ... 128
4.15. Comptes de régularisation passifs ... 134
4.16. Provisions ... 139
4.17. Engagements en matière de prévoyance du personnel ... 149
4.18. Capitaux de tiers affectés à long terme ... 155
4.19. Capitaux propres ... 157
4.20. Capital de base ... 159
4.21. Réserves de réévaluation ... 159
4.22. Dons, soutiens financiers, cofinancements ... 161
4.23. Réserves avec affectation interne ... 165
4.24. Réserves sans affectation ... 168
4.25. Réserves de consolidation ... 171
4.26. Excédent/découvert au bilan ... 171
4.27. Parts minoritaires ... 174
5. Compte de résultat ... 175
5.1. Charges de personnel ... 175
5.2. Charges de biens et services ... 180
5.3. Amortissements ... 185
5.4. Charges de transfert ... 189
5.5. Financement fédéral ... 191
5.6. Taxes d'études, contributions aux frais de la formation continue et de la formation approfondie et taxes administratives ... 193
5.7. Contributions à la recherche, mandats de recherche et prestations de services scientifiques ... 196
5.8. Donations et legs ... 199
5.9. Autres produits ... 201
5.10. Charges financières ... 206
5.11. Produits financiers ... 211
6. Tableau des flux de trésorerie ... 216

6.1. Structure ... 216
6.2. Définitions ... 216
6.3. Bases ... 217
6.4. Flux de trésorerie provenant de l'activité opérationnelle ... 217
6.5. Flux de trésorerie provenant de l'activité d'investissement ... 218
6.6. Flux de trésorerie provenant de l'activité de financement ... 219
6.7. Présentation générale du tableau des flux de trésorerie ... 220
6.8. Publication ... 221
7. Tableau de variation des capitaux propres ... 222
7.1. Définition ... 222
7.2. Bases ... 223
7.3. Structure et présentation ... 223
8. Annexe ... 224
8.1. Introduction ... 224
8.2. Information sectorielle ... 230
8.3. Publication des instruments financiers ... 233
8.4. Publication des contrats de leasing ... 240
8.5. Créances et engagements conditionnels ... 243
8.6. Promesses financières ... 246
8.7. Personnes et entités proches ... 248
8.8. Evénements survenus après la date de clôture ... 251
8.9. Publication de participations dans d'autres entités (entités contrôlées ou associées, accords conjoints) ... 254
9. Thèmes spéciaux ... 258
9.1. Comptabilisation des produits et inscription au bilan des fonds affectés ... 258
9.2. Opérations de couverture (comptabilité de couverture) ... 287
9.3. Prestations propres ... 294
9.4. Immeubles de placement ... 298
9.5. Dépréciations durables (*Impairment*) ... 300
9.6. Actualisation ... 307
9.7. Monnaies étrangères ... 313
9.8. Concessions de services : du point de vue du concessionnaire ... 318
9.9. Partenariat public-privé (PPP) ... 320

9.10. Cofinancements 330
9.11. Prestations en nature 335
9.12. Contrats de construction 342
9.13. Rétrocession à la Confédération de produits immobiliers à usage de tiers et de revenus issus de la vente d'énergie 345
9.14. Contrats de leasing – Preneur de leasing (locataire) 348
9.15. Contrats de leasing – vue du bailleur 373
9.16. Biens culturels 379
9.17. Actifs immobilisés destinés à la vente (IPSAS 44) 386
9.18. Secteurs d'activité abandonnés (IPSAS 44) 389
10. Consolidation 391
10.1. Contexte relatif à la consolidation 391
10.2. Bases 392
10.3. Définition 393
10.4. Degrés d'influence 393
10.5. Périmètre de consolidation 397
10.6. Principes de consolidation 398
10.7. Procédure de consolidation 399
10.8. Réconciliations intercompagnies (créances, engagements, produits, charges) 400
10.9. Publication 401
10.10. Consolidation du Domaine des EPF et des sous-consolidations 401
10.11. Comptes consolidés de la Confédération (CCC) 403
10.12. Spécificités 405
10.13. Regroupements d'entreprises dans le secteur public (IPSAS 40) 405
11. Reporting 408
11.1. Principes 408
11.2. Rapport de gestion 408
11.3. Rapport financier modèle 409
12. Conservation et inventaire 409
12.1. Durée de conservation 409
12.2. Inventaires 411
13. Système de contrôle interne (SCI) et gestion des risques 414
14. Comptabilité analytique (CA) 415

14.1. Principes 415
14.2. Bases 415
15. Plan financier et budget 416
15.1. Bases 416
15.2. Objet et déroulement 416
16. Mouvements de fonds et trafic des paiements 417
16.1. Trésorerie et directives relatives aux placements financiers 417
17. Annexe 418
17.1. Vue financière globale 418
17.2. Glossaire 446
17.3. Plan comptable du Domaine des EPF 448

Liste des abréviations

A-C ..... Assurance-chômage
AFF ..... Administration fédérale des finances
AI ..... Assurance invalidité
AMat ..... Assurance maternité
ANP ..... Accident non professionnel
AP ..... Accident professionnel
APG ..... Allocations pour perte de gain
AVS ..... Assurance vieillesse et survivants
CAF ..... Caisse d'allocations familiales
CC ..... Code civil
CDF ..... Contrôle fédéral des finances
CFC ..... Code des Frais de Construction
COC ..... Cost of Completion
CSHE ..... Conférence suisse des hautes écoles
DEFR ..... Département fédéral de l'économie, de la formation et de la recherche
DTA ..... Echange de support de données
DU ..... Durée d'utilisation
EM/EF ..... Entrée des marchandises / Entrée des factures
Empa ..... Laboratoire fédéral d'essai des matériaux et de recherche
EPF ..... Ecole polytechnique fédérale
FNP ..... Institut fédéral de recherches sur la forêt, la neige et le paysage
FNS ..... Fonds national suisse
FRI ..... Formation Recherche Innovation
FRN ..... Fonds de roulement net
HBK ..... Manuel consolidation
HERMES ..... Modèle de gestion de projet
IC ..... Intercompany
IFAEPE ..... Institut fédéral pour l'aménagement, l'épuration et la protection des eaux
Innosuisse ..... Agence suisse pour l'encouragement de l'innovation
IPS ..... Institut Paul Scherrer
IPSAS ..... International Public Sector Accounting Standard
LFC ..... Loi sur les finances
Loi sur les EPF ..... Loi fédérale du 04.10.1991 sur les écoles polytechniques fédérales
OFC ..... Ordonnance sur les finances
Olico ..... Geschäftsbücherverordnung
OPers ..... Ordonnance sur le personnel
Ordonnance sur le domaine des EPF ..... Ordonnance du 19.11.2003 sur le domaine des écoles polytechniques fédérales
PCB ..... Polychlorobiphényle
PCR ..... Programme-cadre de recherche
PFPDT ..... Préposé fédéral à la protection des données et à la transparence
PPP ..... Partenariat public-privé
RS ..... Recueil systématique
RSETHZ ..... Rechtssammlung ETHZ
SAP FC ..... SAP Financial Consolidation
SCI ..... Système de contrôle interne

SG ..... Secrétariat général
SIA ..... Société suisse des ingénieurs et des architectes
TFT ..... Tableau des flux de trésorerie

Liste des illustrations

Illustration 1 : Organisation de l'état-major du Conseil des EPF 22
Illustration 2 : Vue synoptique de la consolidation du Domaine des EPF 23
Illustration 3 : Références de la liasse de consolidation pour le budget 26
Illustration 4 : Présentation des modèles d'évaluation 33
Illustration 5 : Plan comptable du Domaine des EPF 44
Illustration 6 : Classification des actifs financiers 47
Illustration 7 : Application du modèle en 3 étapes 51
Illustration 8 : Matrice décisionnelle pour les immobilisations incorporelles 108
Illustration 9 : Exemple de la méthode du taux d'intérêt effectif 134
Illustration 10 : Matrice de distinction entre provisions et engagements conditionnels 140
Illustration 11 : Présentation des flux de trésorerie provenant de l'activité opérationnelle 218
Illustration 12 : Publication des flux de trésorerie de l'activité d'investissement 219
Illustration 13 : Publication des flux de trésorerie de l'activité de financement 219
Illustration 14 : Présentation générale du tableau des flux de trésorerie 220
Illustration 15 : Modifications des méthodes d'inscription au bilan et d'évaluation 228
Illustration 16 : Modifications des estimations 228
Illustration 17 : Correction d'erreurs 229
Illustration 18 : Estimations – Inscription au bilan et évaluation – Correction d'erreurs 229
Illustration 19 : Sphère d'influence des personnes et entités proches 249
Illustration 20 : Période des événements survenus après la date de clôture 251
Illustration 21 : Aperçu des dispositions au sens de la norme IPSAS 23 259
Illustration 22 : Arbre de décision au sens de la norme IPSAS 9/23 261
Illustration 23 : Structure de l'inscription au bilan des régularisations des produits et des prestations anticipées 270
Illustration 24 : Structure des produits au compte de résultat 271
Illustration 25 : Comptabilisation des contributions overheads 275
Illustration 26 : Exemple du cas spécial des projets UE/FP7 276
Illustration 27 : Schéma de comptabilisation du cas spécial des projets UE/FP7 277
Illustration 28 : Comptabilisation de la dépréciation 305
Illustration 29 : Caractéristiques d'un PPP au sens strict 321
Illustration 30 : Modèles PPP 323
Illustration 31 : Classification des modèles PPP 325
Illustration 32 : Exemple de PPP avec plusieurs contrats 327
Illustration 33 : Schéma de comptabilisation des opérations de cofinancement dès 10 mio CHF 332
Illustration 34 : Schéma de comptabilisation des opérations de cofinancement jusqu'à 10 mio CHF 333
Illustration 35 : Inscription au bilan des cofinancements à la Confédération et dans le Domaine des EPF 333
Illustration 36 : Arbre de décision in kind 336
Illustration 37 : Arbre de décision pour la rétrocession à la Confédération de revenus immobiliers provenant de la cession d'utilisation (tiré des explications relatives à l'ordonnance) 346
Illustration 38 : Arbre de décision de détermination si le contrat tombe sous IPSAS 43 354
Illustration 39 : Niveaux de consolidation du Domaine des EPF 392
Illustration 40 : Outil d'aide à la décision coentreprise – joint operation 397
Illustration 41 : Classification Public Sector Combinations 407
Illustration 42 : Vue d'ensemble Financement fédéral 419

Illustration 43 : Compétences dans la gestion des crédits 420
Illustration 44 : Vue d'ensemble des catégories de crédits selon l'art. 20 OFC 421
Illustration 45 : Gestion des crédits dans le respect du plafond des dépenses du Domaine des EPF432
Illustration 46 : Gestion des crédits dans le respect du plafond des dépenses du Domaine des EPF433
Illustration 47 : Gestion des crédits dans le respect du plafond des dépenses du Domaine des EPF434
Illustration 48 : Schéma de fixation du montant des crédits Crédit Contribution financière de la Confédération 435
Illustration 49 : Plan des liquidités 2019 pour l'octroi des tranches du crédit Contribution financière de la Confédération (exemple) 436
Illustration 50 : Extrait de l'annonce d'utilisation du crédit A231.0181 Contribution financière de la Confédération 438
Illustration 51: Exemple d'arrêté fédéral concernant le plafond des dépenses du Domaine des EPF pour les années 2017-2020 (Z0014.03) 439
Illustration 52 : Exemple tome I Compte d'Etat 2019 Etat du plafond des dépenses 2017-2020 pour le Domaine des EPF Z0014.03 440
Illustration 53 : Dispositions d'exécution 441

Liste des tableaux

Tableau 1 : Responsabilités et compétences en matière de présentation des comptes du Domaine des EPF ... 25
Tableau 2 : Limites de l'inscription à l'actif/au passif ... 39
Tableau 3 : Seuils pour les dépréciations ... 40
Tableau 4 : Seuils pour la réalisation de certaines actions ... 41
Tableau 5 : Autres seuils ... 43
Tableau 6 : Champ d'application des instruments financiers ... 46
Tableau 7: Modèles d'affaires instruments financiers ... 48
Tableau 8 : Evaluation des instruments financiers ... 49
Tableau 9 : Traitement des produits d'intérêts dans le modèle de dépréciation d'actifs ... 52
Tableau 10 : Structure des liquidités et placements à court terme ... 54
Tableau 11 : Probabilités de défaut par contrepartie ... 56
Tableau 12 : Délimitation créances et créances conditionnelles ... 58
Tableau 13 : Structure des créances à court terme ... 59
Tableau 14 : Structure des créances à long terme ... 60
Tableau 15 : Placements financiers primaires et dérivés ... 65
Tableau 16 : Structure des placements financiers à court terme ... 67
Tableau 17 : Structure des placements financiers à long terme ... 68
Tableau 18 : Structures des autres participations ... 72
Tableau 19 : Structure des stocks ... 75
Tableau 20 : Exemple d'application de la méthode du coût moyen ... 77
Tableau 21 : Structure des actifs de régularisation ... 79
Tableau 22 : Structure des immobilisations corporelles ... 83
Tableau 23 : Durée d'utilisation des catégories d'immobilisation pour les immobilisations corporelles 83
Tableau 24 : Structure des immobilisations corporelles immobilières ... 92
Tableau 25 : Durée d'utilisation des catégories d'immobilisation des immobilisations corporelles immobilières ... 93
Tableau 26 : Durées d'utilisation des immobilisations corporelles immobilières selon l'approche par composants ... 95
Tableau 27 : Eléments des mesures d'assainissement ... 98
Tableau 28 : Structure des immobilisations incorporelles ... 104
Tableau 29 : Durée d'utilisation des immobilisations incorporelles ... 105
Tableau 30 : Phases de projet selon HERMES ... 107
Tableau 31 : Exemple de comptabilisation d'un logiciel de développement de projet ... 112
Tableau 32 : Exemple de comptabilisation d'un site Internet ... 113
Tableau 33 : Délimitation entre prêts et composants de subvention ... 114
Tableau 34 : Structure des prêts actifs à court terme ... 116
Tableau 35 : Structure des prêts actifs à long terme ... 116
Tableau 36 : Probabilités de défaut des prêts stratégiques ... 119
Tableau 37 : Rating et probabilité de défaillance ... 120
Tableau 38 : Structure des participations dans des entités associées et coentreprises ... 122
Tableau 39 : Structure des produits de participations dans des entités associées et coentreprises . 122
Tableau 40 : Structure des engagements courants ... 126
Tableau 41 : Structure des engagements financiers à court terme ... 129
Tableau 42 : Structure des engagements financiers à long terme ... 130
Tableau 41 : Catégories et caractéristiques du passif ... 135
Tableau 43 : Structure des comptes de régularisation passifs ... 136
Tableau 45 : Délimitation des provisions par rapport aux autres engagements ... 141
Tableau 46 : Structure des provisions à court terme ... 142
Tableau 47 : Structure des provisions à long terme ... 143

Tableau 48 : Structure des engagements en matière de prévoyance du personnel 151
Tableau 49 : Structure des fonds de tiers affectés à long terme 156
Tableau 50 : Structure des capitaux propres 158
Tableau 51 : Structure du capital de base 159
Tableau 52 : Structure des réserves de réévaluation 160
Tableau 53 : Structure des dons, soutiens financiers, cofinancements 163
Tableau 54 : Structure des réserves avec affectation interne 167
Tableau 55 : Structure des réserves sans affectation 170
Tableau 56 : Structure des réserves de consolidation 171
Tableau 57 : Structure de l'excédent/du découvert au bilan 172
Tableau 58 : Structure des parts minoritaires 174
Tableau 59 : Structure des charges de personnel 177
Tableau 60 : Structure des charges de biens et services 183
Tableau 61 : Structure des amortissements 186
Tableau 62 : Catégories d'immobilisation et durées d'amortissement 188
Tableau 63 : Structure des charges de transfert 190
Tableau 64 : Structure du financement fédéral 192
Tableau 65 : Structure des taxes d'études, des contributions aux frais de la formation continue et de la formation approfondie ainsi que des taxes administratives 194
Tableau 66 : Structure des contributions à la recherche, mandats de recherche et prestations de service à caractère scientifique 198
Tableau 67 : Structure des donations et legs 200
Tableau 68 : Structure des autres produits 203
Tableau 69 : Structure des charges financières 208
Tableau 70 : Structure des produits financiers 213
Tableau 71 : Exemple d'indications d'hypothèses essentielles conformément aux normes IPSAS .. 226
Tableau 72 : Termes des modifications et erreurs 228
Tableau 73 : Aperçu des personnes clés du Domaine des EPF 249
Tableau 74 : Distinction entre les normes IPSAS 9 et IPSAS 23 263
Tableau 75 : IPSAS 9 – Overhead 273
Tableau 76 : IPSAS 23 – Capitaux étrangers 273
Tableau 77 : IPSAS 23 Capitaux propres 274
Tableau 78 : Contrats de type leading house 282
Tableau 79 : Structure des opérations de couverture (comptabilité de couverture) 289
Tableau 80 : Structure des prestations propres 295
Tableau 81 : Prestations propres de marchandises destinées à la vente 296
Tableau 82 : Ecritures comptables pour les prestations propres de marchandises destinées à la vente 297
Tableau 83 : Exemple de prestations propres pour les investissements 297
Tableau 84 : Ecritures comptables pour les prestations propres pour les investissements 297
Tableau 85 : Exemple 1 : calcul de la dépréciation 306
Tableau 86 : Exemple 2 : calcul de la dépréciation 306
Tableau 87 : Exemple 3 : calcul de la dépréciation 307
Tableau 88 : Exemple d'actualisation des valeurs au 01.01.01 311
Tableau 89 : Exemple d'actualisation de la somme des années 02 – 10 311
Tableau 90 : Exemple de présentation de l'estimation de la valeur actuelle 312
Tableau 91 : Exemple des écritures comptables relatives à l'actualisation 313
Tableau 92 : Structure des devises étrangères 316
Tableau 93 : Remarques sur les caractéristiques d'un PPP au sens strict 322
Tableau 94 : Délimitation avec les formes classiques de collaboration 322
Tableau 95 : Sous-catégories des modèles de concessionnaire 325
Tableau 96 : Traitement des PPP sous l'angle des normes IPSAS 326

Tableau 97 : Explications concernant l'exemple de PPP avec plusieurs contrats 327
Tableau 98 : Exemples de modèles d'externalisation 328
Tableau 99 : Exemples de modèles de coopération stratégiques 329
Tableau 100 : Exemples de modèles de contrat 330
Tableau 101 : Structure des cofinancements 331
Tableau 102 : Structure des avantages en nature 338
Tableau 103 : Structure des droits d'utilisation 341
Tableau 104 : Biens et services en nature (in kind) 341
Tableau 105 : Structure contrats de construction 343
Tableau 106 : Structure rétrocession de revenus immobiliers/rétrocession d'énergie 347
Tableau 107 : Structure du leasing 352
Tableau 108 : Structure des actifs et passifs détenus en vue de la vente 388
Tableau 109 : Structure au compte de résultat des activités abandonnées 390
Tableau 110 : Structure des réserves de consolidation 393
Tableau 111 : Structure des parts minoritaires 393
Tableau 112 : Seuils IC 401
Tableau 113 : Délais de conservation 410
Tableau 114: Mise à jour prospective et rétrospective de la valeur 413
Tableau 115 : Explication des catégories de crédits 422
Tableau 116 : Crédits budgétaires 423
Tableau 117 : Formes de crédits budgétaires 424
Tableau 118 : Crédits d'engagement 425
Tableau 119 : Structure des crédits dans le compte de résultat / bilan en lien avec le plan comptable 428
Tableau 120 : Liste des crédits budgétaires du Domaine des EPF 428
Tableau 121 : Liste des crédits dans le plafond des dépenses du Domaine des EPF 429
Tableau 122 : Liste des crédits d'engagement du Domaine des EPF (extrait du compte d'Etat) 430
Tableau 123 : Inscription des crédits au bilan 446

1. Généralités

La formulation du message FRI 2013–2016 et les objectifs stratégiques formulés par le Conseil fédéral pour le Domaine des EPF ont donné lieu à une modification de la loi sur les EPF (nouvel art. 35*a* LEPF) entrée en vigueur le 1er janvier 2015. En vertu des nouvelles dispositions légales, le Domaine des EPF est tenu de respecter une norme de présentation des comptes reconnue sur le plan international. Pour s'y conformer, la présentation des comptes du Domaine des EPF s'est appuyée entre le 1er janvier 2015 et le 31 décembre 2016 sur les normes comptables communément admises, intitulées *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS). Depuis le 1er janvier 2017, c.-à-d. à la clôture des comptes 2017, la présentation des comptes du Domaine des EPF est conforme à IPSAS en tous points.

Pour des raisons de sécurité juridique, de transparence et de faisabilité, une ordonnance sur la comptabilité du Domaine des EPF a été élaborée à l'intention du Conseil fédéral. Cette ordonnance permet également de réglementer et de fixer avec le propriétaire certaines différences par rapport aux normes IPSAS et de détailler les concrétisations desdites normes.

L'application de la nouvelle présentation des comptes selon les normes IPSAS a nécessité un retraitement du bilan au 1er janvier 2014 et du compte de résultat 2014. Six dispositions transitoires ont été définies dans ce contexte, qui ne sont entrées en vigueur que le 31.12.2017. La mise en œuvre des dispositions transitoires dans le Rapport financier 2017 a permis d'obtenir sur la certification IPSAS.

La règlementation des finances et de la comptabilité du Domaine des EPF se base sur la nouvelle loi sur les EPF et les dispositions spécifiques qui en découlent pour son application.

Ce manuel de présentation des comptes contient toute la documentation et de nombreuses dispositions d'exécution nécessaires aux utilisateurs opérationnels dans le domaine des finances. Pour éviter les redondances, certains chapitres du manuel renvoient à d'autres dispositions règlementaires.

Le dispositif règlementaire prend en compte les documents suivants (version valable pendant l'année de clôture considérée) :

- Loi fédérale sur les écoles polytechniques fédérales (loi sur les EPF) (RS 414.110)
- Ordonnance sur le domaine des écoles polytechniques fédérales (ordonnance sur le domaine des EPF) (RS 414.110.3)
- Ordonnance sur les finances et la comptabilité du domaine des EPF RS 414.123)
- Directives de placement du Conseil des EPF
- Ordonnance du Conseil des EPF du sur les biens immatériels dans le domaine des EPF (RS 414.172)
- Directives du Conseil des EPF du sur les participations dans le domaine des EPF (Directives sur les participations du domaine des EPF)
- Contrat entre l'Administration fédérale des finances (AFF) et le Conseil des EPF régissant les relations de trésorerie entre l'AFF et le Domaine des EPF (Convention de trésorerie)
- Manuel de présentation des comptes pour le Domaine des EPF (document présent)

Ne sont pas pris en compte dans ce manuel :

- Comptabilité des immeubles (les immeubles sont propriétés de la Confédération, comptabilité OFCL)
- Instructions contenues dans le « guide sur le système de contrôle interne (SCI) pour les processus opérationnels touchant aux finances » et les dispositions d'application dans toutes les institutions
- Documents sur la gestion des risques

1.1. But du manuel de présentation des comptes

Le Conseil des EPF est tenu d'informer régulièrement le Parlement et la population de l'état de la fortune, des finances et des revenus du Domaine des EPF.

Pour que les Chambres fédérales puissent avoir un aperçu aussi complet que possible de l'état de la fortune, des finances et des revenus du Domaine des EPF, le Conseil des EPF établit et publie des comptes annuels consolidés, qui ne contiennent pas les transactions entre les entités du Domaine des EPF. Le Domaine des EPF est pour ainsi dire représenté « au net ».

Dans le Manuel de présentation des comptes pour le Domaine des EPF, le Conseil des EPF règle les modalités de l'exécution de l'ordonnance sur les finances et la comptabilité du Domaine des EPF. Le texte tiré de l'ordonnance est le suivant :

Art. 34 Directives

[1] Le Conseil des EPF regroupe dans un même document les directives qu'il doit édicter en vertu de la présente ordonnance.
[2] Il est également habilité à édicter des directives concernant d'autres aspects liés à la mise en œuvre de la présente ordonnance.
[3] Les EPF et les établissements de recherche peuvent édicter pour leur institution des directives complémentaires sur la mise en œuvre de la présente ordonnance.

Le Conseil des EPF édicte chaque année des directives concernant son mode d'organisation.

Le Manuel de présentation des comptes constitue un instrument de travail et un ouvrage de référence pour toutes les personnes en lien avec la comptabilité du Domaine des EPF. Il assure l'application de règles homogènes en matière de présentation des comptes au sein du Domaine des EPF.

Le manuel a valeur de directive. Il règle des aspects fondamentaux concernant l'utilisation du modèle comptable à long terme et contient des dispositions qui présentent un caractère permanent.

1.2. Responsabilité du manuel de présentation des comptes

Le centre de compétences IPSAS du Domaine des EPF au sein de l'état-major des finances du Conseil des EPF est pleinement responsable du manuel ainsi que de sa rédaction. Lui incombe également la procédure de modification et de mise à jour sous le conseil de tous les bénéficiaires.

En règle générale, le manuel est actualisé chaque année.
La procédure est la suivante :

- Adaptations résultant de nouvelles normes IPSAS, de nouvelles prescriptions concernant la présentation des comptes de la Confédération ou en cas de nécessité opérationnelle, adaptations découlant des expériences acquises ou des décisions du management
- Consultation de l'Administration des finances (AFF) et du Contrôle fédéral des finances (CDF) [Remarque : à sa demande, l'AFF n'est pas consultée tous les ans.] ainsi que d'autres groupes d'intérêts si nécessaire
- Elaboration de propositions à l'intention de la Conférence financière (évaluation et vote)
- Dépôt d'une requête auprès du comité d'audit du Conseil des EPF (contrôle)
- Actualisation du manuel, communication et formation

1.3. Bases légales

Les principales bases légales auxquelles est soumis le présent Manuel de présentation des comptes pour le Domaine des EPF sont les suivantes :

Loi sur les EPF

Les conditions cadres concernant l'autonomie ainsi que les obligations et compétences en matière de gestion, de surveillance et d'information au sein du Domaine des EPF sont réglées dans la loi fédérale du 4 octobre 1991 sur les écoles polytechniques fédérales (loi sur les EPF) ainsi que l'ordonnance du 19 novembre 2003 sur le domaine des écoles polytechniques fédérales (ordonnance sur le domaine des EPF).

Ordonnance sur les finances et la comptabilité du domaine des EPF

L'ordonnance se base sur l'article 35*a*, al. 5 et de l'article 39, al. 2 de la Loi sur les EPF et règle les dispositions d'exécution générales relatives aux finances et à la comptabilité du Domaine des EPF.

Elle contient en particulier des règles normatives relatives :

- aux comptes annuels et à l'établissement du rapport des comptes
- à la tenue de la comptabilité, au contrôle interne et à la gestion des risques
- au plan financier et au budget

Ordonnance du Conseil des EPF sur les biens immatériels dans le domaine des EPF et directives du Conseil des EPF sur les participations dans le domaine des EPF (OBIP-EPF)

Sur la base des articles 3a et 36 al. 4 de la Loi sur les EPF, le Conseil des EPF a édicté et fait approuver par le Conseil fédéral des dispositions sur les biens immatériels dans une ordonnance (entrée en vigueur le 1er janvier 2015).
Au 1er janvier 2015, le Conseil des EPF a en outre édicté des « directives sur les participations dans le domaine des EPF ».

Différence entre la directive et le présent manuel : les dispositions relatives aux finances et à la comptabilité sont fixées dans le Manuel de présentation des comptes, tandis que les dispositions générales sont réglées dans la directive.

Manuel de présentation des comptes du Domaine des EPF

En complément des directives légales, le Conseil des EPF édicte le présent Manuel de présentation des comptes pour le Domaine des EPF de manière à respecter les dispositions d'exécution nécessaires et assurer ainsi la cohérence budgétaire au sein du Domaine des EPF (art. 4 de l'ordonnance sur la comptabilité du domaine des EPF).

Ce manuel de présentation des comptes met en œuvre les dispositions d'exécution énoncées dans la loi et l'ordonnance. C'est à la fois un instrument de travail et un ouvrage de référence, qui présente le caractère de directives.

La réglementation contenue dans ce manuel de présentation des comptes évoluera en fonction des modifications qui interviendront dans les normes IPSAS.

Lors de l'adoption du manuel, le Conseil des EPF a pris en compte le fait que pour établir les comptes consolidés de la Confédération, le Domaine des EPF doit livrer des informations financières conformes aux principes de la Confédération qui s'appuient sur la loi sur les finances (LFC) et l'ordonnance sur les finances (OFC).

1.4. Principes

La présentation des comptes permet de fournir à différents groupes d'intérêts des informations fiables, complètes et compréhensibles sur la fortune, les finances et les revenus du Domaine des EPF pour que ceux-ci puissent prendre des décisions en toute connaissance de cause.

L'ordonnance sur les finances et la comptabilité du Domaine des EPF fixent les principes et les normes à appliquer pour la présentation des comptes :

Art. 3 Principes de présentation des comptes

La présentation des comptes doit respecter les principes suivants :

a. Importance : elle présente toutes les informations qui sont nécessaires à une appréciation rapide et complète de l'état de la fortune, des finances et des revenus et qui sont susceptibles d'influencer les décisions des autorités compétentes ;
b. Intégralité : elle énumère l'ensemble des charges, des revenus, des dépenses d'investissement et des recettes d'investissement ;
c. Clarté : les informations qu'elle fournit doivent être claires et compréhensibles ;
d. Permanence : les principes régissant la présentation des comptes, la tenue de la comptabilité et l'élaboration du budget doivent dans toute la mesure du possible rester inchangés sur une longue période et permettre de faire des comparaisons ;
e. Produit brut : les charges et les revenus, ainsi que les dépenses et les recettes d'investissement, doivent être présentés de façon séparée, c'est-à-dire sans aucune compensation réciproque, et dans leur intégralité.

Art. 4 Normes de présentation des comptes

[1] La présentation des comptes se fonde sur les normes IPSAS (International Public Sector Accounting Standards).
[2] Les différences par rapport aux normes IPSAS sont réglées dans l'annexe 1. Les concrétisations des normes IPSAS figurent à l'annexe 2.

Ces dispositions sont précisées dans le chapitre 3.2 Principes de présentation régulière des comptes.

1.4.1. Différences par rapport aux normes IPSAS

Les différences par rapport aux normes IPSAS sont réglées dans l'ordonnance sur les finances et la comptabilité.

1.5. Champ d'application et entrée en vigueur

Le Manuel de présentation des comptes s'applique aux entités du périmètre de consolidation du Domaine des EPF à partir de l'exercice 2015 – y compris retraitement des Comptes 2014.

2. Organisation

2.1. Aperçu général

La loi sur les EPF (RS 414.110) règle l'autonomie du Domaine des EPF et de ses institutions : les conduites politique, stratégique et opérationnelle sont séparées. Le législateur se base sur un modèle de conduite axé sur les résultats : les autorités politiques définissent les normes régissant les prestations ainsi que le cadre financier, alors que le Domaine des EPF, en sa qualité de prestataire, répond

de la mise en œuvre des directives. Le Domaine des EPF est par ailleurs soumis à la haute surveillance du Parlement.

La conduite politique incombe au Parlement fédéral et au Conseil fédéral.

Le Domaine des EPF est subordonné au Département fédéral de l'économie, de la formation et de la recherche (DEFR).

Les instruments utilisés consistent en un arrêté fédéral adopté par le Parlement comprenant un plafond de dépenses pour quatre ans, des objectifs stratégiques fixés par le Conseil fédéral au Domaine des EPF en fonction du plafond de dépenses ainsi qu'un crédit annuel approuvé par les Chambres.

L'arrêté fédéral sur le plafond de dépenses se fonde sur le message du Conseil fédéral relatif à l'encouragement de la formation, de la recherche et de l'innovation. Il définit également les conditions-cadre pour l'octroi de contributions.

Pour mettre en œuvre ces instruments politiques, le Domaine des EPF dispose d'une comptabilité et d'un contrôle de gestion autonomes qui donnent des informations sur la tenue de la comptabilité et la réalisation du mandat.

2.2. Organisation interne

2.2.1. Conseil des EPF

Le Conseil des EPF se compose d'un président et de dix autres membres. Il représente le Domaine des EPF auprès des autorités de la Confédération. Il est également responsable de la mise en œuvre des objectifs stratégiques formulés par le Conseil fédéral, de la définition de la stratégie du Domaine des EPF sur quatre ans et de la répartition, entre les institutions, des fonds alloués par la Confédération.

La présidence du Conseil des EPF est responsable de la préparation et du suivi des dossiers du Conseil des EPF. Elle prend les décisions qui lui sont confiées conformément au règlement interne. Avec le soutien de l'état-major, la présidence garantit que le Conseil des EPF est à même d'assurer sa fonction de direction stratégique et de surveillance. Le Conseil des EPF prend ses décisions selon le principe de la collégialité. Les différents services de l'état-major du Conseil des EPF travaillent sous la conduite du directeur administratif, en étroite collaboration avec les institutions du Domaine des EPF ainsi que des autorités fédérales.

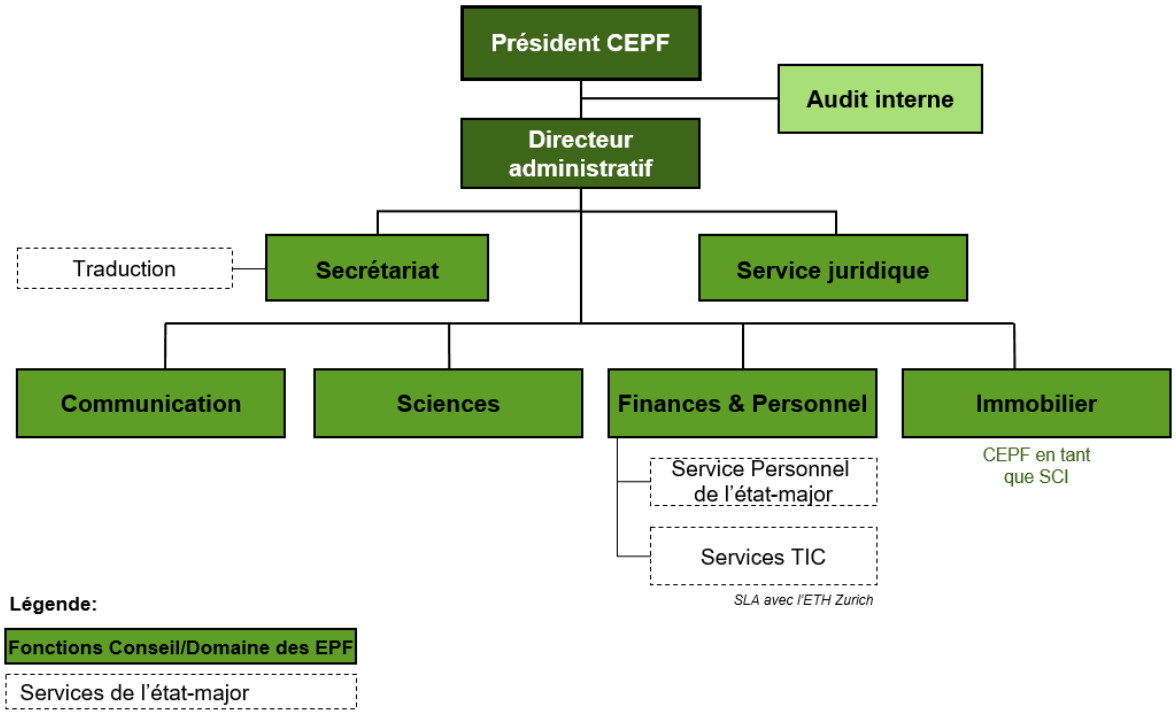


Illustration 1 : Organisation de l'état-major du Conseil des EPF

Le service Finances de l'état-major regroupe le service de consolidation du Domaine des EPF ainsi que le centre de compétences IPSAS du Domaine des EPF, lequel est responsable de la gestion opérationnelle et de l'assurance qualité du présent manuel de présentation des comptes.

2.2.2. Institutions du Domaine des EPF

Les institutions du Domaine des EPF sont les suivantes :

- Ecole polytechnique fédérale de Zurich (ETH Zurich)
- Ecole polytechnique fédérale de Lausanne (EPFL)
- Institut Paul Scherrer (PSI)
- Institut fédéral de recherches sur la forêt, la neige et le paysage (WSL)
- Laboratoire fédéral d'essai des matériaux et de recherche (Empa)
- Institut fédéral pour l'aménagement, l'épuration et la protection des eaux (Eawag)

Les institutions du Domaine des EPF définissent de manière autonome l'organisation de leurs finances et de leur comptabilité en tenant compte des dispositions légales.

2.2.3. Vue synoptique de la consolidation du Domaine des EPF

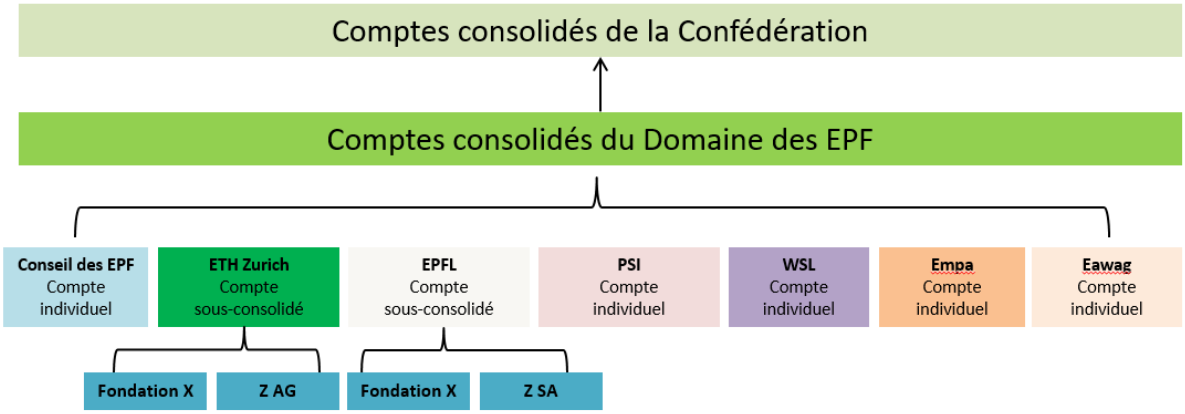


Illustration 2 : Vue synoptique de la consolidation du Domaine des EPF

2.3. Tâches, compétences et responsabilités

Les tâches, compétences et responsabilités sont décrites dans la Loi sur les EPF, l'Ordonnance sur le domaine des EPF et l'ordonnance sur les finances et la comptabilité.
Comme ces dispositions sont d'une importance fondamentale pour les unités de comptabilité et de contrôle de gestion du Domaine des EPF, des extraits en sont récapitulés ici.

2.3.1. Loi sur les EPF

Les articles importants sont en particulier :

Le Conseil des EPF

- Est l'organe stratégique de direction du Domaine des EPF (art. 4, al. 2)
- Définit la stratégie du Domaine des EPF dans le cadre des objectifs stratégiques fixés par le Conseil fédéral, édicte des dispositions sur le controlling et procède au controlling stratégique, approuve les plans de développement du Domaine des EPF et contrôle leur exécution, exerce la surveillance du Domaine des EPF (art. 25)
- Passe des contrats d'objectifs avec les EPF et les établissements de recherche pour des périodes quadriennales et répartit la contribution financière de la Confédération ; il s'appuie en particulier sur les demandes de crédits émises par les EPF et les instituts de recherche (art. 33*a*, loi sur les EPF).
- Soumet chaque année au Conseil fédéral son rapport sur la réalisation des objectifs stratégiques, son rapport de gestion, le rapport d'examen de l'organe de révision et le rapport du Contrôle fédéral des finances dans la mesure où ce dernier a contrôlé le Domaine des EPF au cours de l'exercice (art. 34).
- Édicte des dispositions sur la gestion de fonds de tiers (art. 34*c*).
- Édicte l'ordonnance sur les taxes du Domaine des EPF (art. 34*d*, al. 3).
- Établit le budget annuel et le rapport de gestion du Domaine des EPF (art. 35, al. 1).
- Soumet le rapport de gestion révisé à l'approbation du Conseil fédéral. Le Conseil des EPF propose au Conseil fédéral de lui donner décharge et lui fait une proposition pour l'affectation d'un éventuel excédent de recettes (art. 35, al. 3).
- Met en place un système de contrôle interne et un système de gestion des risques, conformément aux exigences du Conseil fédéral (art. 35*a* bis 1).

- Institue un service d'audit interne (art. 35*a*[ter1]).

2.3.2. Ordonnance sur le domaine des EPF

Les articles importants sont :

Le Conseil des EPF

- Assume la planification, la gouvernance et le contrôle au niveau stratégique (controlling stratégique ou contrôle de gestion stratégique ; se réfère en particulier aux objectifs stratégiques et aux contrats d'objectifs) (art. 4)
- Soumet au DEFR ses propositions à l'intention du Conseil fédéral pour
  - la planification de la Confédération pour le Domaine des EPF (art. 5*a*)
  - le budget et les comptes (art. 5*b*)
  - la promulgation, la modification ou l'abrogation d'actes relatifs au Domaine des EPF (art. 5*c*)
  - la création et la suppression d'établissements de recherche (art. 5*e*)
- Peut proposer au DEFR des modifications des objectifs stratégiques (art. 11, al.1)
- Passe des contrats d'objectifs avec les EPF et les établissements de recherche sur la base des dispositions des objectifs stratégiques et du plafond de dépenses (art. 12, al. 1)
- Réserve, avant d'allouer les ressources, les fonds nécessaires à sa propre administration, au fonctionnement de la Commission de recours interne ainsi qu'un montant pour des financements incitatifs et d'aide au démarrage (art. 12, al. 3)

2.3.3. Etablissement du rapport et révision : des tâches essentielles

L'établissement du rapport sur les comptes consolidés du Domaine des EPF figure au nombre des tâches essentielles du Conseil des EPF. Il coordonne les travaux nécessaires à l'établissement de rapports consolidés. Il fixe en particulier les délais et précise aux institutions les données qu'elles doivent fournir (planification : selon les processus de planification et de reporting annuel en vigueur au sein du Domaine des EPF).
Afin de faciliter le travail sur le plan technique, le Domaine des EPF a introduit un système de consolidation. Des liasses de consolidation (Reporting Packages) pour le budget et la comptabilisation facilitent la collecte des données (voir chapitre suivant).

Les comptes du Domaine des EPF sont révisés par le Contrôle fédéral des finances (CDF) (art. 35*a*[ter1], al. 3, loi sur les EPF). En vue d'exercer la surveillance des finances au sein du Domaine des EPF, le Conseil des EPF institue un service d'audit interne (art. 35*a*[ter1], al. 1, loi sur les EPF) et édicte les dispositions d'exécution sur l'exercice de la surveillance des finances du Domaine des EPF, en accord avec le Contrôle fédéral des finances (CDF) (art. 35a[ter1], al. 2, loi sur les EPF) (ordonnance du 5 février 2004 sur l'audit interne du domaine des EPF).

Résumé

Les responsabilités et compétences suivantes concernant la présentation des comptes du Domaine des EPF découlent des bases légales contraignantes susmentionnées :

Unité d'organisation	Responsabilités et compétences
Parlement	Prend connaissance des comptes consolidés du Domaine des EPF sur demande du Conseil fédéral

Conseil fédéral	Approuve le rapport de gestion/les comptes consolidés du Domaine des EPF et l'affectation d'un éventuel excédent de recettes ; confie les objectifs stratégiques et en surveille l'exécution
Conseil des EPF	Etablit une comptabilité propre et une comptabilité consolidée du Domaine des EPF à l'intention du Conseil fédéral ; rend rapport à l'intention du Conseil fédéral en ce qui concerne la réalisation des objectifs stratégiques
EPF et établissements de recherche	Etablissent des comptes individuels et des comptes sous-consolidés à l'intention de l'état-major du Conseil des EPF conformément à une norme commune (directives du Conseil des EPF)
Contrôle fédéral des finances	Contrôle les comptes consolidés du Domaine des EPF, les comptes individuels et les comptes sous-consolidés des EPF, des établissements de recherche et du Conseil des EPF. Les tâches, compétences et responsabilités du CDF sont réglées dans la Loi sur le Contrôle des finances (LCF) SR 614.0.
Audit interne	Effectue des vérifications de la comptabilité et de la présentation des comptes axées sur les résultats et les processus dans l'ensemble du Domaine des EPF ; rend compte des résultats de cet audit aux EPF et établissements de recherche, au Conseil des EPF et au Contrôle des finances ; n'a pas de droit de donner des instructions.

Tableau 1 : Responsabilités et compétences en matière de présentation des comptes du Domaine des EPF

2.4. Système de consolidation

Le système de consolidation SAP FC est utilisé pour l'établissement des comptes consolidés et du budget consolidé.

Les chiffres et les commentaires nécessaires au reporting du Domaine des EPF sont obtenus par le biais d'un set de consolidation (Reporting Package).

Au début de chaque période de comptabilisation (compte, budget), le service Finances de l'état-major du Conseil des EPF met à disposition de chaque entité de reporting un nouveau set de consolidation comme modèle. Celui-ci est révisé chaque année pour être adapté aux différents besoins d'informations.

Les états financiers individuels selon les normes IPSAS sont saisis dans le set de consolidation avec des explications et des informations complémentaires.

Un set de consolidation pour **l'établissement du budget** d'une entité (F-BUD - yyyy.mm) contient les références suivantes (état reporting finances Domaine des EPF 2019) :

Budget Domaine EPF

	Profits et Pertes
B-PL.I.100	Compte de résultat
B-PL.I.120	Compte de résultat avec comparaison budgétaire
	Complément au compte de résultat
B-PL.I.210	Financement fédéral
B-PL.I.240	Contributions à des projets de recherche
B-PL.I.260	Contributions et mandats de recherche et services scientifiques
B-PL.I.280	dont taxes d'étude Bachelor/Master (EPFZ / EPFL uniquement)
B-PL.I.290	Investissements dans des constructions appartenant à la Confédé
	Tableau de flux de fonds
B.CF.I.100	Tableau de flux de fonds
B-CF.I150	Tableau de flux de fonds succinct
	Compte de financement et autres informations hors audit
B-PL.I.300	Aperçu des crédits
B-PL.I.230	Origine des fonds charges personnel
B-PL.I.400	Origine et affectation des fonds
B-PL.I.410	Attribution de subventions
	Divers
B-PL.I.800	Investissements Top 5

Illustration 3 : Références de la liasse de consolidation pour le budget

Le budget n'est pas révisé. En outre, sont supprimées la budgétisation du bilan et des contributions intercompagnie (non-pertinence) ainsi que diverses informations supplémentaires qui sont nécessaires pour le rapport d'activité mais pas pour le budget.

De plus amples informations sont disponibles dans le manuel d'utilisation SAP FC ainsi que dans les directives rédigées chaque année sur la clôture des comptes annuels.

2.4.1. Comptes du Domaine des EPF selon les normes IPSAS

La consolidation se déroule selon le processus suivant :

- Instructions et préparation du Conseil des EPF en vue de la consolidation du Domaine des EPF ;
- Comptes individuels des entités consolidées du Domaine des EPF ;
- Réconciliation intercompagnie (IC) : le processus de réconciliation IC précède la suite du processus de consolidation ;
- Collecte des données (set de consolidation) ; y c. sous-consolidations
- Consolidation du compte du Domaine des EPF ;
- Rapports.

Le processus d'établissement du compte individuel est laissé à la libre appréciation des EPF et des établissements de recherche, dans la mesure où le manuel de présentation des comptes ne contient pas de dispositions restrictives concernant certains éléments relatifs à la présentation des comptes du Domaine des EPF. Ce qui importe essentiellement, c'est que la méthode utilisée garantisse que le rapport soit établi en temps et en heure et que son contenu soit exact et complet.

Outre les comptes consolidés du Domaine des EPF, les institutions du Domaine des EPF et le Conseil des EPF, lorsqu'ils contrôlent des entités, établissent des comptes sous-consolidés qui sont contrôlés et publiés.

2.4.2. Comptes consolidés de la Confédération CCC

Les données nécessaires à l'établissement des Comptes consolidés de la Confédération (CCC) sont recueillies avec l'outil de consolidation SAP BPC de la Confédération. Le Domaine des EPF livre les données et les chiffres demandés par l'AFF de la manière suivante :

- L'AFF informe le service du Conseil des EPF chargé de la consolidation dès que l'outil de comptabilisation des données pour le Domaine des EPF est disponible dans SAP BPC.
- Les CCC sont établis sur la base d'IPSAS, tout comme les comptes annuels consolidés du Domaine des EPF. En publiant leurs paquets de données respectifs dans SAP FC, les institutions et les entités attestent également de l'exhaustivité et de l'exactitude des données qu'elles fournissent en vue de l'établissement des CCC.
- Il n'y a donc pas de différences d'évaluation entre les CCC et les comptes annuels consolidés du Domaine des EPF, mais quelques différences dans les affectations aux postes du bilan ou du compte de résultats. A cette fin, les données consolidées du Domaine des EPF sont extraites de SAP FC pour être exportées vers un fichier Excel au moyen duquel elles sont ventilées dans le plan comptable de la Confédération. Cette étape, ainsi que les étapes suivantes, sont effectuées par le service du Conseil des EPF chargé de la consolidation.
- Les données du Domaine des EPF ayant été consolidées au moyen de cette méthode sont ensuite comptabilisées dans l'outil de consolidation SAP BPC de la Confédération.
- L'AFF finalise la réconciliation IC pour le périmètre de consolidation de la Confédération et veille à ce que les différences éventuelles soient régularisées.
- Enfin, la comptabilisation électronique des données dans SAP BPC est validée au moyen d'une signature numérique.

3. Principes de présentation des comptes et de comptabilité

3.1. Normes comptables

En vertu de la loi sur les EPF (LEPF art. 35a), le Domaine des EPF et ses institutions sont tenus de se fonder sur des normes comptables communément admises pour présenter leurs états financiers.

Pour assurer le respect de ces nouvelles dispositions légales, le Conseil des EPF a décidé en mars 2013 d'introduire de nouvelles normes comptables s'appuyant sur les normes comptables internationales du secteur public (« International Public Sector Accounting Standards » ou IPSAS).

Pour des raisons de sécurité juridique, de transparence et de faisabilité, une ordonnance sur la comptabilité du domaine des EPF a été adoptée par le Conseil fédéral. Cette ordonnance permet de régler et de fixer avec le propriétaire certaines différences par rapport à l'orientation générale des normes IPSAS, qui soient correctement fondées du point de vue matériel, et de détailler les concrétisations desdites normes.

Depuis la clôture des Comptes 2017, les comptes consolidés du Domaine des EPF ainsi que les comptes des institutions qui le composent et ceux du Conseil des EPF s'appuient sur les normes IPSAS **et s'y conforment**.

Les normes IPSAS et le modèle comptable du Domaine des EPF ne sont pas statiques, ils évoluent constamment. Pour que le lien avec ces normes reste transparent, les nouveaux développements et les conséquences pour la présentation des comptes sont examinés au moins une fois par an.

3.2. Principes de présentation régulière de la comptabilité

Les principes définis dans la loi et l'ordonnance (cf. chapitre 1.4 Principes) constituent le fondement de la présentation des comptes dans le Domaine des EPF. Le cadre conceptuel des normes IPSAS ainsi que la norme IPSAS 1 précisent ces principes de manière plus détaillée. La structure et l'organisation des principes IPSAS sont légèrement différentes, mais recouvrent entièrement les principes définis dans la loi et l'ordonnance. Les principes définis selon le cadre conceptuel IPSAS et la norme IPSAS 1 (chapitre 3.2.1 Principes), les contraintes (chapitre 3.2.2 Contraintes) ainsi que certaines réflexions d'ordre général sur la présentation des comptes conforme aux prescriptions en vigueur (chapitre 3.2.3 Réflexions d'ordre général) sont développés ci-après.
La régularisation par période ou comptabilité d'exercice (Accrual Accounting) est considérée ici comme l'un des principes de la présentation des comptes en vertu duquel les transactions et les autres opérations sont comptabilisées à leur survenance. L'élément décisif est donc le moment de la réception ou de l'exécution de la livraison ou de la prestation. Le fait que le fournisseur ait établit sa facture ou que le paiement ait déjà été effectué n'est pas déterminant ici.
La régularisation par période intervient donc sur une base matérielle et temporelle. La régularisation par objet implique que les charges soient imputées à la période comptable où ont été enregistrés les produits qui s'y rapportent. La délimitation temporelle exige que les charges et les produits se rapportant à une période (comme les intérêts ou les loyers) soient temporellement délimités en conséquence.

3.2.1. Principes

Le cadre conceptuel IPSAS définit les principes qualitatifs suivants (cadre conceptuel, chapitres 3.1 à 3.31) :

- **Pertinence (Relevance)**
  Les données doivent être pertinentes, de sorte que le destinataire des informations puisse prendre sa décision. Elles sont considérées comme importantes si elles peuvent être utilisées dans le processus de prise de décision économique ou qu'elles influencent la décision du destinataire. Elles peuvent confirmer ou rectifier une estimation et contenir des prévisions quant à une évolution future.
- **Fidélité (Faithful representation)**
  L'information financière donne une image fidèle quand elle dépeint un phénomène économique de façon **complète**, neutre et exempte d'erreurs significatives (pour autant que cela soit réalisable dans la pratique). Les opérations commerciales et les transactions doivent être enregistrées et présentées conformément à leur substance et à leur réalité économique, et pas seulement selon leur forme juridique (prééminence de la substance sur la forme).
  La **neutralité** est l'absence de parti pris et d'incohérences dans l'intention d'atteindre un résultat prédéterminé. Cela ne signifie nullement qu'une information neutre n'a aucune utilité ou aucun but précis. Etant donné le contexte d'incertitude autour de ce concept de neutralité de l'information, mieux vaut utiliser et justifier toutes les informations importantes à disposition lorsqu'il existe une certaine marge d'appréciation.

L'absence d'erreurs n'implique pas une précision absolue à tous les niveaux. Elle signifie qu'il n'y a pas d'erreur ni d'omission qui, prise individuellement ou collectivement, pourrait avoir une influence notable.
Des éléments d'incertitude sont parfois inévitables lors de l'évaluation des postes. Le cas échéant, il importe de prendre en compte dans le bilan une valeur calculée avec soin de sorte que les actifs ne soient pas surévalués ou les passifs sous-évalués.
Il n'est pas permis de créer des réserves latentes (p. ex. en sous-évaluant volontairement les actifs, en omettant de comptabiliser des produits, en constituant des provisions trop élevées ou en surévaluant les charges).

- **Intelligibilité (Understandability)**
  Le principe de l'intelligibilité implique que les informations figurant dans les comptes rendus financiers soient claires et compréhensibles pour les lecteurs intéressés afin que ceux-ci puissent acquérir rapidement une vue d'ensemble de la situation financière du Domaine des EPF. Il est recommandé d'éviter les explications trop touffues. Dans certains cas essentiels toutefois, il n'est pas possible de s'en passer sous prétexte de vouloir être clair.
- **Diffusion en temps opportun (Timeliness)**
  Les rapports doivent être diffusés en temps opportun. En cas de retard, les informations risquent de perdre de leur utilité et ne plus former une base de décision fiable.
- **Comparabilité (Comparability)**
  La comparabilité est la qualité de l'information qui permet à son destinataire de relever les similitudes et les différences entre deux phénomènes économiques. La comparabilité n'est pas une caractéristique d'un élément d'information donné, mais plutôt une caractéristique de la relation entre deux éléments d'information.
  Il faut établir une distinction entre la comparabilité et la cohérence. La cohérence dans la reddition des comptes renvoie à l'utilisation des mêmes méthodes et procédés comptables d'une période à l'autre dans une même entité ou au cours d'une même période dans différentes entités. La comparabilité est le but tandis que la cohérence constitue un moyen facilitant l'atteinte de ce but.
  Il ne faut pas non plus confondre comparabilité et uniformité. Pour que l'information soit comparable, il faut que les similitudes et les différences soient visibles.
- **Vérifiabilité (Verifiability)**
  Ce principe permet au destinataire de l'information de juger si l'information est présentée de manière fiable.

3.2.2. Contraintes

Le cadre conceptuel IPSAS définit les principes mais aussi les contraintes (chapitres 3.32. à 3.40) qui pèsent sur les informations disponibles dans les rapports financiers à usage général. Ces contraintes font que les principes ne peuvent pas toujours être appliqués dans leur intégralité.

- **Importance relative**
  Une information présente un caractère significatif (c'est-à-dire qu'elle revêt une importance relative) si son omission ou son inexactitude est susceptible d'influencer les décisions de son destinataire. L'importance relative dépend de la nature et du montant de l'élément en cause.
  Il faut toujours estimer l'importance relative (fixation de seuils quantitatifs) en replaçant l'événement considéré dans son contexte particulier.
  Les seuils déterminants de l'importance relative sont réglementés dans l'ordonnance ainsi que dans le présent manuel de présentation des comptes pour le Domaine des EPF.
  Les informations doivent permettre une appréciation équilibrée. Les montants non significatifs doivent être regroupés avec les autres montants matériellement similaires.

- **Rapport coût-utilité**
  L'information financière entraîne des coûts ; les avantages qu'elle procure doivent pouvoir justifier ces coûts.
- **Juste équilibre entre les principes de présentation régulière de la comptabilité**
  Lors de l'établissement d'un rapport financier, il s'avère parfois difficile de tenir compte dans une mesure identique de toutes les exigences qualitatives. Il arrive qu'il faille choisir parmi celles-ci pour prendre celles qui correspondent le mieux aux objectifs poursuivis par l'information financière selon les principes définis.

3.2.3. Réflexions d'ordre général

La norme IPSAS 1 définit, outre les principes applicables et les contraintes existantes, certains aspects d'ordre général :

- **Représentation fidèle et conformité avec IPSAS** (IPSAS 1.27 – 1.37)
  Les états financiers doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière, des résultats et des flux de trésorerie de l'entité considérée. Une représentation fidèle est une représentation crédible de l'impact des transactions, d'autres événements et conditions, conformément aux définitions et aux critères de comptabilisation détaillés dans IPSAS pour les valeurs financières, les engagements, les produits et les charges. Ainsi, on estime que les états financiers établis selon IPSAS et complétés le cas échéant par d'autres informations significatives reflètent la réalité.
- **Continuité de l'exploitation** (du Domaine des EPF) (IPSAS 1.38 – 1.41)
  La présentation des états financiers part du principe que l'activité du Domaine des EPF et de ses entités devant être consolidées est appelée à se poursuivre. Par conséquent, le bilan sera dressé sur la base des valeurs de continuation et non de liquidation.
  Que l'exploitation de chaque institution puisse être maintenue dépend de plusieurs facteurs, entre autres :
  - Objectifs stratégiques ou mandat légal actuel(s) et futur(s)
  - Restructurations éventuelles et définitives
  - Estimations de l'état futur de la fortune, des liquidités et des revenus et probabilité de l'aide publique future.

  Si la continuité d'une unité organisationnelle n'est plus garantie pendant les douze mois qui suivent l'approbation des comptes, les valeurs inscrites au bilan devront être réexaminées et adaptées en fonction des valeurs de liquidation.
- **Cohérence de la présentation** (IPSAS 1.42 – 1.44)
  La présentation et la classification des différents éléments constitutifs des états financiers doivent être conservées d'une période à l'autre. Les exceptions existent, mais doivent être explicitement imposées par la norme IPSAS 1 ou par une autre norme.
- **Importance relative et regroupement** (IPSAS 1.45 – 1.47)
  Chaque classe d'éléments significatifs semblables doit être décrite séparément dans les états financiers. Les éléments de nature ou de fonction différente doivent être indiqués individuellement, sauf s'ils sont non significatifs.
- **Compensation (produit brut)** (IPSAS 1.48 – 1.52)
  Selon le principe de la compensation (produit brut), les charges sont inscrites au budget séparément des produits, et les actifs séparément des passifs, sauf si cela est autorisé ou exigé de manière explicite par une norme IPSAS.

  Refacturation de coûts
  Lors de la refacturation de coûts, la comptabilisation nette (charge négative) n'est autorisée que si l'institution ne supporte pas le risque pour la part refacturée.

Cas particulier. Les prestations fournies de manière centralisée («Shared Services») pour plusieurs institutions. La refacturation des coûts d'un centre *Shared Service* doit être comptabilisé comme charge négative lorsque toutes les conditions suivantes sont remplies :

- Les parties sont connues d'entrée.
- Les parties concernées se partagent le risque.
- Les parties concernées sont sur un pied d'égalité.
- Il s'agit d'une répartition des coûts encourus (clé de répartition/pourcentage) et non d'un calcul du produit (quantité multipliée par le prix).
- La répartition des coûts fait l'objet d'un accord contractuel préalable.

Dans les deux cas de la comptabilisation nette, l'auteur de la facture est tenu d'informer le destinataire du mode de comptabilisation des montants. Exemple : si l'auteur de la facture enregistre des charges de personnel IC négatives, le destinataire doit aussi enregistrer des charges de personnel IC.

- **Comparabilité** (IPSAS 1.53 – 1.58)
  La comparabilité des méthodes comptables est assurée lorsque les principes régissant la présentation des comptes, de même que les structures des rapports sur l'état des finances, sont conservés durant une période prolongée et peuvent ainsi être comparés (permanence). En particulier, les chiffres présentés pour l'année précédente doivent être établis selon les mêmes principes et présentés selon la même structure.

3.3. Critères de comptabilisation, principes d'évaluation, seuils de matérialité

3.3.1. Critères généraux de comptabilisation

Les principes de comptabilisation définissent quels postes doivent être inscrits au bilan. Pour qu'un élément soit activé, les normes IPSAS exigent qu'il s'agisse d'une valeur patrimoniale (actif).

Une valeur patrimoniale est une ressource contrôlée par l'institution à la suite d'un événement passé. Une ressource est un droit à des revenus futurs, à un potentiel de service futur ou les deux. L'objectif premier de la plupart des organismes publics est de fournir des services au public, et non de réaliser des bénéfices et de générer des rendements pour les investisseurs. La nature des actifs détenus par les organismes publics reflète généralement cet objectif : les actifs sont beaucoup plus souvent détenus pour leur potentiel de service que pour leur capacité à générer des flux de trésorerie. Le potentiel de service est la capacité de fournir des services qui contribuent à la réalisation des objectifs de l'entité.
Le potentiel de service permet à une entité d'atteindre ses objectifs sans nécessairement générer un flux net de trésorerie. La capacité à générer un potentiel de service ressort généralement de la transaction : une institution n'acquiert généralement un actif que s'il constitue une ressource utile. Une institution n'accepterait et ne conserverait généralement des actifs à titre gratuit que s'ils sont compatibles avec ses objectifs et soutiennent ou complètent de manière significative ses activités. Pour les cas exceptionnels éventuels, il convient de consulter le CC IPSAS.

Pour qu'une valeur patrimoniale puisse être inscrite au bilan, elle doit non seulement répondre à la définition susmentionnée, mais également satisfaire aux critères de comptabilisation de la norme applicable.

Pour être inscrit au passif, les IPSAS exigent qu'il s'agisse d'un engagement. Un engagement est une obligation actuelle de l'institution de transférer des ressources à la suite d'événements passés. Une obligation actuelle peut être d'origine juridique ou non juridique. Pour qu'un engagement puisse être inscrit au bilan, les critères de comptabilisation de la norme applicable doivent être remplis.

La comptabilisation a lieu à la date à laquelle les critères de comptabilisation sont remplis.

3.3.2. Principes d'évaluation généraux

3.3.2.1. Evaluation initiale

Le jour où une position remplit les critères de comptabilisation, elle est évaluée au prix de transaction majoré des coûts de transaction pour les actifs ou diminué des coûts de transaction pour les engagements. Une exception est faite si une norme IPSAS spécifique en dispose autrement ou si le prix de transaction ne permet pas une présentation fidèle (« faithful presentation ») des informations pour les décideurs ou pour la responsabilité de l'institution.

En outre, si la comptabilisation d'un actif ou d'un passif ne résulte pas d'une transaction sur un marché ordinaire, il peut s'avérer impossible d'observer un prix de transaction, ou le prix de transaction ne reflète pas les informations réelles concernant l'actif ou le passif, ou encore le prix de transaction est nul.

Dans de tels cas, les coûts présumés (« deemed cost ») sont utilisés pour l'évaluation initiale lors de la comptabilisation de l'actif ou du passif. La base d'évaluation est une base d'évaluation actuelle. Une différence entre les coûts présumés et les contreparties données ou reçues est comptabilisée en produits ou en charges, sauf si une norme IPSAS pertinente en dispose autrement.

Dans les circonstances suivantes, il est possible qu'un prix de transaction ne soit pas observable ou ne présente pas fidèlement les informations pertinentes :

- Prix de transaction qui contiennent un élément de concession (par exemple, dans le cas de prêts ou de contrats de leasing à des conditions préférentielles) ;
- Actifs qui sont cédés gratuitement à l'institution par la Confédération, d'autres institutions publiques ou des tiers (p. ex. donations)
- Les engagements imposés par des lois ou des règlements ;
- La responsabilité pour des dommages-intérêts ou une pénalité résultant d'un acte illicite ou d'une rupture de contrat ;
- Les prix de transaction influencés par les relations entre les parties ou par la situation financière difficile de l'une des parties.

3.3.2.2. Evaluation ultérieure

Lors de l'évaluation ultérieure, les IPSAS distinguent les modèles d'évaluation (« Measurement models »), qui se subdivisent à leur tour en différentes bases d'évaluation (« Measurement base ») et sont mis en œuvre à l'aide de méthodes de mesure spécifiques (« Measurement models »). En règle générale, les IPSAS applicables prescrivent les modèles et les bases d'évaluation.

En ce qui concerne les bases d'évaluation, IPSAS 46 distingue les coûts historiques amortis et la valeur actuelle. Le choix de la base d'évaluation doit refléter les caractéristiques de l'actif ou de l'engagement et l'objectif de l'évaluation.

Les modèles d'évaluation se subdivisent en bases d'évaluation et méthodes de mesure suivantes :

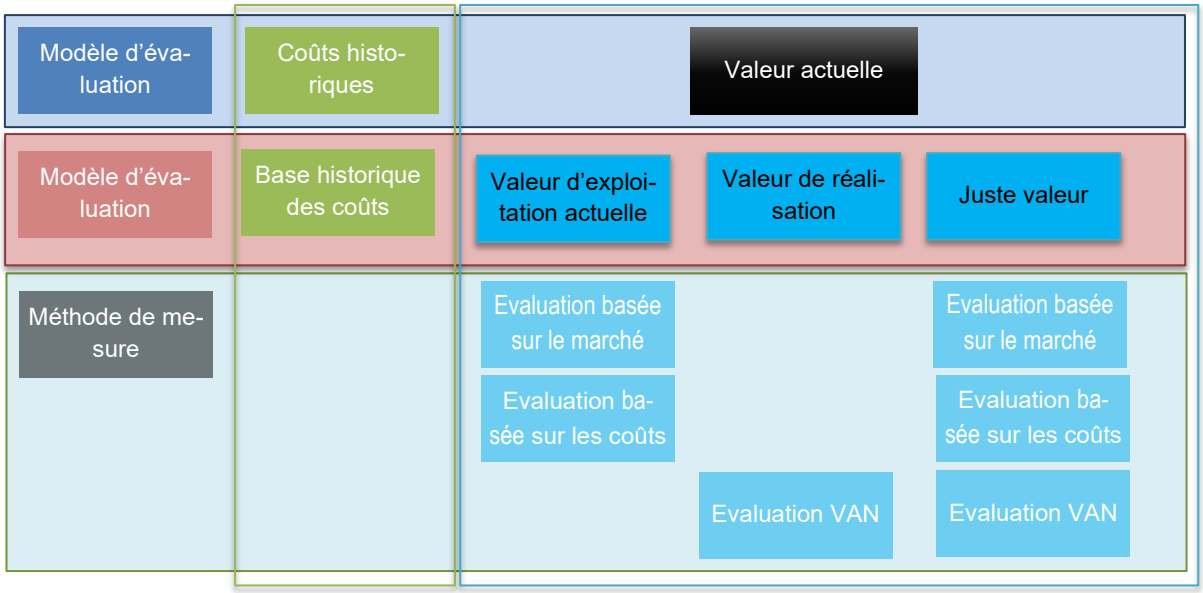


Illustration 4 : Présentation des modèles d'évaluation

3.3.2.3. Base d'évaluation

Les **coûts historiques** correspondent à la contrepartie versée pour l'acquisition, la construction ou le développement d'un actif, majorée des coûts de transaction, ou à la contrepartie reçue pour la reprise d'un passif, diminuée des coûts de transaction, à la date d'acquisition, de construction ou de développement de l'actif ou à la naissance du passif. La base historique des coûts est une valeur spécifique à l'unité. Le coût historique fournit des informations monétaires sur les actifs, les passifs et les produits et charges qui leur sont liés, en utilisant des informations provenant au moins en partie du prix de la transaction ou de l'événement qui a conduit à la comptabilisation initiale. Après l'évaluation initiale, la valeur d'un actif ou d'un passif n'est pas réévaluée pour refléter les conditions actuelles ou les augmentations de valeur de l'actif ou les diminutions de valeur du passif. Selon la norme, différentes méthodes de mise à jour du coût historique sont utilisées.

La **valeur d'exploitation actuelle** est le montant que l'entreprise serait prête à payer pour le potentiel de service résiduel d'un actif à la date d'évaluation. La valeur d'exploitation actuelle fournit des informations monétaires sur les actifs et les amortissements, dépréciations, etc. qui leur sont liés, en utilisant des informations actualisées afin de refléter les conditions à la date d'évaluation. Contrairement au coût historique et à l'instar de la juste valeur et du coût de réalisation, la valeur d'exploitation actuelle au moment de l'évaluation ultérieure ne dépend plus de la transaction initiale ou de l'événement qui a donné lieu à la comptabilisation initiale. Dans certains cas, la valeur d'exploitation actuelle peut être déterminée directement en observant les prix sur un marché actif. Dans d'autres cas, elle est déterminée indirectement. Par exemple, si des prix sont disponibles pour un actif similaire, la valeur d'utilité actuelle de l'actif de l'entreprise peut devoir être estimée en ajustant le prix actuel de l'actif similaire afin de refléter les aspects uniques de l'actif de l'entreprise dans son utilisation et son état actuels.

La valeur d'exploitation actuelle diffère de la juste valeur, car la valeur d'exploitation actuelle est un prix d'entrée spécifique à l'entité qui comprend tous les coûts qui devraient nécessairement être payés pour le potentiel de service résiduel d'un actif. Elle reflète la valeur d'un actif dans son utilisation actuelle et non la meilleure utilisation possible de l'actif.

Exemple :
Le canton A possède et exploite un hôpital situé dans un emplacement privilégié du centre-ville. La **valeur d'exploitation actuelle** du bien immobilier reflète la valeur de son utilisation en tant qu'hôpital dans les conditions spécifiques auxquelles le canton A est autorisé à l'exploiter. En revanche, la **juste valeur** reflète l'utilisation optimale et la plus élevée sur la base d'un acteur représentatif du marché. La détermination de cette utilisation dépend du cas particulier, mais à titre d'exemple, l'évaluation de l'immeuble à sa juste valeur reflète tout au plus une utilisation comme hôtel, tel qu'il est normalement exploité par les grandes chaînes hôtelières internationales.

La **valeur de réalisation** reflète les coûts de réalisation que l'entreprise devra supporter pour s'acquitter des obligations représentées par le passif, en supposant que cela se fasse de la manière la moins coûteuse. Il s'agit d'un prix de sortie spécifique à la transaction et correspond à la valeur actuelle des ressources économiques que l'unité doit transférer pour s'acquitter d'un passif (méthode d'évaluation basée sur la valeur actuelle nette).

Comme il s'agit d'une valeur spécifique à l'entité pour laquelle des hypothèses spécifiques sont utilisées, les coûts de réalisation ne peuvent pas être observés directement et sont estimés à l'aide de modèles basés sur les flux de trésorerie. Dans ce contexte, « spécifique à l'entité » signifie que la valeur est déterminée par l'utilisation qui en est faite par une institution spécifique.

La **juste valeur** (ou fair value) est le prix qui serait obtenu de la vente d'un actif ou payé pour le transfert d'un passif dans le cadre d'une transaction ordonnée entre des parties en connaissance de cause et consentant à cette transaction à la date de clôture. L'évaluation de la juste valeur est une évaluation de sortie basée sur le marché, qui reflète les conditions actuelles du marché à la date d'évaluation et qui doit répondre à des critères spécifiques pour pouvoir être qualifiée de juste valeur au sens de la norme IPSAS 46. Ces critères sont définis dans les paragraphes suivants. L'actif ou le passif est évalué en utilisant les mêmes hypothèses qu'un opérateur sur un marché représentatif utiliserait pour fixer le prix de l'actif ou du passif. Dans certains cas, la juste valeur peut être déterminée directement en observant les prix sur un marché actif. Dans d'autres cas, elle est déterminée indirectement. La juste valeur d'un actif ou d'un passif ne dépend donc plus obligatoirement de la transaction ou de l'événement qui a conduit à la comptabilisation de l'actif ou du passif. Par conséquent, tous les prix de transaction ou toutes les valeurs de marché ne peuvent pas être utilisés comme valeur vénale au sens d'IPSAS 46.

Une évaluation à la juste valeur exige qu'une institution tienne compte de tous les éléments suivants :

- L'évaluation de l'actif ou de l'engagement faisant l'objet de l'évaluation doit être effectuée sur une base cohérente avec l'unité de compte de l'actif ou de l'engagement. Par exemple, dans le cas d'une action cotée, la juste valeur doit être évaluée sur la base de la valeur du titre individuel (= unité de compte), même si le marché ne pouvait absorber la totalité du volume de la position détenue par une institution sans que le prix ne change. Il existe des exceptions, notamment en ce qui concerne la prise en compte des primes de contrôle, et dans les cas particuliers, il convient de consulter le CC IPSAS.
- Pour un actif non financier, la prémisse d'évaluation appropriée pour l'évaluation est conforme à son utilisation la plus élevée et la meilleure.
  L'utilisation la plus probable est l'utilisation par des acteurs du marché représentatifs qui maximiserait la valeur de l'actif ou du groupe d'actifs et de passifs (par exemple, une activité)
- L'hypothèse que la transaction est effectuée sur le marché principal (ou le marché le plus avantageux) pour l'actif ou le passif. Le marché principal est le marché présentant le volume de transactions le plus élevé et le niveau d'activité le plus important pour l'actif ou le passif. Le marché le plus avantageux est le marché qui maximise le montant qui serait obtenu de la vente

de l'actif ou qui minimise le montant qui serait payé pour le transfert du passif, après prise en compte des coûts de transaction et de transport. Si aucun marché principal ne peut être identifié, il convient de recourir au marché le plus avantageux. Ce point est particulièrement important pour les instruments financiers cotés.

- La ou les méthodes de mesure appropriées pour l'évaluation doivent être déterminées. Le choix doit tenir compte de la disponibilité des données qui fournissent les inputs pour les hypothèses que les acteurs du marché utiliseraient pour fixer le prix de l'actif ou du passif. La méthode d'évaluation et le choix des données déterminent donc également le niveau de la hiérarchie des justes valeurs dans lequel les inputs sont classés. La hiérarchie des justes valeurs est décrite au chapitre 8.3 Publication des instruments financiers. Les règles qui y sont applicables pour la présentation dans la hiérarchie des justes valeurs s'appliquent également aux actifs non financiers, y compris les immobilisations corporelles, qui sont comptabilisés à leur juste valeur, ce qui toutefois ne s'applique pas au domaine des EPF en raison des options correspondantes pour l'évaluation des immobilisations corporelles.

Les **participants au marché** dans IPSAS 46 sont les acheteurs et les vendeurs sur le marché principal ou le marché le plus avantageux qui présentent toutes les caractéristiques suivantes :

a) Ils sont indépendants les uns des autres, c'est-à-dire qu'ils ne sont pas des parties liées au sens d'IPSAS 20, bien que le prix d'une transaction avec des parties liées puisse être utilisé comme input pour une évaluation de la juste valeur si l'entreprise dispose de preuves que la transaction a été conclue aux conditions du marché.
b) Ils possèdent une expertise et une compréhension adéquate de l'actif ou du passif et de la transaction. Ils sont également en mesure de conclure une transaction pour l'actif ou le passif (par exemple, ils en ont la capacité économique et juridique). Ils sont également disposés à conclure une transaction, mais ne le font pas sous la contrainte.

Conformément à la pratique en vigueur dans le domaine des EPF, le terme « juste valeur » est assimilé à la « fair value » dans le reste du manuel. Le terme « juste valeur » revêt ainsi une signification plus spécifique que celle qui lui est attribuée dans le langage courant. Il incombe aux institutions de veiller à ce que ce terme soit utilisé de manière cohérente avec les exigences de la norme IPSAS 46.

3.3.2.4. Méthodes de mesure

Une méthode de mesure est appliquée pour estimer le montant auquel un actif ou un engagement est évalué selon la base d'évaluation choisie. Toutefois, ces méthodes ne constituent pas en elles-mêmes des bases d'évaluation et, comme le montre le diagramme présenté plus haut dans ce sous-chapitre, une méthode peut être appliquée selon différentes bases d'évaluation. Cela implique toutefois que la méthode d'évaluation tienne compte et reflète de manière appropriée les caractéristiques applicables à la base d'évaluation concernée[1]. Ces caractéristiques sont décrites plus haut dans cette sous-section et résumées à la fin de celle-ci.

Les normes IPSAS prévoient les méthodes de mesure suivantes :

L'évaluation basée sur le marché utilise les prix et autres informations pertinentes générés par des transactions sur le marché portant sur des actifs, des passifs ou un groupe d'actifs et de passifs identiques ou comparables (c'est-à-dire similaires).

[1] Pour la juste valeur, voici quelques exemples de ces caractéristiques, en quelques mots-clés : valeur de sortie (« exit price ») ; évaluation actuelle reflétant les conditions à la date d'évaluation ; aucune dépendance directe à l'égard de la valeur de transaction, mais évaluation du point de vue d'un acteur représentatif du marché.

L'évaluation basée sur les coûts reflète le montant qui serait actuellement nécessaire pour remplacer la performance d'un actif (coût de remplacement actuel) par l'acquisition, la construction ou le développement d'un actif de remplacement ayant une utilité comparable, ajusté pour tenir compte de l'obsolescence. L'obsolescence comprend la dépréciation physique, l'obsolescence fonctionnelle (technologique) et l'obsolescence économique (externe) et doit être appliquée de manière plus large que l'amortissement normal à des fins d'information financière. Le coût d'un actif de remplacement ayant une utilité comparable doit être compris comme le coût d'un actif équivalent actuellement disponible, c'est-à-dire un actif qui fournit un service équivalent à celui de l'actif existant.

L'évaluation basée sur la valeur actualisée nette est une méthode d'évaluation qui actualise les montants futurs (par exemple, les flux de trésorerie nominaux ou les recettes et dépenses) en fonction de leur répartition dans le temps et les convertit en un montant unique actuel (c'est-à-dire actualisé).

Les méthodes d'évaluation doivent être appliquées de manière cohérente. Toutefois, une modification d'une méthode d'évaluation ou de son application (par exemple, une modification de la pondération en cas d'utilisation de plusieurs méthodes ou une modification d'un ajustement) est appropriée si elle aboutit à une évaluation qui est tout aussi représentative, voire plus représentative, de la base d'évaluation dans les circonstances données. Cela pourrait par exemple être le cas si l'un des événements suivants se produit :

- de nouveaux marchés apparaissent ;
- de nouvelles informations deviennent disponibles ;
- les informations précédemment utilisées ne sont plus disponibles ;
- les méthodes de mesure sont améliorées ; ou
- les conditions du marché changent.

3.3.2.5. Résumé

Les bases d'évaluation selon les normes IPSAS présentent les caractéristiques et conditions d'application suivantes :

Bases d'évaluation selon IPSAS 46	Juste valeur	Valeur d'exploitation actuelle	Valeur de réalisation	Coûts historiques
Évaluation des actifs	☒	☒		☒
Évaluation des engagements	☒		☒	☒
Valeur de sortie / «Exit Value»	☒		☒	
Valeur d'entrée		☒		☒
Spécifique à l'entité		☒	☒	☒
Informations du marché	☒	☒	☒	
Point de vue des acteurs du marché	☒			
Risque de non-exécution	☒			
Supplément pour risque	☒			
Conditions actuelles du marché	☒	☒	☒	
Marché principal ou marché le plus avantageux	☒	☒		
Utilisation optimale et la meilleure possible	☒			

Variante de mise en œuvre la plus économique		☒	☒	

Pour **l'évaluation des actifs**, on peut utiliser le coût historique, la valeur d'exploitation actuelle ou la juste valeur. Le coût historique correspond généralement à une évaluation au coût d'acquisition/de production, déduction faite des amortissements (des exceptions sont possibles) et en tenant compte des dépréciations durables (impairment).

Pour **l'évaluation des engagements**, on peut utiliser le coût historique, la valeur de réalisation ou la juste valeur. La base d'évaluation et la méthode de mesure à appliquer dans un cas concret sont généralement définies par une norme spécifique et ne peuvent être choisies librement, ou seulement dans certaines conditions. La méthode d'évaluation admissible pour les différents postes d'actif du bilan est définie et expliquée en détail dans les chapitres correspondants du manuel.

En outre, certaines normes contiennent des variantes spécifiques des modèles présentés ici. Selon la norme IPSAS 41, par exemple, les instruments financiers détenus jusqu'à leur échéance et dont les flux de trésorerie représentent exclusivement des remboursements et des paiements d'intérêts sur le montant en principal restant dû doivent être évalués au coût amorti (« amortised cost ») en tant que variante du coût historique. La méthode du taux d'intérêt effectif est utilisée pour l'évaluation au coût amorti (voir chapitre 4.3).

L'évaluation doit être effectuée individuellement pour chaque objet ou situation (principe de l'évaluation individuelle), sauf si une norme spécifique autorise une autre base. Ainsi, les coûts d'acquisition et de fabrication des stocks interchangeables doivent être évalués à leur coût moyen pondéré (voir chapitre 4.5 Stocks).

3.3.3. Seuils de matérialité

En principe, tous les seuils de matérialité doivent être évalués de manière critique. Si la somme des transactions non comptabilisées devient significative, une comptabilisation doit également être effectuée en dessous du seuil de matérialité. Ces derniers sont vérifiés périodiquement et adaptés si nécessaire.

Les valeurs seuils relatives à l'application des IPSAS dans le manuel comptable doivent être comprises comme suit : en règle générale, les dispositions comptables concernées doivent être respectées à partir du montant indiqué dans la valeur seuil ; l'exception correspondante à l'application des prescriptions s'applique jusqu'à concurrence du montant indiqué, mais ne l'inclut pas. La formulation reflétera cette disposition en conséquence. Dans certains cas particuliers, la non-application d'une règle inclut le montant mentionné dans le seuil ; dans ce cas, la description précise la nature de la non-application et la formulation du seuil est « jusqu'à et y compris ».

Les limites prescrites pour l'inscription à l'actif/au passif sont :

Seuils déterminants pour l'inscription à l'actif : inscription à l'actif à partir du montant indiqué	**en CHF**	**Valeur de référence**
Immobilisations corporelles, y compris les biens culturels qui sont considérés comme des immobilisations corporelles mobilières	A partir de 10'000	Coûts d'acquisition ou de revient lors de la comptabilisation initiale (chapitre 4.7)

Immeubles (terrain et bâtiments)	A partir de 100'000	Coûts d'acquisition ou de revient lors de la comptabilisation initiale (chapitres 4.8 et 9.4)
Cofinancements	A partir de 100'000	Fonds de tiers acquis
Adaptations spécifiques à l'utilisateur et aménagements spécifiques au locataire	A partir de 100'000	Coûts d'acquisition ou de revient lors de la comptabilisation initiaux (chapitres 4.8)
Actifs incorporels acquis (ex. : logiciels)	A partir de 100'000	Coûts d'acquisition selon le chapitre 4.9
Actifs incorporels propres (ex. : projets de développement, logiciels, etc.)	A partir d'1 mio	Coûts liés aux projets selon le chapitre 4.9
Mise à l'actif/passif des contrats de leasing sous IPSAS 43 (à la fois pour le preneur et le bailleur)	A partir de 10'000 pour immob. corporelles mobilières A partir de 100'000 pour l'immobilier	Total des paiements de leasing non actualisés sur la durée du contrat de location lors de la comptabilisation initiale Total des paiements de leasing non actualisés sur la durée du contrat de location lors de la comptabilisation initiale
Activation des droits d'utilisation classés comme droits d'utilisation (pas de contrats de location sous IPSAS 43) Droits d'utilisation reçus avec une durée d'utilisation prévue de 12 mois ou moins (par cas) ne sont pas activés Comptabilisation au compte de résultat des droits d'utilisation avec une durée de 12 mois ou moins (par cas) Activation des droits d'utilisation reçus dont la durée d'utilisation prévue est supérieure à 12 mois (par an et par cas)	A partir de 100'000 A partir de 1 million	Produits et charges attendus Valeur d'acquisition selon le chapitre 9.11 avec référence au chapitre 4.9
Prestations propres dans le domaine des immobilisations corporelles	A partir de 100'000	Coûts de revient lors de la comptabilisation initiale (chapitre 9.3)
Stocks	A partir de 100'000	Coûts d'acquisition ou de revient ou valeur de réalisation nette, si elle est inférieure, lors de la comptabilisation initiale de marchandises déposées et gérées en un lieu donné (chapitre 4.5)
Révisions régulières importantes (IPSAS 45 AG 15)	A partir de 100'000	Coûts d'acquisition ou de revient lors de la comptabilisation initiale (chapitre 4.7)

Seuils déterminants pour l'inscription au passif : inscription au passif à partir du montant indiqué		
Seuil pour la constitution de provisions	A partir de 500'000	Meilleure estimation possible lors de la comptabilisation initiale (chapitre 4.16)
- en particulier aussi pour la provision pour les travaux de démolition, de débarrassage et de démontage des aménagements spécifiques au locataire	A partir de 500'000	Meilleure estimation possible lors de la comptabilisation initiale (chapitre 4.8)
Réserves affectées en interne à des projets d'infrastructure et d'administration Projets de construction retardés Uniquement pour les projets dont le montant du projet non encore utilisé, rapporté au crédit d'investissement, dépasse les seuils ci-contre. Seuil (montant minimal) pour l'épargne dédiée aux grands projets de construction Ecoles Instituts de recherche Projets d'administration	Conditions cumulatives : à partir de 1% du projet de construction et d'1 mio A partir de 10 mio A partir de 5 mio A partir d'1 mio	Montant non utilisé dans le cadre du projet (chapitre 4.23 ; base : budget approuvé) Montant du projet Montant du projet Montant du projet

Tableau 2 : Limites de l'inscription à l'actif/au passif

Les limites de valeur pour la comptabilisation d'une dépréciation selon le modèle de dépréciation (voir chapitre 3.6) sont les suivantes.

Important : les seuils de matérialité s'appliquent ici aux dépréciations à comptabiliser. C'est-à-dire que si la perte de valeur attendue calculée dépasse le seuil de matérialité, il faut la comptabiliser.

Seuils de matérialité pour les dépréciations sur : examen de la valeur à partir des seuils suivants	**en CHF**	**Valeur de référence**
Liquidités (calculé pour le tout le groupe de comptes)	A partir d'1 mio	Correction de valeur estimée ou calculée
Créances (avec exceptions selon chapitre 4.2.7)	A partir de 500'000	Correction de valeur estimée ou calculée
Actifs de régularisation (calculé pour tout le groupe de comptes)	A partir de 500'000	Correction de valeur estimée ou calculée
Placements financiers (sans prêts / pour dépôts à terme et placements financiers IC)	A partir de 500'000	Correction de valeur estimée ou calculée
Prêts Prêt individuel à partir d'1 mio : évaluation annuelle Prêts individuels à partir de 0.1 et jusqu'à 1 mio : contrôle de plausibilité annuel selon tableau de dépréciation des prêts (méthode forfaitaire)	A partir de 100'000	Correction de valeur estimée ou calculée

Corrections de valeur des prêts stratégiques (par prêt) et des prêts aux étudiants à comptabiliser à partir de :		

Tableau 3 : Seuils pour les dépréciations

Les seuils suivants s'appliquent à certaines actions :

Seuils pour la réalisation de certaines actions : ces actions doivent être réalisées à partir des seuils suivants	**en CHF**	**Valeur de référence**
Relations inter-compagnies Les différences à partir des seuils suivants doivent être rectifiées. **Compte de résultat** Différence par relation (brute / dans les deux sens) Différence Domaine des EPF **Bilan** Différence par relation Différence Domaine des EPF	 A partir de 500’000 1’000’000 A partir de 100’000 500’000	 Différence indiquée à la date de clôture Différence indiquée à la date de clôture
Transferts de fonds issus de la contribution financière de la Confédération Les transferts de fonds entre les entités du Domaine des EPF qui reposent sur des décisions visant à redistribuer le crédit de charges (contribution financière de la Confédération) au sein du Domaine des EPF n’aboutissent à une adaptation des différents budgets approuvés à partir du seuil fixé.	A partir de 100'000 par événement	Budget approuvé
Inventaire annuel (contrôle des inventaires) et ***impairment*** (examen de la valeur) des immobilisations corporelles. Au-dessous de ce seuil, l'inventaire (contrôle des inventaires) a lieu **au moins tous les 3 ans**. Un inventaire des biens culturels non activés est également effectué tous les trois ans. **Il n'y a pas** d’examen de la valeur sous ce seuil, à moins d'une demande pour savoir si l’immobilisation corporelle est toujours en service.	 A partir de 100’000	 Valeur comptable résiduelle
Amortissement séparé des immobilisations corporelles (approche par composants) (IPSAS 45.41 ss.)	A partir d’1 mio	Coûts d’acquisition ou de revient lors de la comptabilisation initiale (chapitres 4.7 et 4.8)

Seuils pour la réalisation de certaines actions : ces actions doivent être réalisées à partir des seuils suivants	**en CHF**	**Valeur de référence**
Les installations financées par des fonds de tiers pour les projets concernés par la norme IPSAS 9, Prise en compte des amortissements à la place des coûts d'investissement lors du calcul des produits pour la période sous revue.	A partir de 500'000 (par projet)	Volume de projets/transactions (produits) (chapitre 9.1)
L'actualisation des engagements de leasing doit être effectuée à partir des valeurs limites suivantes	A partir de 50'000 pour immob. corp. mobilières A partir de 500'000 pour immob. corp. immobilières	Total des paiements de leasing non actualisés lors de la comptabilisation initiale Total des paiements de leasing non actualisés lors de la comptabilisation initiale
Actualisation des créances, prêts et provisions sans intérêt à long terme. Modification du taux d'actualisation	Cumulé : • A partir de 10 mio par cas et • Remboursement à partir d'1 an • Effet d'intérêt à partir d'1 mio par cas	• Valeur nominale (chapitre 9.6) • Date du flux de fonds (chapitre 9.6) • Estimation de l'influence de l'actualisation (chapitre 9.6)
Prise en compte des événements postérieurs à la date de clôture (IPSAS 14) Concerne les événements survenus aussi bien avant qu'après la date de reporting.	**ETHZ et EPFL** A partir de 500'000 pour déclaration au service de consolidation. **Instituts de recherche** A partir de 100'000 pour déclaration au service de consolidation.	Impact sur les valeurs inscrites au bilan, par cas (chapitre 8.8)
Prise en compte d'erreurs (IPSAS 3 et 14) - entre la date de reporting et la date de publication (à corriger dans l'exercice en cours) - après la date de publication (à corriger rétrospectivement dans l'exercice précédent)	**ETHZ et EPFL** A partir de 500'000 pour déclaration au service de consolidation. **Instituts de recherche** A partir de 100'000 pour déclaration au service de consolidation.	Impact sur les valeurs inscrites au bilan, par cas (chapitre 8.1)

Tableau 4 : Seuils pour la réalisation de certaines actions

Les autres seuils sont :

Autres seuils de matérialité : application de l'exigence à partir du montant indiqué	**en CHF**	**Valeur de référence**
Montant seuil pour la comptabilisation des **régularisations temporelles**	A partir de 100'000	Valeur comptable à la date de clôture
Engagements conditionnels : Le seuil s'applique aussi bien à la publication des chiffres qu'à l'explication du cas particulier dans l'annexe. Une valeur inférieure peut être utilisée au sein des institutions.	A partir de 500'000	Estimation de l'engagement (si possible) (chapitre 8.4)
Créances conditionnelles Le seuil s'applique aussi bien à la publication des chiffres qu'à l'explication du cas particulier dans l'annexe. Une valeur inférieure peut être utilisée au sein des institutions.	A partir de 500'000	Estimation de la créance conditionnelle (si possible) (chapitre 8.4)
Promesses de financement : (par cas, toute la durée)	A partir de 500'000	Valeur nominale ou valeur actuelle de la sortie de fonds estimée si la valeur temps de l'argent est importante (chapitre 8.6)
Biens et services en nature (services *in kind*) : Prestations de personnel (par cas et par an) Services (par cas et par an)	 A partir de 250'000 A partir de 500'000	Valeur comptable de la prestation
IPSAS 35, 36, 37, 38 : (intégration ou consolidation des entités)		
Participations dans des entités juridiques	A partir d'un total du bilan supérieur à 5 mio ou capitaux propres de 2 mio	Total du bilan Valeur des capitaux propres
Participations dans des sociétés simples	A partir d'un chiffre d'affaires annuel supérieur à 0.5 mio total du bilan supérieur à 5 mio	Chiffre d'affaires annuel Total du bilan
Fondations, associations, coopératives	<u>a. Intégration globale :</u> Utilité et risques pour l'institution des EPF et à partir d'une part des droits de vote de 50 %	Part des droits de vote

	b. Evaluation selon la méthode de la mise en équivalence : Utilité et risques pour l'institution des EPF et à partir d'une part des droits de vote entre 20 et 50 %	

Tableau 5 : Autres seuils

Des indications détaillées concernant les principes comptables se trouvent dans les chapitres du manuel concernés.

Si, pour des raisons économiques, des limites inférieures sont retenues pour l'activation des dépenses d'investissement, pour des régularisations et pour la constitution de provisions, celles-ci sont acceptées. Dans ce cas, les limites inférieures doivent être appliquées de manière uniforme à toutes les opérations commerciales et sur plusieurs années, conformément au principe de continuité. L'adéquation des valeurs seuils et des limites fixées est réévaluée au moins tous les cinq ans au regard des comptes annuels du domaine des EPF.

3.4. Différences par rapport aux normes IPSAS et concrétisation de celles-ci

Les comptes consolidés du Domaine des EPF sont élaborés conformément aux exigences des normes comptables internationales du secteur public (*International Public Sector Accounting Standards* ou IPSAS).

L'annexe 1 de l'Ordonnance sur les finances et la comptabilité du domaine des EPF présente un cas concret dans lequel les comptes des EPF et des établissements de recherche divergent des normes IPSAS (IPSAS 18 Information sectorielle). Cette différence n'a toutefois aucune incidence sur la certification IPSAS de l'intégralité des comptes des deux EPF ainsi que de ceux des quatre établissements de recherche.

Par ailleurs, l'annexe 2 de cette même ordonnance définit les concrétisations des normes IPSAS concernant la consolidation des comptes annuels du Domaine des EPF, du Conseil des EPF, des EPF et des établissements de recherche. Ces cas de figure n'ont eux non plus aucun impact sur la certification IPSAS intégrale aux échelons concernés.

Tant les normes IPSAS que le modèle comptable de la Confédération évoluent. Pour que le lien avec ces normes reste transparent, il est nécessaire d'examiner au moins une fois par an les nouveaux développements et d'actualiser au fur et à mesure le Manuel de présentation des comptes pour le Domaine des EPF.

3.5. Plan comptable du Domaine des EPF

3.5.1. Définition

Le plan comptable indique au niveau faîtier les groupes de comptes définis par le Domaine des EPF. Il se base sur le plan comptable des comptes consolidés de la Confédération (CCC), lequel impose le

cadre général pour la représentation des autres plans comptables au sein de l'administration fédérale. Le schéma suivant illustre cette situation et classe les termes dans ce contexte :

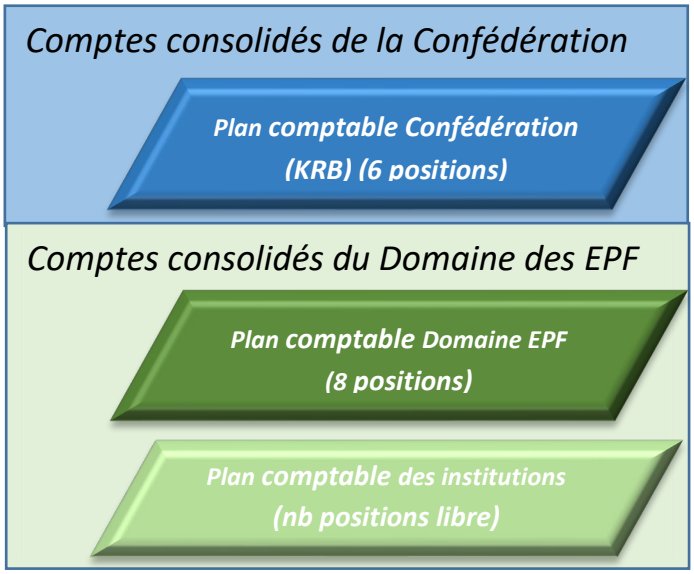


Illustration 5 : Plan comptable du Domaine des EPF

Le plan comptable du Domaine des EPF sert de base pour définir les plans comptables opérationnels des deux EPF, des quatre établissements de recherche et du Conseil des EPF pour pouvoir regrouper les différentes unités administratives au sein des comptes consolidés du Domaine des EPF. Les comptes consolidés du Domaine des EPF reclassés selon les CCC sont donc intégrés aux comptes consolidés de la Confédération.

La comptabilisation des pièces ne s'effectue pas au niveau du plan comptable du Domaine des EPF. Il donne toutefois une base pour l'ensemble des besoins en matière de statistiques concernant les comptes consolidés et leurs données annexes.

Le plan comptable du Domaine des EPF est également ouvert dans le module SAP de comptabilité financière. Les entités du Domaine des EPF doivent s'assurer que leurs plans comptables au niveau local puissent être repris dans le plan comptable du Domaine des EPF.

Plan comptable des entités du Domaine des EPF
Les plans comptables des institutions contiennent la structure des comptes jusqu'au niveau des comptes généraux et constituent la base pour la comptabilisation des pièces dans le système SAP R/3 (compte général). Il relève de la responsabilité de l'entité concernée. Les plans comptables se basent sur le plan comptable de l'administration générale. Pour l'élaboration de son plan comptable, une institution du Domaine des EPF doit ainsi se plier aux règles de structuration et de numérotation figurant dans le plan comptable du Domaine des EPF. Les institutions du Domaine des EPF sont en principe libres, dans le respect des directives correspondantes, d'ajouter des subdivisions où elles le veulent et de numéroter les comptes comme elles l'entendent.

Lorsque la Confédération prévoit d'autres directives en réponse à des besoins spécifiques ou à l'échelle de la Confédération en matière de statistiques, celles-ci sont intégrées au plan comptable du Domaine des EPF ou au plan comptable général de l'administration fédérale dans le module SAP-FC et doivent être prises en compte par les institutions.
Le plan comptable du Domaine des EPF figure dans son état actuel dans l'annexe (chapitre 17.3).

3.5.2. Bases

a) Normes IPSAS
IPSAS 1 – Présentation des états financiers (structure minimale)

b) Autres règlements
Aucun

3.5.3. Organisation / structure du plan comptable du Domaine des EPF

Plan comptable du Domaine des EPF
Le plan comptable comprend les classes de comptes suivantes :

- Bilan
- Compte de résultat

Les numéros de comptes se composent de 8 chiffres. Les 5 premiers correspondent à l'ancien plan comptable de la Confédération. On a renoncé à adapter les numéros dans leur intégralité en fonction du nouveau plan comptable de la Confédération.

Les institutions peuvent choisir librement les structures supplémentaires. De plus, elles peuvent mettre en place un système de rapports indépendant de la structure du plan comptable du Domaine des EPF.

3.5.4. Mutations

Plan comptable du Domaine des EPF
Le centre de compétences IPSAS du Domaine des EPF est seul habilité à effectuer les mutations dans le plan comptable.

Plan comptable des institutions
Les entités du Domaine des EPF peuvent procéder de leur propre compétence à des mutations dans leur plan comptable, compte tenu du plan comptable du Domaine des EPF.

3.6. Instruments financiers

Dès le 1.1.2022, la norme IPSAS 41 est introduite dans le domaine des EPF. Celle-ci comprend la comptabilisation et l'évaluation des instruments financiers. Ce chapitre en résume les bases, de sorte qu'il est possible d'y faire référence dans les autres chapitres.

3.6.1. Définition

Un instrument financier est un contrat entre deux parties qui donne lieu simultanément à un actif financier pour l'une et à un passif financier ou à un instrument de capitaux propres pour l'autre.

Toutefois, seuls les instruments financiers contractuels sont concernés. Contractuel n'est pas entendu ici au sens juridique, mais au sens économique (substance over form). La forme économique détermine la présentation dans les comptes et constitue la base de l'inscription au bilan et de l'évaluation. Il est déterminant de savoir si l'instrument financier relève de la puissance publique (contrainte) ou s'il existe une certaine marge de manœuvre dans la définition des conditions (contractants consentants). Il s'ensuit que les instruments financiers issus de la puissance publique (par exemple les créances résultant d'impôts fédéraux, cantonaux et communaux, de taxes ou d'amendes, ainsi que les droits de douane / données de sécurité sociale, etc.) n'entrent pas dans le champ d'application des IPSAS 28, 30 et 41.

Les postes du bilan suivants entrent dans le champ d'application des instruments financiers :

Instruments financiers	
Actifs financiers	**Dettes financières**
Liquidités	Engagements courants
Créances issues de transactions sans contrepartie	Engagements financiers (y.c. engagements issus de leasing financier
Créances issues de transactions avec contrepartie	Passifs de régularisation (charges)
Prêts	
Placements financiers	
Actifs de régularisation (produits)	

Tableau 6 : Champ d'application des instruments financiers

Les dispositions relatives aux instruments financiers excluent les participations dans des entités contrôlées, des entreprises associées et des coentreprises qui entrent dans le champ d'application des normes suivantes :

- IPSAS 35 – Etats financiers consolidés
- IPSAS 36 – Entités associées et coentreprises
- IPSAS 37 – Accords conjoints

Sont également exclues les provisions techniques dans le champ d'application de IPSAS 39 Avantages du personnel. Pour les droits et obligations résultant d'accords de location auxquels s'applique IPSAS 43 Contrats de location, seules les dispositions relatives à la dépréciation (investissement net dans un contrat de location-financement) et à la décomptabilisation sont pertinentes.

3.6.2. Bases et classification

La norme PSAS 41 applique une approche basée sur des principes pour la classification et l'évaluation des actifs financiers.

Les instruments de capitaux propres sont classés à la juste valeur (FV via compte de résultat) avec incidence sur le résultat. Les autres participations (selon le chapitre 4.4 Autres participations) sont également comptabilisées à la FV au compte de résultat. Ainsi, aucune option n'est choisie, bien que la détention de ces participations soit en principe de nature stratégique.

Le classement des instruments de dette dépend :

- Des flux de trésorerie contractuels de l'actif financier et
- Du modèle économique auquel l'actif financier est affecté.

Les modèles d'affaires des institutions peuvent être identifiés par les activités entreprises pour atteindre les objectifs, par exemple par la manière dont la performance est évaluée, dont le management est rémunéré et dont les risques sont gérés.

Les deux modèles d'affaires suivants ont été identifiés dans le domaine des EPF :

- GM1 - Instruments financiers destinés à la détention et à l'encaissement de flux de paiement contractuels (modèle d'affaires de base : détention) : Il s'agit ici de l'activité principale des institutions au sens de l'article 2 de la Loi fédérale sur les Ecoles Polytechniques Fédérales (version actuellement en vigueur). Dans ce modèle d'affaires, il s'agit de garantir le patrimoine et les

liquidités et de percevoir les flux financiers garantis par contrat. Il n'y a pas de gestion active des créances (par ex. cessions).

- GM2 - Instruments financiers destinés à être détenus et négociés (détention et négociation) : Ce modèle d'affaires vise à maximiser le rendement tout en respectant les directives / la stratégie de placement (placements avec contrats de gestion de fortune). Ces placements peuvent être conservés mais aussi vendus à tout moment et des primes liées aux résultats peuvent éventuellement être versées aux gestionnaires de fortune. Ce modèle d'affaires s'applique aux placements financiers à court et à long terme (sans les autres participations). Il comprend également les fonds de placement composés d'instruments de dette. Chaque institution choisit sa stratégie de placement en fonction de sa capacité de risque individuelle et en tenant compte de la durée des placements. Au sein d'une même institution, il est possible de choisir différents portefeuilles avec des durées et des stratégies de placement diverses. Les directives de placement du Conseil des EPF ainsi que les règlements de trésorerie (version en vigueur l'année de clôture) sont applicables.

L'affectation des actifs financiers à un modèle d'affaires se fait dès leur entrée. L'arbre de décision suivant - avec les modèles d'affaires définis ci-dessus - peut être utilisé pour la classification et donc pour l'évaluation initiale et ultérieure des actifs financiers.

Selon IPSAS 41, les actifs financiers doivent être classés selon le schéma suivant :

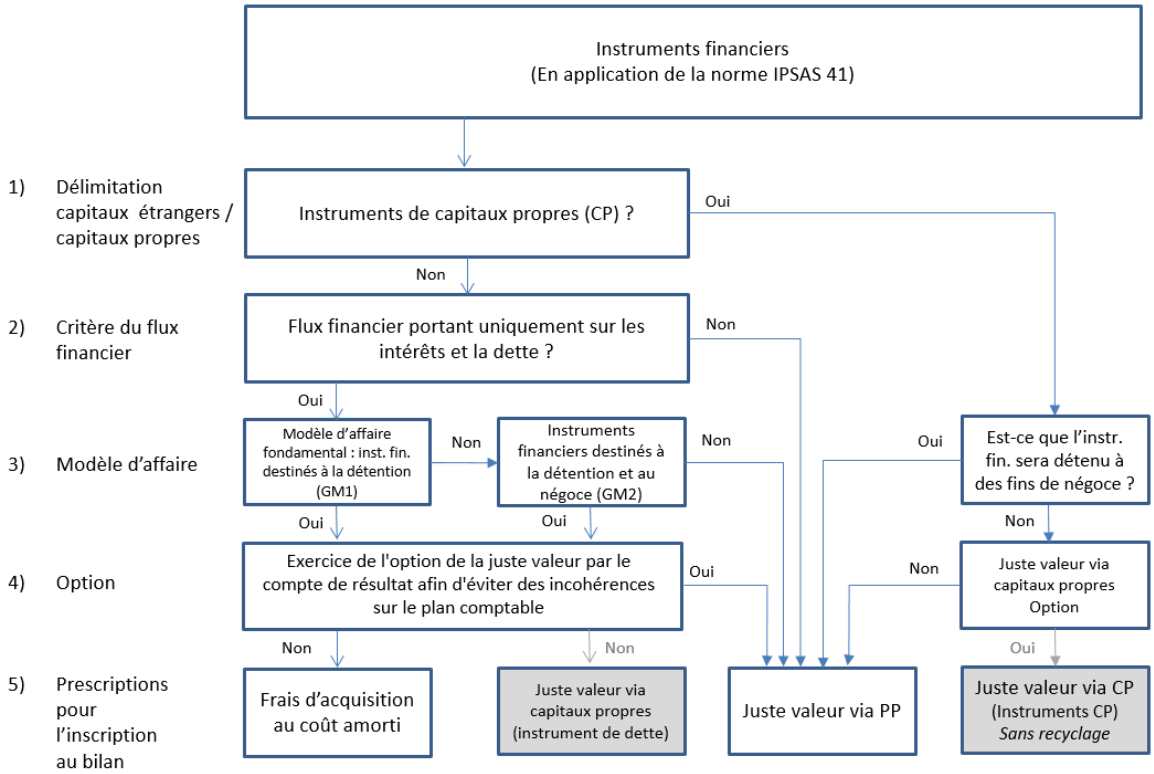


Illustration 6 : Classification des actifs financiers

Le choix d'éventuelles options n'est autorisé qu'en concertation avec le centre de compétences IPSAS Domaine des EPF.

Pour l'évaluation initiale d'instruments financiers à caractère de fonds de tiers qui ne satisfont pas au critère du flux de trésorerie (point 2) dans le graphique ci-dessus) et qui ne peuvent pas être attribués au GM1, il convient de contacter le centre de compétences IPSAS Domaine des EPF. Le tableau ci-

dessous donne un aperçu des actifs financiers existants du domaine des EPF ainsi que leur classification (pour des explications détaillées sur l'évaluation initiale et ultérieure, voir le chapitre 4.3.6) :

Nom du groupe de comptes	**Modèle d'affaire du CEPF**	**Catégorie (évaluation)**
Prêts à court et long terme	GM1 - Modèle d'affaires de base : conserver	Au coût amorti
Placements financiers à court terme* sans dépôts à court terme et sans IC-Placements financiers	GM2 - Instruments financiers destinés au négoce (conserver et négocier)	Avec effet sur le résultat, à la juste valeur (FV PP)
Autres placements financiers à long terme sans dépôts à long terme, IC-Placements financiers et autres participations < 20%	GM2 - Instruments financiers destinés au négoce (conserver et négocier)	Avec effet sur le résultat, à la juste valeur (FV PP)
Autres participations < 20%	Instruments de capitaux propres (aucun modèle d'affaires)	Avec effet sur le résultat, à la juste valeur (FV PP)
Valeurs de remplacement positives / négatives	Instruments dérivés (aucun modèle d'affaires)	Avec effet sur le résultat, à la juste valeur (FV PP)
Tous autres instruments financiers : - Liquidités et placements à court terme - Créances - Actifs de régularisation (sans les charges payées d'avance et IC) - Dépôts - IC Placements financiers	GM1 - Modèle d'affaires de base : conserver	Au coût amorti

* Y compris les mandats de gestion de fortune (contiennent essentiellement des placements sur le marché monétaire, des actions ainsi que des obligations conformément aux directives de placement).

Tableau 7: Modèles d'affaires instruments financiers

Les passifs financiers sont généralement classés et évalués par la suite au coût amorti. Font exception à cette règle :

a) Les passifs financiers qui sont évalués à la juste valeur par le biais du compte de résultat (juste valeur). De tels passifs, y compris les produits dérivés dont la juste valeur est négative, doivent être évalués à leur juste valeur au cours des périodes suivantes.
b) Passifs financiers qui apparaissent lorsque le transfert d'un actif financier ne donne pas lieu à une décomptabilisation ou lorsque la comptabilisation se fait sur la base d'une exposition continue.
c) Garanties financières : Après la comptabilisation initiale, l'émetteur d'un tel contrat doit utiliser le plus élevé des deux montants suivants pour son évaluation ultérieure
    - Le montant des pertes attendues selon le modèle des pertes sur créances attendues
    - Le montant de l'évaluation initiale moins les éventuels amortissements cumulés selon IPSAS 9.
d) Engagements de fournir un crédit à un taux d'intérêt inférieur à celui du marché : Après la comptabilisation initiale, l'émetteur d'un tel engagement doit utiliser le plus élevé des deux montants suivants pour son évaluation ultérieure :
    - Le montant des pertes attendues selon le modèle des pertes sur créances attendues

- Le montant de l'évaluation initiale moins les éventuels amortissements cumulés selon IPSAS 9.

e) Les engagements conditionnels d'un acquéreur lors d'un regroupement selon IPSAS 40. De tels engagements conditionnels doivent être comptabilisés à la juste valeur. Les variations qui en découlent sont comptabilisées au compte de résultat.

3.6.3. Principes de première initiale et évaluation ultérieure

Le tableau suivant donne un aperçu de l'évaluation initiale et ultérieure dans la classification correspondante en fonction des modèles d'affaires*. Des explications complémentaires sont disponibles à ce sujet dans les chapitres respectifs des instruments financiers.

Classifications domaine des EPF	**Coûts de transaction lors de l'évaluation initiale**	**Description de l'évaluation ultérieure**	**Correction de valeur / dépréciation** **Reprise de perte de valeur**	**Conversion de devises**
Au coût amorti **GM1 - Modèle d'affaire de base : conserver**	Les coûts de transaction sont ajoutés au coût d'acquisition	L'évaluation ultérieure s'effectue au coût amorti, qui correspond en général à la valeur nominale. Si le coût d'acquisition diffère de la valeur nominale en raison d'un agio/disagio ou de frais de transaction, la différence doit être amortie par le biais du compte de résultat sur la durée résiduelle de l'instrument financier au moyen de la méthode du taux d'intérêt effectif (méthode du taux d'intérêt effectif). Les gains et les pertes résultant de la décomptabilisation ou du reclassement sont comptabilisés dans le compte de résultat.	Application du modèle de dépréciation (voir descriptions au chapitre 3.6.4). Les gains ou les pertes résultant du processus de dépréciation sont comptabilisés au compte de résultat. Reprise de perte de valeur : selon IPSAS 41, cela correspond à un ajustement (extourne ou réduction) de la perte de valeur.	Avec effet sur le résultat (y compris les effets du calcul du modèle de dépréciation)
Avec effet sur le résultat, à la juste valeur (FV PP) **GM2 - Instruments financiers destinés au négoce (conserver et négocier)**	Les coûts de transaction sont comptabilisés dans le compte de résultat	L'évaluation se fait à la juste valeur, sur la base d'un cours de bourse ou d'un modèle d'évaluation reconnu. Les variations de valeur sont comptabilisées dans le compte de résultat. Les dividendes sont comptabilisés dans le compte de résultat.	n/a Aucun besoin de dépréciation supplémentaire ne doit être déterminé, car les instruments financiers de cette catégorie sont évalués à leur juste valeur et les pertes sont comptabilisées dans le compte de résultat.	Avec effet sur le résultat

* *Le modèle d'évaluation résultant de la classification repose 1) sur le modèle d'affaires et 2) sur l'appréciation que les cash flows autorisent le modèle d'évaluation correspondant.*

Tableau 8 : Evaluation des instruments financiers

Méthode du taux d'intérêt effectif Catégorie "au coût amorti".

Avec la méthode d'évaluation "au coût amorti", il résulte en général dans la transaction un taux d'intérêt constant et identique pour l'instrument financier concerné ou pour les flux de trésorerie échus dans le futur en application de la méthode du taux d'intérêt effectif (voir chapitre 0 Exemples), à certaines exceptions près (voir chapitre 9.6).

3.6.4. Evaluation selon le modèle de dépréciation à l'aune d'IPSAS 41 (Expected Credit Loss Model)

3.6.4.1. Champ d'application

La norme PSAS 41 règle de manière exhaustive l'évaluation selon le modèle de dépréciation (modèle Expected credit loss / modèle ECL). Selon l'IPSAS 41.73, des dépréciations pour pertes sur créances attendues doivent être constituées pour les instruments suivants :

- Actifs financiers comptabilisés au coût amorti et donc classés dans le modèle économique de base « détention » (GM1).
- Actifs financiers évalués à la juste valeur par le biais des fonds propres (FV fonds propres), et donc classés dans le modèle d'affaires « détenir et vendre ». Le domaine des EPF n'applique pas cette catégorie de classification.
- Créances de leasing
- Engagements de crédit irrévocables qui ne sont pas évalués à la juste valeur par le biais du compte de résultat,
- Garanties financières qui ne sont pas évaluées à la juste valeur par le biais du compte de résultat.

Les instruments de capitaux propres et autres instruments financiers évalués à la juste valeur ne sont pas concernés.

3.6.4.2. Généralités

La norme PSAS 41 Instruments financiers prévoit que, pour tous les instruments financiers entrant dans le champ d'application, une perte de crédit attendue (expected credit loss) doit être comptabilisée dès l'enregistrement de l'actif financier.
Les pertes sur créances attendues sont une estimation pondérée en fonction des probabilités des pertes sur créances sur la durée de vie prévue de l'instrument financier.
Le calcul des pertes sur créances attendues reflète ce qui suit :

- Un montant non biaisé et pondéré par les probabilités
- La valeur actuelle de l'argent, et
- Des informations raisonnables et soutenables qui sont disponibles sans coûts ou efforts excessifs.

Les pertes sur créances attendues correspondent à la valeur actuelle des défauts de paiement attendus.

Pour calculer la réduction de valeur, il convient d'utiliser un modèle général de dépréciation (modèle en trois étapes, voir chapitre 3.6.4.3) ou le modèle simplifié (pour les liquidités et les placements à court terme ainsi que les créances à court et long terme sans composante d'intérêt significative, voir chapitre 3.6.4.4).

3.6.4.3. Modèle général de dépréciation

Dans le cadre du modèle général de dépréciation, on distingue trois niveaux (également appelé modèle à trois niveaux). Le montant de la dépréciation dépend de la classification de l'instrument financier dans l'un des trois niveaux :

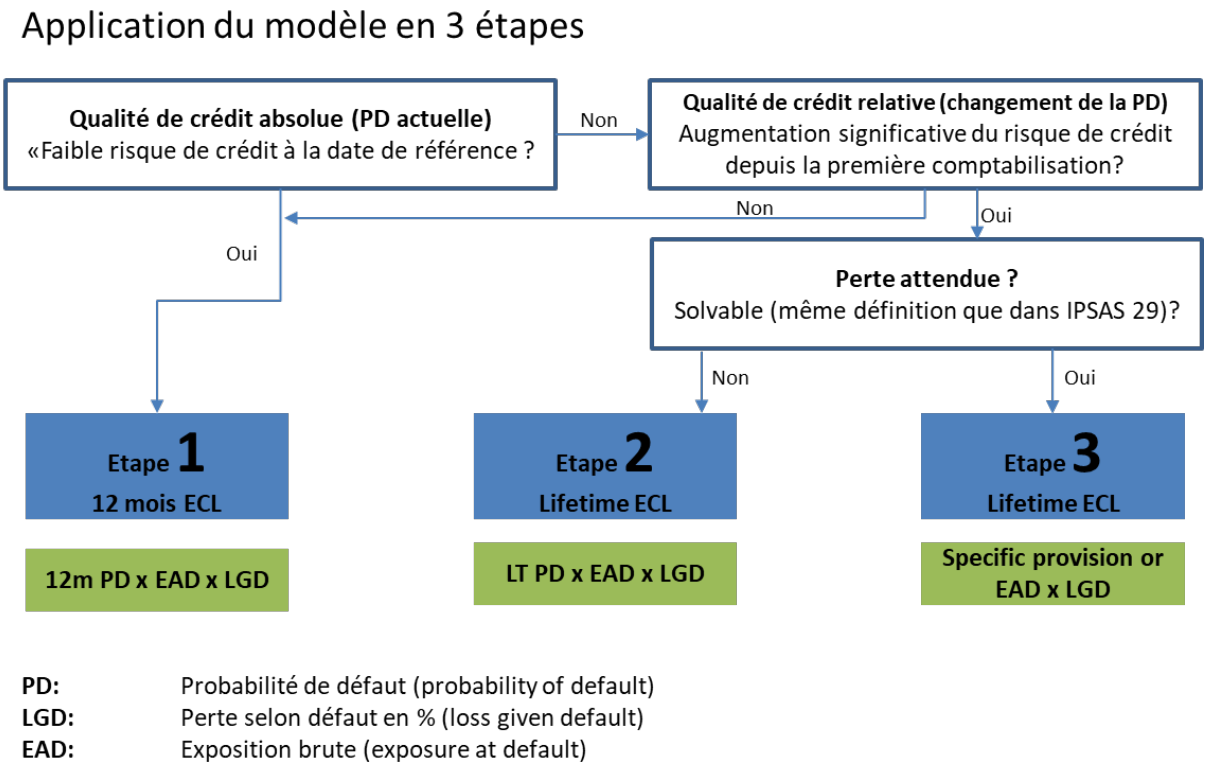


Illustration 7 : Application du modèle en 3 étapes

Niveau 1 :

Tous les instruments financiers sont affectés au niveau 1 lors de leur comptabilisation initiale. La perte attendue correspond à la valeur qui peut résulter d'éventuels cas de défaillance dans les 12 mois suivant la date de clôture du bilan.
Pour les investissements dont la notation correspond à l'Investment Grade1, le risque de crédit est considéré comme faible. (Low Credit Risk Exception, IPSAS 41.82) Il convient de prendre en compte les informations qui sont apparues après la dernière date de référence de la notation et qui indiquent qu'il existe une augmentation du risque de crédit qui n'est pas encore reflétée.

Niveau 2 :

Si une augmentation significative du risque de défaillance de la contrepartie a été enregistrée depuis la comptabilisation initiale, l'instrument financier doit être transféré du niveau 1 au niveau 2. La dépréciation correspond à la valeur qui peut résulter d'éventuels événements de défaillance pendant la durée de vie résiduelle de l'instrument.
Par événement de défaillance/défaut, le domaine des EPF entend que le débiteur n'est pas en mesure d'effectuer le paiement contractuel à l'échéance.
Le caractère significatif d'une augmentation du risque de crédit est évalué au cas par cas. Il est alors tenu compte du risque de crédit de l'actif financier au moment de son acquisition par rapport au risque de crédit à la date de référence. Cela signifie qu'il peut y avoir des situations dans lesquelles, par exemple, un ECL à 12 mois est comptabilisé pour un prêt présentant un risque de crédit plus élevé

(niveau 1), tandis qu'un ECL pour la durée résiduelle est comptabilisé pour un prêt présentant un risque de crédit plus faible (niveau 2). En principe, il existe une présomption réfutable d'augmentation significative du risque de crédit lorsque les paiements contractuels sont en retard de plus de 30 jours. (Toutefois, étant donné qu'une augmentation du risque de crédit se produit généralement avant qu'un actif financier ne soit échu, des informations prospectives sont prises en compte pour l'évaluation, en plus de l'échéance, dans la mesure où elles peuvent être déterminées avec un effort raisonnable.

L'existence d'une augmentation significative du risque de crédit depuis l'acquisition de l'instrument financier est vérifiée chaque année à la date de clôture du bilan. S'il n'y a plus d'augmentation significative du risque de crédit, l'instrument financier est réaffecté au niveau 1 et une perte attendue est comptabilisée à hauteur des ECL à 12 mois.

Niveau 3 :

S'il existe une indication objective de dépréciation d'un actif financier, ce dernier doit être transféré au niveau 3. Les indications objectives de défaillance suivantes servent d'indicateur pour le transfert :

- Des difficultés financières importantes du débiteur ;
- Une rupture de contrat, comme par exemple un défaut ou un retard de paiement des intérêts ou du principal (comme des rappels, des poursuites en cours) ;
- Une probabilité accrue que l'emprunteur soit déclaré en faillite ou fasse l'objet d'une autre procédure de recouvrement ;
- Une modification défavorable de la situation financière des emprunteurs.

Dès que les indications objectives de dépréciation cessent d'exister, l'actif financier est réaffecté au niveau 2.

3.6.4.4. Modèle de dépréciation simplifié

Pour les créances à court et à long terme, le domaine des EPF utilise le modèle simplifié. Il est possible de prendre en compte, à titre de simplification, les pertes attendues sur toute la durée de l'instrument financier. Il n'y a donc pas de transfert de l'étape 1 à l'étape 2. Les pertes effectives antérieures servent ici généralement de base. Dès lors, il convient de prendre en considération une faible probabilité de défaillance sur le plan des créances non exigibles.

3.6.4.5. Produits des intérêts

Les produits d'intérêts sont déterminés comme suit, en fonction du niveau dans le modèle de dépréciation auquel un actif financier est affecté :

	Niveaux 1 et 2 Il n'y a **pas** d'indication objective de dépréciation	**Niveau 3** Il y a une indication objective de dépréciation
Base sur laquelle le taux d'intérêt effectif est appliqué	Valeur comptable brute (Coût amorti sans tenir compte d'une correction de valeur)	Valeur comptable nette (Coût amorti avec prise en compte de la correction de valeur)

Tableau 9 : Traitement des produits d'intérêts dans le modèle de dépréciation d'actifs

Le taux d'intérêt effectif est le taux qui actualise les flux de trésorerie futurs estimés de l'actif au coût amorti, avant corrections de valeur pour pertes sur créances attendues (voir aussi chapitre 4.14.8).

3.6.4.6. Seuils de matérialité

Des seuils de matérialité sur le plan du modèle de dépréciation ont été définis afin de garantir un rapport coût/bénéfice acceptable. Une vue d'ensemble est disponible au chapitre 3.3. En outre, les limites de matérialité sont expliquées dans les divers chapitres concernés. Dans ce contexte, les limites de matérialité s'appliquent aux dépréciations à comptabiliser. En d'autres termes, si la dépréciation attendue calculée dépasse le seuil de signification, elle doit être comptabilisée.

4. Bilan

4.1. Liquidités et placements à court terme

4.1.1. Définition

Les rubriques des liquidités et placements à court terme sont détaillées dans le plan comptable du Domaine des EPF (cf. 3e partie).

Ne font pas partie des liquidités :

- Métaux précieux et monnaies d'or
- Actions, obligations et autres titres
- Comptes courants bancaires avec solde créancier
- Parts de fonds (y c. les parts de fonds du marché monétaire)
- Instruments financiers dérivés
- Effets à recevoir
- Avoirs auprès d'organisations de cartes de crédit

4.1.2. Bases

a) Normes IPSAS

IPSAS 1 - Présentation des états financiers
IPSAS 2 - Tableaux des flux de trésorerie
IPSAS 4 - Effets des variations des cours des monnaies étrangères
IPSAS 28 - Instruments financiers : présentation
IPSAS 30 - Instruments financiers : informations à fournir
IPSAS 41 - Instruments financiers (comptabilisation et évaluation)

b) Autres règlements

Contrat entre l'AFF et le Conseil des EPF régissant les relations de trésorerie entre l'AFF et le Domaine des EPF (Convention de trésorerie, version valable pendant l'année de clôture considérée)

4.1.3. Structure (en lien avec le plan comptable)

N° de compte	Désignation	Contenu
10000000	Caisse	Espèces en monnaie nationale ou en devises étrangères
10010000	Poste	Avoirs de comptes postaux suisses
10020000	Banque	Avoirs bancaires suisses ou étrangers, chèques
10030000	Placements tiers à court terme (<90 jours)	Placements à terme et immobilisations financières d'une durée totale inférieure à 90 jours. La durée résiduelle à la date de clôture n'est pas déterminante.
10080000	Placements IC à court terme (<90 jours)	Placements à terme et immobilisations financières d'une durée totale inférieure à 90 jours pour les entités à l'intérieur du Domaine des EPF et les entités de la Confédération. La durée résiduelle à la date de clôture n'est pas déterminante.
10090000	Correction de valeur sur liquidités et placements à court terme	Corrections de valeur importantes sur liquidités et placements financiers à court terme (< 90 jours)
10098000	Correction de valeur IC sur liquidités et placements à court terme	Corrections de valeur importantes sur liquidités et placements à court terme IC (< 90 jours)
10099999	**Liquidités et placements à court terme**	**Ligne de total**
10999999	**Actif circulant**	**Ligne de total**
19999999	**Actifs**	**Ligne de total**

Tableau 10 : Structure des liquidités et placements à court terme

4.1.4. Comptabilisation

En caisse
Les livres de caisse doivent être actualisés chaque mois. Pour des questions de sécurité et d'économicité, le montant de l'encaisse doit répondre aux besoins de liquidités à court terme et doit être le plus faible possible.

Comptes bancaires et postaux à vue
Les opérations bancaires et postales sont comptabilisées sur la base des justificatifs bancaires ou postaux et de la date de crédit ou de débit. La règle vaut en particulier pour les versements effectués à l'aide de cartes de débit ou de crédit. Les opérations sont indiquées comme des créances (chapitre 4.2) avant la bonification.
Les chèques doivent être barrés et endossés, puis remis pour être crédités.

Placements à terme et immobilisations financières dont l'échéance initiale est inférieure à 90 jours
Ils sont saisis sur des comptes séparés sur la base des décomptes bancaires et postaux.

Paiements en transit (DTA)
Les paiements en transit sont présentés dans les engagements.

Différences suite à la réévaluation des devises
Les différences de valeurs dues à la réévaluation des devises doivent être comptabilisées au compte de résultat.

4.1.5. Inscription au bilan

Les soldes tant postaux que bancaires doivent pouvoir être parfaitement justifiés à la date de clôture à l'aide de documents appropriés comme les avis de solde et les extraits de compte et correspondre aux soldes finaux des liquidités (et équivalents) dans le tableau des flux de trésorerie.

Les placements à court terme sur le marché monétaire sont inscrits au bilan dans la rubrique des liquidités si la durée totale ou la durée résiduelle lors de l'achat est inférieure à 90 jours. La durée résiduelle à la date de clôture n'est pas déterminante. Il n'est donc procédé à aucun reclassement du poste de bilan des placements à court terme dans les liquidités, même si la durée résiduelle est inférieure à 90 jours à la date de clôture. Les placements dont la durée est de 90 jours et au-delà mais qui peuvent être dissouts de manière anticipée par le paiement des revenus d'intérêts perdus ne font pas non plus partie des liquidités.

4.1.6. Evaluation

Les liquidités sont, à l'exception du compte Caisse (1000000), des instruments financiers qui sont affectés au GM1 - Modèle d'affaires de base : détenir (voir détails au chapitre 3.6 Instruments financiers). Les liquidités en monnaie nationale (CHF) sont évaluées à la valeur nominale. Les liquidités en devises étrangères doivent être converties en CHF au cours de clôture de l'AFF à la date de clôture (devises, cours moyen).

Les placements à court terme sur le marché monétaire sont présentés dans le bilan à la valeur du marché (hors intérêt couru). Les intérêts courus sur des placements à court terme doivent être déterminés par exercice (voir chapitre 4.6 Comptes de régularisation actifs).

4.1.7. Correction de valeur/réduction de valeur

Pour les liquidités (à l'exception de l'encaisse en monnaie locale), les pertes attendues sont comptabilisées en appliquant la procédure simplifiée prévue par les normes IPSAS 41.82 (Low Credit Risk Exception, voir chapitre 3.6.4.4 Modèle simplifié de dépréciation).

Les probabilités de défaillance fixées pour le Domaine des EPF sur la base de la provision pour risques sont revues chaque année. Les notations actuellement disponibles auprès d'une agence de notation reconnue (Standard & Poor's, Fitch et Moody’s) servent de base au calcul de la provision pour risques sur les comptes postaux et bancaires. Les notations de Fitch et Moody's sont converties en notations Standard & Poor's sur la base d'un tableau de conversion établi par l'Association of Corporate Treasurers[2]

La transposition des classes de notation en probabilités de défaillance s'effectue sur la base des défaillances moyennes à long terme observées par classe de notation, selon les informations de Standard and Poor’s pro Rating. On renonce à un ajustement avec des informations prospectives, car rien

[2] Corporate credit ratings: a quick guide, p. 46, consulté le 31 mars 2025 (Source : Int_ITC_2007_2.qxd)

n'indique que les valeurs statistiques historiques ne constituent pas un indicateur fiable de l'année future de ces débiteurs.

Le tableau ci-dessous présente les classes de notation au 31.12.2024 des contreparties du domaine des EPF et les probabilités de défaillance déterminées par rating communiqué par Standard and Poor's[3], qui sont utilisées pour le calcul des pertes attendues dans le domaine des EPF :

Contrepartie	**Notation**	**Probabilité de défaillance en %**	**Evaluation qualitative**
Administration fédérale des finances (Confédération)	AAA	0.00	Actuellement, aucun signe observable n'indique qu'un ajustement prospectif de la probabilité de défaut soit nécessaire. Les perspectives positives sont étayées par le faible niveau des taux d'intérêt, le bon fonctionnement de l'économie nationale et le potentiel d'orientation qui en découle.
Banques avec notation AAA	AAA	0.00	Selon la notation S&P
Banques avec notation AA	AA	0.02	Selon la notation S&P
Banques avec notation A	A	0.05	Selon la notation S&P
Banques avec notation BBB	BBB	0.45	Selon la notation S&P

Tableau 11 : Probabilités de défaut par contrepartie

Les éventuels ajustements aux probabilités de défaut mentionnées ci-dessus sont publiés dans la déclaration de fin d'année.

Une comptabilisation des pertes sur créances attendues n'a lieu qu'en cas de dépassement du seuil de matérialité de 1 million de CHF (cf. section 2.3 Seuils de matérialité).

4.1.8. Publication

La composition et l'état des liquidités et des placements à court terme doivent être indiqués dans l'annexe. L'annexe mentionne les restrictions éventuelles de la propriété (actifs mis en gage).

Les comptes bancaires et postaux affichant un solde créancier doivent être reclassés dans les engagements financiers à court terme (passif).

Comme les liquidités ainsi que les placements à court terme relèvent de la catégorie des instruments financiers, il convient de procéder aux publications exigées par la norme IPSAS 30 (chapitre 8.3 Publication instruments financiers)

4.1.9. Exemples et cas particuliers

1er exemple : transfert du compte bancaire sur le compte postal :

[3] Source : « Default, Transition, and Recovery : 2024 Annual Global Corporate Default And Rating Transition Study » | S&P Global Ratings ; consulté le 31 mars 2025.

Si des liquidités sont reclassées en fin d'année d'un compte bancaire ou postal sur un autre, cela doit figurer dans les écritures de l'institution afin d'éviter une présentation déformée des liquidités. L'éventuel compte de transfert (par ex. paiements DTA en suspens, cash en transit) doit être attribué au compte 1001 0000 ou 1002 0000 du plan comptable du Domaine des EPF en fonction du compte bonifié.

2e exemple : règlement des factures de fournisseurs avec DTA
Si au moment de la clôture annuelle, des paiements aux fournisseurs se trouvent encore sur un compte de passage (par ex. paiements DTA en suspens, cash en transit), ils doivent figurer sous le compte 2001 0000 « Fournisseurs » du bilan.

4.2. Créances

4.2.1. Définition

Les créances résultent d'opérations avec ou sans contrepartie. La comptabilisation des produits et le moment de l'inscription au bilan des créances qui en découlent sont décrits au chapitre 9.1 Comptabilisation des produits et inscription au bilan des fonds affectés.

Les créances comprennent toutes les prétentions (non réalisées) et facturées envers des tiers suite à des opérations avec contrepartie (IPSAS 9). Pour les créances suite à des opérations sans contrepartie, le droit n'existe pas impérativement mais l'entrée de « ressources » doit être vraisemblable. La norme IPSAS 23.35 définit « vraisemblable » dans le sens d'une entrée de ressources dont la probabilité est supérieure à celle d'une non-survenance de ladite entrée.

Dans le cas des contrats de type leading house, la part pour laquelle l'institution des EPF assume les principaux avantages et risques et qui peut être chiffrée précisément est comptabilisée comme une créance. Si aucun montant ne peut être défini de façon fiable, une créance conditionnelle figure à l'annexe. Des règles détaillées concernant les contrats de type leading house sont exposées au chapitre 9.1 Comptabilisation des produits et inscription au bilan des fonds affectés.

Les créances provenant d'opérations avec contrepartie directe (livraisons et prestations) et sans contrepartie directe apparaissent séparément au bilan dans les comptes annuels consolidés du Domaine des EPF.

Les groupes de comptes apparaissent sous les créances conformément au plan comptable du Domaine des EPF (voir chapitre 3 Principes de présentation des comptes et de comptabilité).

Dans le bilan, les créances sont divisées en créances à court terme et créances à long terme. Les créances à court terme sont réalisées dans un délai de douze mois. Au-delà, elles sont considérées comme des créances à long terme. Pour les créances suite à des opérations sans contrepartie, la part pour laquelle des paiements ont été convenus dans un délai de douze mois apparaît comme une créance à court terme. Si rien n'a été convenu oui si le paiement n'est pas réalisé dans un délai de douze mois, la créance apparaît comme une créance à long terme.

Délimitation créances et créances conditionnelles

Catégorie	Caractéristiques		
	Moment de l'origine de l'actif	**Montant**	**Conditions de comptabilisation**
Créances en cours	Avant la date de clôture	Définie	Très probable (> 90%)
Créances selon norme IPSAS 23 (paragraphe IPSAS 23.35)	Avant la date de clôture	Définie	Plus probable qu'improbable (> 50%)
Comptes de régularisation actifs	Avant la date de clôture	Souvent définie, sinon calculée de façon fiable	Très probable (> 90%)
Créances conditionnelles	Avant la date de clôture, mais ensuite en fonction des événements	Quantifiable sous certaines conditions	Possible (50% < x < 10%)

Tableau 12 : Délimitation créances et créances conditionnelles

4.2.2. Bases

a) Normes IPSAS

IPSAS 1 – Présentation des états financiers
IPSAS 9 – Produits des opérations avec contrepartie directe (livraisons et prestations)
IPSAS 20 – Information relative aux entités et personnes proches
IPSAS 23 – Produit des opérations sans contrepartie directe
IPSAS 28 – Instruments financiers : présentation
IPSAS 30 – Instruments financiers : informations à fournir
IPSAS 41 – Instruments financiers (comptabilisation et évaluation)

b) Autres règlements

Aucun

4.2.3. Structure (en lien avec le plan comptable)

N° de compte	Désignation	Contenu
10100000	Impôts et droits de douane à encaisser	Avoir TVA, impôt anticipé, droits de timbre, recettes douanières
10110200	Créances assurances sociales	Avoir AVS, AI, PC, APG, LPP, LAA, assurance-maladie, AMat, AC, allocations familiales
10170000	Créances à court terme sans contrepartie directe provenant de contrats IPSAS 23	Créances à court terme provenant d'opérations sans contrepartie directe (norme IPSAS 23)

10150800	Créances IC à court terme sans contrepartie directe	Créances envers les entités du Domaine des EPF et des entités de la Confédération
10171000	Correction de valeur des créances à court terme sans contrepartie directe	Corrections de valeur des créances à court terme sans contrepartie
10151800	Correction de valeur IC sur créances à ct issues de transactions sans contrepartie	Correction de valeur IC sur créances à ct issues de transactions sans contrepartie
10140999	**Créances à court terme sans contrepartie directe**	**Ligne de total**
10110100	Autres créances à court terme (avec contrepartie directe)	Créances compensées avec une prestation ultérieure (avances, créances envers le personnel)
10110300	Acomptes	Acomptes
10120000	Créances sur livraisons et prestations (contrats IPSAS 9 inclus)	Créances provenant de livraisons et de prestations et autres opérations avec contrepartie directe
10130000	Créances issues de contrats de construction	Créances à court termes en lien avec des contrats de construction (solde à l'actif) selon IPSAS 11
10180000	Créances IC à court terme avec contrepartie directe	Créances envers les entités du Domaine des EPF et des entités de la Confédération
10121000	Correction de valeur des créances à court terme avec contrepartie directe	Corrections de valeur des créances à court terme avec contrepartie directe
10181000	Correction de valeur IC sur créances à ct issues de transactions avec contrepartie	Correction de valeur IC sur créances à ct issues de transactions avec contrepartie
10160999	**Créances à court terme avec contrepartie directe**	**Ligne de total**
10999999	**Actif circulant**	**Ligne de total**
19999999	**Actifs**	**Ligne de total**

Tableau 13 : Structure des créances à court terme

N° de compte	Désignation	Contenu
15160100	Créances à long terme sans contrepartie directe provenant de contrats IPSAS 23	Créances à long terme provenant d'opérations sans contrepartie directe (IPSAS 23)
15160800	Créances IC à long terme sans contrepartie directe	Créances à long terme envers les entités du Domaine des EPF et des entités de la Confédération
15161000	Correction de valeur sur créances à long terme sans contrepartie directe	Corrections de valeur des créances à long terme sans contrepartie directe
15161800	Correction de valeur sur créances IC à lt issues de transactions sans contrepartie	Correction de valeur sur créances IC à lt issues de transactions sans contrepartie
15169999	**Créances à long terme sans contrepartie directe**	**Ligne de total**
15170100	Créances à long terme avec contrepartie directe (contrats IPSAS 9 inclus)	Créances à long terme ne pouvant être attribuées à une autre catégorie
15170800	Créances IC à long terme avec contrepartie directe	Créances à long terme envers les entités du Domaine des EPF et des entités de la Confédération
15171000	Correction de valeur des créances à long terme avec contrepartie directe	Corrections de valeur des créances à long terme avec contrepartie directe
15171800	Correction de valeur sur créances IC à lt issues de transactions avec contrepartie	Correction de valeur sur créances IC à lt issues de transactions avec contrepartie
15179999	**Créances à long terme avec contrepartie directe**	**Ligne de total**
15999999	**Actif immobilisé**	**Ligne de total**
19999999	**Actifs**	**Ligne de total**

Tableau 14 : Structure des créances à long terme

4.2.4. Comptabilisation

Les créances sont inscrites au bilan au moment de la réalisation des produits. Les principes exposés au chapitre 9.1 Comptabilisation des produits et inscription au bilan des fonds affectés s'appliquent à la réalisation des produits.

Les paiements par cartes de débit et de crédit doivent être présentés dans les créances provenant de livraisons et de prestations.

Les rappels et le contentieux sont gérés par les écoles et institutions elles-mêmes.

Une créance doit être décomptabilisée dans les cas suivants :

- à l'échéance du droit contractuel sur des flux de trésorerie
- au renoncement au droit
- en cas de transfert de la créance.

Normalement, c'est le cas lors du paiement de la créance.

En cas de non-paiement par le débiteur, la créance ne peut être décomptabilisée que si le droit a été annulé par un document contraignant sur le plan juridique, par exemple en cas de poursuite (acte de défaut de biens), faillite (déduction faite d'éventuels dividendes), etc.

En cas de poursuite inaboutie ou partiellement aboutie avec établissement d'un acte de défaut de biens ou en cas de faillite du débiteur ou encore en cas de concordat, la créance doit être évaluée comme irrécouvrable et décomptabilisée sous forme de pertes sur créances (compte 31011610) (différence par rapport à la correction de valeur déjà prise en compte selon la matrice des corrections de valeur pour les créances).

Annulations de contrats sans contrepartie à caractère de capitaux propres
Lors de l'annulation d'un contrat, déterminer si elle s'est faite d'un commun accord ou si elle est due à une dissension entre les parties contractuelles. Tenir compte des critères suivants :

- Annulation consensuelle :
  - Consensus entre les parties contractuelles (notamment lors d'annulation d'un contrat directement suivie par la conclusion d'un nouveau contrat).
  - Du point de vue des EPF, le contrat ne peut pas être rempli puisqu'il est impossible d'utiliser les montants comme prévu contractuellement.
  - Echange de volontés réciproque.

- Annulation non consensuelle :
  - Conflit entre les parties au contrat (documenté).
  - Dissolution unilatérale sur pression du donateur.
  - Pas de poursuite afin de ne pas entacher la réputation ou de ne pas prendre de risque.
  - Pas de volonté concordante.

Si les deux parties en conflit décident d'un commun accord de ne pas remplir tout ou partie du contrat mais de le résilier (annulation consensuelle) et en l'absence d'effet sur les capitaux propres, décomptabiliser une créance comme diminution des produits (compte 42047200 « Diminution des produits recherche, prestations de service à caractère scientifique (IPSAS 23) » ou compte 42048400 « Diminution des produits dons / legs / sponsoring (IPSAS 23) »). Les pertes issues de créances déjà payées qui doivent être remboursées suite à l'annulation du contrat doivent également être comptabilisées sur le compte 42047200 ou le compte 42048400 à titre de diminution des produits. La présentation dans le compte de résultat est nette (la présentation brute est détaillée dans l'annexe).

En cas de retrait unilatéral d'un donateur (annulation non consensuelle) et en l'absence de poursuite, comptabiliser une perte de créance (compte 31011610 "Pertes résultant de la décomptabilisations de créances. L'autorité compétente est alors tenue de fournir une confirmation écrite. Si la créance du contrat annulé est déjà payée en tout ou en partie, et donc décomptabilisée, cette perte doit être comptabilisée sur le compte « Autres charges de biens et services » (compte 31011550).

Acomptes versés pour des rubriques de l'actif circulant
Par acomptes versés pour des rubriques de l'actif circulant, on entend des paiements effectués pour des positions non encore livrées de l'actif circulant, respectivement pour des prestations non encore commencées et qui sont comptabilisées à l'actif circulant. Ils ont le caractère d'avance. Voir les chapitres 4.7 à 4.9.

4.2.5. Inscription au bilan

Les créances figurent au bilan dans l'actif circulant. Si les comptes de créances (notamment comptes courants, clients) affichent un solde créancier à la fin de la période comptable, ils doivent être présentés dans le groupe correspondant des engagements courants.

Les corrections de valeur des créances (ducroire) ne représentent pas des provisions (passif), mais un poste en déduction des créances. De la sorte, le principe de la non-compensation n'est pas transgressé.

4.2.6. Evaluation

Les créances sont des instruments financiers qui sont affectés au GM1 - Modèle d'affaires de base : détention (voir détails au chapitre 3.6 Instruments financiers).

Les créances sont évaluées au coût amorti. Les créances en devise étrangère sont traitées au chapitre 9.7 Devises étrangères.

Les créances à long terme sont inscrites au bilan à la valeur actuelle si les critères de matérialité définis sont remplis. Ces critères et des informations détaillées sur l'actualisation figurent au chapitre 9.6 Actualisation.

4.2.7. Correction de valeur/réduction de valeur

Pour les créances à court et à long terme dans le domaine des EPF, les pertes attendues sont comptabilisées en appliquant le modèle simplifié selon IPSAS 41. Des détails à ce sujet figurent au chapitre 3.6 Instruments financiers.

Une distinction est faite entre les créances présentant un risque de crédit très faible et les créances sans contrepartie et les créances avec contrepartie directe.

En principe, un seuil de signification de 0,5 million de CHF par groupe de comptes et par dépréciation calculée est appliqué aux créances. Sur les comptes 10170000, 10120000, 10130000, 15160100, 15170100, la dépréciation est en principe calculée.

L'ajustement de la dépréciation, respectivement les pertes effectives résultant de la décomptabilisation de créances, doit être comptabilisé dans le compte 31011600 Dépréciation / pertes attendues sur créances ou dans le compte 31011610 Pertes résultant de la décomptabilisation de créances. Les encaissements provenant du recouvrement de créances déjà décomptabilisées doivent également être comptabilisées dans le compte 31011610 Pertes résultant de la décomptabilisation de créances.

La matrice de dépréciation des créances, qui comprend la probabilité de défaillance pour le modèle simplifié, est revue chaque année et publiée tous les ans dans les directives applicables à la clôture annuelle.

La matrice présente la structure suivante concernant les échéances pour le calcul du risque de défaut de paiement:

- Pas d'échéance
- Échéance jusqu'à 90 jours inclus
- Échéance entre 91 et 180 jours inclus
- Échéance entre 181 et 360 jours inclus
- Échéance à plus de 360 jours

Les créances et prêts aux étudiants sont répartis dans les groupes de contreparties suivants :

- Confédération
- Commission européenne PCR
- FNS, Innosuisse, assurances sociales AVS et SUVA
- Autres contreparties à faible risque (p. ex. cantons, fondations)
- Autres contreparties à haut risque (entreprises privées, etc.)

4.2.7.1. Créances présentant un risque de crédit très faible (10100000, 10110200, 10110100)

Pour les créances sur les comptes 10100000 (considérées comme des instruments financiers pour des raisons opérationnelles), 10110200, 10110100, aucune défaillance n'a été observée historiquement. Les contreparties sont essentiellement des institutions proches de la Confédération avec des probabilités de défaillance très faibles correspondant à celle de la Confédération (selon la matrice actuelle de correction de valeur des créances). Le risque de perte est donc très théorique. En raison du caractère à court terme de ces créances, le modèle simplifié est appliqué (comptabilisation Lifetime Expected Credit Loss (ECL) - voir chapitre 3.6 Instruments financiers). Les créances sont intégrées dans la matrice de dépréciation du domaine des EPF pour les créances sans contrepartie directe. Le compte 10110200 comprend principalement des paiements anticipés.

Pour les comptes I/C (10150800 / 10180000 / 15160800 / 15170800), aucune défaillance n'a été observée historiquement. Les contreparties sont des institutions du domaine des EPF ou de la Confédération. Ces comptes ne sont donc pas pertinents pour la clôture consolidée du domaine des EPF, mais le sont pour les sous-consolidations. En raison du caractère à court terme des créances sur les comptes 10150800 et 10180000, le modèle simplifié est appliqué (comptabilisation Lifetime ECL). Les créances sont intégrées dans la matrice de correction de valeur du domaine des EPF pour les créances sans contrepartie attribuable.

Pour les comptes 15160800 et 15170800, le modèle simplifié est appliqué malgré le caractère à long terme. Comme les contreparties sont des institutions du Domaine des EPF ou de la Confédération et qu'aucune défaillance n'a été observée dans le passé, le risque de crédit est considéré comme faible et les créances sont intégrées dans la matrice de correction de valeur du Domaine des EPF pour les créances sans contrepartie ou sans contrepartie directe.

4.2.7.2. Créances sans contrepartie directe (comptes 10170000 et 15160100)

Pour les créances sans contrepartie directe, il convient de noter qu'une grande partie du montant est inscrite au passif dans les fonds de tiers affectés. Comme on peut supposer qu'en cas de défaut de paiement d'un bailleur de fonds, le projet sera également annulé, interrompu ou écourté, seul le risque de perte nette est comptabilisé : Là où une obligation de prestation est encore inscrite au passif conformément à la norme IPSAS 23, aucune perte de valeur n'est comptabilisée. Pour les créances sans contrepartie directe à caractère de capitaux propres (le « risque de perte nette »), des corrections de valeur sont calculées et comptabilisées via le compte de résultat.

Pour les créances comptabilisées au compte 10170000, la correction de valeur est calculée sur la base de la méthode simplifiée en raison de leur caractère à court terme (échéance < 12 mois) (Lifetime ECL, qui correspond à un ECL à 12 mois pour les échéances < 12 mois présentes ici).

La correction de valeur pour les créances à long terme sans contrepartie attribuable (compte 15160100) est également calculée sur la base de la méthode simplifiée. Les valeurs aberrantes dans le calcul de la dépréciation selon la matrice de dépréciation des créances doivent être analysées séparément. Il est possible de s'écarter des pourcentages définis en les justifiant.

4.2.7.3. Créances résultant de contreparties directes (comptes 10120000, 10130000 et 15170100)

Pour les créances enregistrées sur les comptes 10120000 et 10130000, les corrections de valeur sont calculées sur la base de la méthode simplifiée (Lifetime ECL) en raison de leur caractère à court terme. La matrice des corrections de valeur des créances est utilisée à cet effet.

Pour des raisons de simplification, les corrections de valeur pour les créances à long terme avec contrepartie directe (compte 15170100) sont également calculées sur la base de la méthode simplifiée.

4.2.7.4. Traitement des cas particuliers

En raison de leur nature, certaines créances doivent être exclues des catégories générales pour le calcul de la correction de valeur et être traitées comme des cas particuliers. Dans de tels cas, le calcul de la correction de valeur n'est pas nécessairement basé sur les pourcentages des catégories générales, mais est plutôt déterminé sur la base des circonstances spécifiques de la créance, du contrat et/ou de la contrepartie concernés, tout en continuant à tenir compte des règles de la procédure simplifiée dans le cadre du modèle « Expected Credit Loss ».

Il faut toutefois s'assurer - le cas échéant par une adaptation correspondante et séparée - que la créance ne soit pas dépréciée deux fois. Cela peut également être garanti par une procédure simplifiée.

La qualification de cas particulier se fonde sur :

1. Le caractère significatif de la créance (à partir de 10 millions de valeur comptable de la créance individuelle cas), et
2. a) La nature du contrat ou de la contrepartie, qui entraîne une évaluation du risque de défaut de paiement différente de celle des autres catégories, ou
   b) d'autres circonstances qui peuvent influencer le risque de défaut de paiement. Cela inclut les dispositions spéciales ou le comportement de tiers qui affectent le risque de défaut de créances spécifiques d'une contrepartie, à condition que les institutions en aient connaissance.

L'évaluation en tant que cas particulier peut avoir lieu tant lors de la comptabilisation initiale qu'à un stade ultérieur. Après la comptabilisation initiale, un reclassement ne peut être effectué que sur la base de nouvelles informations, au moment où elles sont à la disposition des services compétents.

4.2.8. Publication

Les principes régissant l'inscription au bilan et l'évaluation des créances sont présentés dans l'annexe.

L'annexe doit présenter les créances séparément, en fonction de leur nature et de leur montant. Les créances provenant d'opérations avec contrepartie directe doivent notamment être présentées séparément des créances sans contrepartie directe. Les groupes importants seront aussi indiqués séparément.

Les créances sont en règle générale réglées dans un délai d'un an. Les créances ou parties de créances dont l'échéance excède un an doivent être affichées séparément dans l'annexe. Les créances rémunérées contractuellement et les créances avec des conditions non conformes au marché envers des personnes et sociétés proches doivent aussi être présentées séparément (voir chapitre 8.7).

En fonction de la catégorie de créance, le montant des corrections de valeur pour les risques de défaut de paiement y c. variations pendant la période sous revue (IPSAS 30.20) doit être publié lorsque cela est pertinent.

Si elles sont pertinentes, des indications sur les points suivants doivent être présentées pour chaque créance :

- Reclassification des créances (IPSAS 30.15-16)
- Décomptabilisation des créances (IPSAS 30.1530.17)
- Garanties (IPSAS 30.18-19)
- Non-respect des accords contractuels (covenants) (IPSAS 30.22-23)

Autres exigences concernant la présentation, voir chapitre 8.3 Publication des instruments financiers.

4.3. Immobilisations financières

4.3.1. Définition

Généralités

Les immobilisations financières sont des valeurs patrimoniales monétaires des institutions du Domaine des EPF et tous les placements présentant des valeurs de remplacement positives lors de l'évaluation d'instruments financiers dérivés à la valeur marchande. Elles sont divisées en plusieurs types de placement :

Instruments financiers primaires		**Instruments financiers dérivés**		
en lien avec des capitaux propres	en lien avec des capitaux étrangers	Options	Opérations de couverture	Swaps
• Actions • Portefeuilles d'actions • Parts de fonds • Bon de jouissance • Venture Capital • Capital de rang subordonné	• Créances • Prêt • Engagements • Emprunts obligataires • Obligations • Obligations convertibles • Lettres de gage • Billets à ordre • Floating Rate Notes • Asset Backed Securities • Zerobonds • Emprunts à taux d'intérêt variable • Emprunts à taux d'intérêt combiné • Stripped Bonds	• Options sur devises • Options sur taux d'intérêt • Options sur actions • Options sur indice • Options spéciales comme : Caps/Floors/ Collars, Capped Warrants, Swaptions, options sur contrats à terme, options exotiques	• Futures : Contrats à terme sur : - Devises - Taux d'intérêt - Actions - Indices • Forwards (contrats à terme) : - Devises - Taux d'intérêt - Actions - Indices	• Swaps de taux d'intérêt • Swaps de devises • Swaps mixtes • Swaps spéciaux : - Forward Swaps - Put/Call Swaps

Tableau 15 : Placements financiers primaires et dérivés

Les instruments financiers dérivés ne sont utilisés que dans un but de couverture ou en tant que positions stratégiques.

Les cofinancements ne font pas partie des placements financiers. Ils sont comptabilisés conformément au chapitre 9.10 Cofinancements.

Délimitation par rapport aux autres chapitres du manuel

Les types de placements financiers suivants sont exposés dans des chapitres séparés du manuel :

- Instruments financiers dérivés détenus comme des instruments de couverture au sens de la norme IPSAS (comptabilité de couverture) – voir chapitre 9.2
- Prêts actifs – voir chapitre 4.10
- Participations (participations entièrement consolidées, parts dans des entreprises associées, coentreprises et autres participations – voir chapitre 10 Consolidation et chapitre 4.11 Participations dans des entités associées et coentreprises)
- Autres participations (sans influence notable ni contrôle) - voir chapitre 4.4

Les rubriques des placements financiers sont détaillées dans le plan comptable du Domaine des EPF. Dans certains cas, ce chapitre du manuel renvoie brièvement aux chapitres mentionnés ci-dessus pour une meilleure vue d'ensemble.

Placements financiers à court terme

Les placements financiers à court terme sont constitués des postes qui remplissent toutes les conditions suivantes :

- Les postes sont gérés activement
- Et dans l'intention de tirer profit des fluctuations des prix du marché, ou il s'agit de comptes de dépôt de la Confédération assortis d'une échéance de 90 à 360 jours.
- Les postes sont détenus avec un horizon de placement court.
- Les risques peuvent être négociés sur un marché boursier reconnu ou sur un marché représentatif.

Placements financiers à long terme

Contrairement aux placements financiers à court terme, ces placements financiers sont détenus avec un horizon de placement moyen à long (> 360 jours). Ici, l'objectif n'est pas d'exploiter les fluctuations à court terme des prix du marché, mais de placer les fonds disponibles à moyenne ou à longue échéance.

4.3.2. Bases

a) Normes IPSAS

IPSAS 1 – Présentation des états financiers
IPSAS 28 - Instruments financiers : présentation
IPSAS 30 - Instruments financiers : informations à fournir
PSAS 41 - Instruments financiers (comptabilisation et évaluation)

b) Autres règlements

- Contrat entre l'AFF et le Conseil des EPF régissant les relations de trésorerie entre l'AFF et le Domaine des EPF (Convention de trésorerie, version valable pendant l'année de clôture considérée)
- Directives de placement du Conseil des EPF (version valable lors de l'exercice de clôture)

4.3.3. Structure (en lien avec le plan comptable)

N° de compte	Désignation	Contenu
10200000	Titres à revenu fixe, court terme	Obligations à court terme et autres titres à revenu fixe (par ex. obligations nostro, obligations en monnaies étrangères, etc.)
10205000	Titres à revenu variable, court terme	Titres à revenu variable à court terme
10215000	Autres titres, court terme	Autres titres à court terme
10220000	Dépôts à terme, à court terme	Dépôts d'une durée de 90 à 360 jours
10240000	Valeurs de remplacement positives	Valeurs de remplacement positives (par ex. contrats à terme sur devises)
10250000	Placements dans des fonds	Parts de fonds de placement
10270000	Autres placements financiers, court terme	Autres placements financiers à court terme
10275000	Correction de valeur des placements financiers à court terme	Correction de valeur sur les actifs financiers à court terme évalués au coût amorti (dépôts à court terme)
10280000	Placements financiers IC (>3 - 12 mois)	Placements financiers à court terme à des entités du Domaine des EPF et à des entités de la Confédération
10281000	Correction de valeur IC sur les placements financiers (de 3 à 12 mois)	Correction de valeur IC sur les placements financiers
10299999	**Placements financiers à court terme**	**Ligne de total**
10999999	**Actif circulant**	**Ligne de total**
19999999	**Actifs**	**Ligne de total**

Tableau 16 : Structure des placements financiers à court terme

N° de compte	Désignation	Contenu
15600000	Titres à revenu fixe, long terme	Obligations à long terme et autres titres à revenu fixe (par ex. obligations nostro, obligations en monnaies étrangères)
15605000	Titres à revenu variable, long terme	Titres à revenu variable à long terme
15615000	Autres titres, long terme	Autres titres à long terme
15620000	Dépôts à terme, long terme	Dépôts d'une durée supérieure à 360 jours
15630000	Correction de valeur des placements financiers à long terme	Correction de valeur sur les actifs financiers à long terme évalués au coût amorti (dépôts à long terme)
15670300	Autres participations évaluées à la juste valeur, détenues à titre fiduciaire	Autres participations évaluées à la juste valeur et détenues à titre fiduciaire. La variation de l'évaluation est

		passée par résultat (spinoffs, participations stratégiques, participations de « soutien[4] »)
15670400	Autres participations évaluées à la juste valeur	Autres parts de capital évaluées à la juste valeur avec incidence sur le résultat (spin-offs, participations stratégiques, participations de soutien
15670999	Autres placements financiers à long terme	
15680000	IC-Placements financiers (> 1 année)	Placements financiers à long terme à des entités du Domaine des EPF et à des entités de la Confédération
15681000	Correction de valeur IC Placements financiers (> 1 année)	Correction de valeur IC Placements financiers (> 1 année)
15699099	**Placements financiers à long terme**	**Ligne de total**
15999999	**Actif immobilisé**	**Ligne de total**
19999999	**Actifs**	**Ligne de total**

Tableau 17 : Structure des placements financiers à long terme

4.3.4. Comptabilisation

La distinction entre les placements financiers à court et à long terme dépend de leur échéance :

- Placements financiers à court terme : 90 – 360 jours
- Placements financiers à long terme : plus de 360 jours

Les placements financiers sont classés à court terme si :

- L'entité s'attend à pouvoir réaliser l'actif, le vendre ou le consommer dans le cadre du cycle normal de son exploitation.
- L'actif est détenu essentiellement à des fins de transactions et l'entité s'attend à le réaliser dans les douze mois suivant la date de reporting.
- L'actif est de la trésorerie ou un équivalent de trésorerie.

Tous les autres actifs doivent être classés en tant que placements financiers à long terme.

Les placements à terme sont catégorisés en fonction de leur durée originale (échéance).

- Durée résiduelle inférieure à 90 jours lors de l'achat : groupe de comptes « Disponibilités »
- Durée résiduelle entre 90 et 360 jours lors de l'achat : groupe de comptes « Placements financiers à court terme »
- Durée résiduelle supérieure à 360 jours lors de l'achat : groupe de comptes « Placements financiers à long terme ».

[4] Au sens général, il s'agit de participations qui servent certes à l'accomplissement des tâches, mais qui ne peuvent souvent pas être attribuées à l'enseignement et à la recherche au sens strict. Entrent par exemple dans cette catégorie : les fondations de fundraising, les personnes morales chargées de l'organisation de la formation continue ainsi que les personnes morales qui mettent à disposition des logements à prix modérés pour les étudiants.

4.3.5. Inscription au bilan

L'entité inscrit une valeur patrimoniale financière au bilan que si elle est partie contractuelle de l'instrument financier.
Les placements financiers détenus à titre fiduciaire (acte juridique fiduciaire) doivent être inscrits au bilan de l'entité qui bénéficie des opportunités et supporte les risques. Dans les cas critiques, il convient de consulter le CC IPSAS.

4.3.6. Evaluation

Les actifs financiers sont des instruments financiers qui relèvent du GM1 - Modèle d'affaire de base : détention et du GM2 - Instruments financiers destinés à la détention et au négoce (détention et négoce) (voir détails au chapitre 3.6 Instruments financiers).

Evaluation initiale

Toutes les transactions conclues sont enregistrées et évaluées (principe de l'évaluation individuelle). Les achats et les ventes d'actifs financiers sont comptabilisés selon le principe de la date de transaction (trade date accounting). L'évaluation initiale est effectuée à la valeur réelle (juste valeur) pour les actifs financiers à court et à long terme (hors prêts, dépôts et placements financiers IC). Les coûts de transaction de la catégorie « à la juste valeur par le biais du compte de résultat (FV compte de résultat) » sont immédiatement comptabilisés dans le compte de résultat. Les prêts, les dépôts à terme et les placements financiers IC sont évalués au coût amorti. Pour cette catégorie d'évaluation, les coûts de transaction font partie des coûts d'acquisition. Voir le chapitre correspondant du manuel.

Evaluation ultérieure

La catégorie déterminée lors de la comptabilisation initiale est pertinente pour l'évaluation ultérieure. Un tableau récapitulatif est disponible au chapitre 3.6.3 Principes d'évaluation initiale et ultérieure.

Dépréciations

Les actifs financiers au coût amorti (10220000, 10280000, 15620000, 15680000) sont traités selon le modèle général de dépréciation (voir chapitre 3.6.4 Evaluation selon le modèle de dépréciation selon IPSAS 41 (Expected Credit Loss Model)).

Une comptabilisation des pertes sur créances attendues ne doit être effectuée qu'en cas de dépassement du seuil de matérialité de 0,5 million de CHF (voir chapitre 3.3 Principes comptables et d'évaluation).

Instruments financiers dérivés

Les instruments financiers dérivés (swaps sur taux d'intérêt, options, contrats à terme, opérations en devises étrangères) doivent toujours être comptabilisés à la juste valeur (fair value) avec modifications via le compte de résultat.

Dans le cas des instruments dérivés garantis (*collateralized derivatives*), le modèle d'évaluation OIS (*Overnight Index Swap*) s'applique. Pour déterminer la juste valeur (*fair value*), les futurs flux de trésorerie en lien avec les instruments dérivés en question sont actualisés avec le taux OIS.

Dans le cas de la comptabilité de couverture au sens de la norme IPSAS, il est possible de comptabiliser la valeur de rachat via les capitaux propres (voir chapitre sur les 9.2 Opérations de couverture (comptabilité de couverture).

Plusieurs institutions du Domaine des EPF achètent de l'électricité à terme, c'est-à-dire sous la forme de contrats de fourniture d'électricité avec une période de préavis qui dépend de la structure du contrat. Cette dernière peut être très différente. Une fixation des prix sur plusieurs années est possible.

L'une des questions fondamentales sous l'angle IPSAS est de savoir si les contrats doivent être comptabilisés comme des produits dérivés ou non, car toutes les formes contractuelles de fixation d'un prix d'achat de l'énergie ne satisfont à cette définition. En outre, les contrats conclus pour recevoir ou livrer des éléments non financiers permettant de répondre aux besoins d'achat, de vente ou d'utilisation prévus par l'entité sont exemptés de l'obligation de comptabilisation comme des dérivés en vertu du principe de « own use exemption ». Ces contrats peuvent toutefois être désignés et comptabilisés volontairement en tant que justes valeurs avec variations dans le compte de résultat, à l'aune du principe de la juste valeur.

La classification et le traitement au bilan des achats à terme d'énergie sont vérifiés chaque année au sein du CC IPSAS, au moyen d'une liste de contrôle qui comprend à la fois les contrats existants et les nouveaux contrats.

4.3.7. Publication

a) Bilan

Dans l'actif circulant sous les placements financiers à court terme ou dans l'actif immobilisé sous les placements financiers à long terme.

b) Compte de résultat

Les produits des intérêts sont présentés dans les produits financiers. Se référer au chapitre sur le résultat financier Pour les bénéfices et pertes de change et les bénéfices et pertes comptables.

c) Tableau des flux de trésorerie

L'achat et la vente de placements financiers sont présentés dans les activités d'investissement comme une partie des flux de trésorerie de l'activité d'investissement.

Les fluctuations d'évaluation sont contenues dans le résultat annuel et doivent être corrigées avant la modification du fonds de roulement net (FRN) pour déterminer les flux de trésorerie.

L'afflux de fonds des intérêts est contenu dans le résultat annuel.

d) Annexe des comptes annuels

Les principes régissant l'inscription au bilan et l'évaluation des placements financiers sont publiés dans l'annexe. En ce qui concerne les autres dispositions de publication des placements financiers dans l'annexe des comptes annuels, les dispositions du chapitre 8.3 Publication des instruments financiers s'appliquent.
Les autres dispositions de publication s'appliquent comme suit :

- Autres participations – chapitre 4.4
- Prêts actifs – chapitre 4.10
- Participations entièrement consolidées – chapitre 9.15
- Participations dans des entités associées et coentreprises – chapitre 4.11

4.4. Autres participations

4.4.1. Définition

Le présent chapitre règle l'inscription au bilan et l'évaluation des participations relevant du champ d'application des normes IPSAS 28, 30 et 41 sur les instruments financiers. Il s'agit des participations qui ne figurent pas entièrement consolidées dans les comptes du Domaine des EPF et qui ne sont pas comptabilisées avec des valeurs de mise en équivalence. En font également partie les personnes morales et les sociétés simples qui ne dépassent pas les seuils définis pour l'intégration dans les comptes consolidés conformément au chapitre 10.5 Périmètre de consolidation. Elles sont attribuées à la catégorie des autres participations dans la comptabilité.

En principe, il est admis qu'une participation inférieure à 20 % est considérée comme un instrument financier en l'absence d'une influence notable. Cette présomption est toutefois réfutable. En règle générale, ces participations ne donnent pas lieu à des remboursements tels que des dividendes ou d'autres remboursements.

L'inscription au bilan et l'évaluation des entités contrôlées (norme IPSAS 35) sont décrites dans le chapitre 10 Consolidation. Pour les entités associées, les coentreprises (norme IPSAS 36) et les accords conjoints (IPSAS 37), se référer aux chapitres correspondants (voir chapitre 4.11).

4.4.2. Bases

a) Normes IPSAS

IPSAS 28 - Instruments financiers : présentation
IPSAS 30 - Instruments financiers : informations à fournir
IPSAS 41 – Instruments financiers (comptabilisation et évaluation)

b) Autres règlements

Aucun

4.4.3. Structure (en lien avec le plan comptable)

N° de compte	Désignation	Contenu
15670300	Autres participations évaluées à la juste valeur, détenues à titre fiduciaire	Autres participations, actifs disponibles à la vente, détenues à titre fiduciaire. Evaluation à la valeur effective (exception: at cost lorsque la valeur ne peut pas être déterminée de manière fiable).
15670400	Autres participations évaluées à la juste valeur	Autres parts du capital à la juste valeur avec incidence sur le résultat (spin-offs, participations stratégiques, participations de soutien
15670999	**Autres placements financiers à long terme**	**Ligne de total**
15699099	**Placements financiers à long terme**	**Ligne de total**
15999999	**Actif immobilisé**	**Ligne de total**
19999999	**Actifs**	**Ligne de total**

Tableau 18 : Structures des autres participations

4.4.4. Comptabilisation

Les participations sont gérées séparément. La preuve de l'existant peut être gérée dans des livres annexes.

4.4.5. Inscription au bilan

Les autres participations sont des instruments financiers ayant le caractère de capitaux propres (voir chapitre 3.6 Instruments financiers). L'entité ne doit comptabiliser un actif financier que si elle devient une partie prenante de l'instrument financier.

4.4.6. Evaluation

Les autres participations sont des instruments de capitaux propres et sont classées comme juste valeur via compte de résultat conformément aux explications du chapitre 3.6.2 Bases et classification. Aucune option n'est donc choisie, bien que la détention de ces participations soit en principe de nature stratégique. La juste valeur peut par exemple être déterminée sur la base d'un cours de bourse ou d'une autre valeur déterminable (voir paragraphes suivants). Tout gain ou perte résultant d'une variation de la juste valeur est comptabilisé dans le compte de résultat. Les pertes ou les gains de change sont également comptabilisés dans le compte de résultat.

Ce n'est que si l'investissement en instruments de capitaux propres n'a pas de juste valeur cotée sur un marché actif et que sa juste valeur ne peut pas être déterminée de manière fiable (voir paragraphe suivant sur la procédure) qu'une évaluation au coût amorti peut être effectuée.

Valeur fiscale (évaluation des titres sans valeur boursière pour l'impôt sur la fortune)
Dans une première étape, il s'agit de réunir les documents nécessaires à l'évaluation. Ces documents devraient être disponibles à la date de clôture du Domaine des EPF. Des clôtures intermédiaires peuvent aussi être utilisées. Si seuls les comptes de l'année précédente sont disponibles, il convient d'évaluer si l'exercice sous revue présente une différence substantielle (par ex. budget, clôtures intermédiaires).

- Rapports d'activité / clôture de groupe établi selon le principe de l'image fidèle (true and fair view, voir p. ex. IFRS, Swiss GAAP RPC)
- Autres informations remises aux actionnaires concernant la situation financière
- Notation
- Certificats d'actions, contrats d'achat

Dans une deuxième étape, les documents sont examinés du point de vue formel :

- Présence des certificats d'actions ou preuve de l'existence de la participation, contrats à l'appui
- Preuve du pourcentage de la participation sur la base de la documentation

Dans une troisième étape, il s'agit de déterminer si la valeur du marché de la participation peut être déterminée de façon fiable au moyen de la méthode d'évaluation de la pérennité de la valeur des participations, en procédant comme suit :

- Evaluation de la situation des capitaux propres, des produits et de la situation financière (flux de trésorerie), ainsi que des perspectives sur la base des rapports d'activité ou de compléments d'information donnés aux actionnaires
- La valeur d'entreprise ne sera toutefois calculée que si la méthode de mise en équivalence est supérieure à CHF 1 million. Pour les montants inférieurs à CHF 1 million, la part de capitaux propres correspond à la valeur du marché.
- Pour les participations avec évaluation à la part aux capitaux propres, la valeur d'entreprise doit être calculée selon la méthode des praticiens :

(valeur intrinsèque + valeur de rendement) / 2

- La valeur intrinsèque correspond aux capitaux propres effectifs de la société. La valeur de rendement est le résultat (futur) capitalisé de la société. Les indemnités allouées par les collectivités publiques en vue de la fourniture de services publics peuvent être prises en compte dans les produits. Il n'est pas permis cependant de prendre en compte les prêts supplémentaires des collectivités publiques visant à couvrir une insuffisance de financement interne dans le tableau des flux de trésorerie.
- Chaque établissement est libre de procéder au calcul de la valeur d'entreprise selon la méthode de l'actualisation des flux de trésorerie (discounted cash flow, voir la 3e étape de la procédure d'évaluation des participations importantes). La méthode d'évaluation doit être utilisée de façon uniforme au sein de l'institution. Une fois la méthode choisie, il importe de s'y tenir.

Enfin, dans une quatrième étape, l'évaluation et ses conclusions doivent être documentées (contenu de la documentation par participation : documents utilisés, calculs, montant de la réévaluation, exposé des motifs/commentaire). Les résultats sont encore examinés au sein de l'institution (principe des quatre yeux). Ce n'est qu'ensuite qu'une éventuelle correction de valeur peut être comptabilisée. En cas d'incertitude, il y a lieu de consulter le centre de compétences IPSAS du Domaine des EPF.

La juste valeur ne peut pas être déterminée de façon fiable si la marge de fluctuation d'estimations raisonnables est importante ou si les probabilités de validation des diverses estimations ne peuvent pas être évalués de façon adéquate.

4.4.7. Correction de valeur/ perte de valeur

Comme les autres participations sont classées en tant que juste valeur via compte de résultat, elles ne sont pas soumises au modèle de dépréciation selon le chapitre 3.6.4 Evaluation selon le modèle de dépréciation selon IPSAS 41 (Expected Credit Loss Model)

4.4.8. Publication

a) Bilan

Dans l'actif immobilisé, sous les autres placements financiers.

b) Compte de résultat

Les produits des participations ainsi que les bénéfices et pertes découlant de la vente d'une participation sont présentés comme des charges financières ou des produits financiers.

c) Tableau des flux de trésorerie

L'acquisition et la vente de participations sont présentées dans les activités d'investissement comme une partie des flux de trésorerie de l'activité d'investissement.

L'afflux de liquidités provenant des dividendes des autres participations est présenté dans les comptes annuels

d) Annexe des comptes annuels

Les informations suivantes doivent être fournies (IPSAS 30.10-49) :

- Indications sur l'effet des instruments financiers sur les postes du bilan et les postes des produits
- Méthodes d'inscription au bilan et d'évaluation des participations
- Montant, méthode et suppositions pour l'inscription au bilan à la juste valeur
- Indications qualitatives et quantitatives sur les risques de défaut de paiement, de liquidité et de marché
- Autres dispositions spécifiques en matière de publication pour les instruments financiers

En outre, il convient de publier dans l'annexe le nombre total des entités et le total de leur bilan – évalué selon le principe de l'image fidèle (true and fair view) – pour les personnes morales et les sociétés simples qui n'atteignent pas les seuils définis au chapitre 10.5 Périmètre de consolidation.

4.5. Stocks

4.5.1. Définition

Les stocks sont des actifs détenus en vue de leur vente à des tiers ou à d'autres entités du périmètre de consolidation ou qui sont en cours de revient aux mêmes fins (voir chapitre 9.3 Prestations propres) ou encore qui sont destinés, en tant que matières premières et fournitures, à la production de biens, à la fourniture de services ou à la réalisation de projets de recherche.

Les rubriques des stocks sont détaillées dans le plan comptable du Domaine des EPF (voir chapitre 3).

Le matériel de bureau n'est pas traité comme des stocks s'il ne fait pas l'objet de transactions commerciales (par ex. centrale de matériel).

Les stocks obligatoires sont considérés comme des immobilisations corporelles et ne font pas partie des stocks.

4.5.2. Bases

a) Normes IPSAS

IPSAS 12 – Stocks

b) Autres règlements

Aucun

4.5.3. Structure (en lien avec le plan comptable)

N° de compte	Désignation	Contenu
10300000	Stocks d'achats	Matériel de consommation, marchandises commerciales, matières premières, matériel auxiliaire et d'exploitation, réévaluations de stocks d'achats
10310000	Stocks de production propre	Produits semi-finis, produits finis, travaux en cours, réévaluations de stocks de production propre
10399999	**Stocks**	**Ligne de total**
10999999	**Actif circulant**	**Ligne de total**
19999999	**Actifs**	**Ligne de total**

Tableau 19 : Structure des stocks

4.5.4. Comptabilisation

Si des stocks ont été vendus, échangés ou distribués, la valeur comptable de ces stocks doit être comptabilisée comme des charges dans la période pendant laquelle les produits correspondants ont été comptabilisés. En l'absence de produits, des charges sont comptabilisées si les biens sont distribués ou si la prestation concernée est fournie. Toutes les dévaluations des stocks ainsi que toutes les pertes de stocks doivent être comptabilisées comme des charges dans la période pendant laquelle les dévaluations ont été réalisées ou les pertes sont intervenues. Toutes les reprises de perte de valeur sur les stocks doivent être comptabilisées comme une diminution des charges de matériel pendant la période où la reprise de perte de valeur intervient.

Les stocks portés à l'actif doivent être contrôlés au moyen d'un inventaire (relevé physique de la marchandise). Les directives en la matière figurent au chapitre 12.2 Inventaire.

4.5.5. Inscription au bilan

Les marchandises déposées et gérées en un lieu donné (stocks) doivent être portées à l'actif à partir d'une valeur comptable lors de la comptabilisation initiale de CHF 100'000. Il est possible de renoncer à l'inscription au bilan si le seuil d'inscription à l'actif n'est pas atteint.

Les stocks sont portés au bilan dans l'actif circulant.

4.5.6. Evaluation

Les stocks ne sont pas des instruments financiers et doivent en principe être évalués au coût d'acquisition ou de revient le plus bas ou à la valeur nette de réalisation.

Les exceptions suivantes sont applicables :

- Si des stocks sont acquis par une opération sans contrepartie directe (par ex. donations ou dons en nature), leurs CAP doivent être calculés en fonction de la juste valeur au moment de l'acquisition.
- Si des stocks sont prévus pour la distribution gratuite ou contre un montant symbolique, ou pour la consommation pendant le processus de production de biens à distribuer gratuitement ou contre un montant symbolique, l'évaluation repose sur la valeur inférieure des CAP et sur la valeur de remplacement.

Les CAP englobent tous les coûts induits par le transport des stocks à leur emplacement actuel et dans leur état actuel.

Les **coûts d'acquisition** comprennent le prix d'achat, les droits de douane, impôts, frais de transport et de traitement, ainsi que les autres frais directement imputables à l'acquisition du produit fini et des matières premières et fournitures. Les escomptes et rabais sont à déduire.

Les **coûts de revient** comprennent les coûts directement imputables aux unités de production (par ex. salaires de construction et de production), ainsi que les coûts généraux de production fixes et variables imputés systématiquement dans le cadre de la transformation des produits de départ en produits finis. L'imputation des coûts généraux de production se fonde sur la capacité normale des installations de production. Les coûts administratifs et les coûts de distribution ne font pas partie des coûts de revient. Les intérêts des capitaux étrangers et des capitaux propres (intérêts théoriques) ne doivent pas figurer à l'actif comme une part des coûts de revient.

Les CAP de stocks échangeables doivent être déterminés d'après la méthode du coût moyen pondéré. Se référer à l'exemple ci-dessous.

Les CAP de stocks en principe non échangeables et de produits, marchandises ou prestations réalisés pour des produits spéciaux doivent être déterminés par l'attribution de leurs CAP individuels.

Les CAP non réalisables (par ex. suite à des dommages, de l'usure, une baisse du prix de vente, etc.) doivent être adaptés en fonction du produit net inférieur de la cession - en règle générale - via une réévaluation individuelle. Les valeurs doivent être contrôlées chaque année et adaptées jusqu'à concurrence des CAP d'origine en cas de disparition du motif de diminution de la valeur.

L'actualité de la valeur des stocks doit être vérifiée lors de la clôture des comptes. Dans une première étape, on vérifiera si les prix des divers groupes de marchandises consignés dans le système correspondent à la réalité. Si le produit net de la cession visé est inférieur au prix consigné, ce dernier doit

être adapté en conséquence. Les charges correspondantes sont imputées sur les charges de marchandises ou les charges d'exploitation.

Dans une seconde étape, la valeur des stocks à risque (stocks anciens ou obsolètes en raison du vieillissement technique, recul de la demande, etc.) doit être corrigée compte tenu de la couverture des stocks. Les taux de réévaluation doivent être fixés spécifiquement en fonction de l'activité commerciale et du type de stocks. Les corrections de valeur peuvent être comptabilisées globalement. Aussi bien les hausses que les baisses résultant des corrections de valeur doivent être imputées sur les charges de marchandises ou les charges d'exploitation. Les corrections de valeur sont portées au bilan non pas directement sur les stocks, mais sur un compte de correction de valeur.

Pour les articles pourvus d'une date de péremption (par ex. produits chimiques, préparations biologiques), il convient d'en tenir compte lors de l'inventaire et de procéder au besoin à une correction de valeur en l'absence de droit de retour de l'article (pas de marchandise en consignation).

4.5.7. Publication

Les indications suivantes concernant les stocks doivent figurer dans l'annexe des comptes annuels :

- Principes des méthodes d'inscription au bilan et d'évaluation
- Valeur comptable totale des stocks et valeurs comptables selon classification
- Valeur comptable des stocks gérés à la juste valeur moins les coûts de vente
- Coûts d'acquisition et de revient des stocks comptabilisés comme des charges pendant la période sous revue
- Montant des dépréciations comptabilisées comme des charges pendant la période sous revue
- Montant des reprises de perte de valeur non comptabilisées dans le compte de résultat pendant la période sous revue
- Circonstances et événements ayant entraîné les reprises de perte de valeur
- Valeur comptable des stocks mis en gage comme une garantie pour des engagements

4.5.8. Exemples

Exemple d'évaluation des stocks selon la méthode du coût moyen pondéré :

Date	Opération	Pièce	Prix par pièce	Valeur Stocks	Prix moyen
01.01.2014	Stock initial	10	20.00	200.00	20.00
10.05.2014	Achat	50	25.00	1250.00	24.17
06.07.2014	Vente	-30	24.17	-725.00	24.17
20.09.2014	Achat	20	15.00	300.00	20.50
13.11.2014	Vente	-30	20.50	-615.00	20.50
31.12.2014	**Stock final**	**20**		**410.00**	**20.50**

Tableau 20 : Exemple d'application de la méthode du coût moyen

4.6. Comptes de régularisation actifs

4.6.1. Définition

Les comptes de régularisation actifs (et passifs) servent à rattacher les charges et les produits à la période où le fait générateur a eu lieu, indépendamment du moment du flux de trésorerie et de la facturation.

Les comptes de régularisation actifs sont des dépenses de la période comptable précédente qui doivent être imputées comme des charges dans la période comptable suivante et qui doivent constituer des produits de la période comptable précédente, mais dont la comptabilisation n'intervient que dans la période comptable suivante. Au sens de la norme IPSAS, les comptes de régularisation sont considérés sous l'angle d'une appréciation économique. La comptabilisation dépend d'une entrée ou sortie d'avantage.

Les rubriques des comptes de régularisation actifs sont détaillées dans le plan comptable du Domaine des EPF.

4.6.2. Bases

a) Normes IPSAS

IPSAS 1 – Présentation des états financiers

b) Autres règlements

Aucun

4.6.3. Structure (en lien avec le plan comptable)

N° de compte	Désignation	Contenu
10400000	Intérêts	Comptes de régularisation actifs pour les produits d'intérêt (par ex. intérêts courus) (instrument financier)
10420000	Délimitation charges payées d'avance	Délimitation des charges payées d'avance (il ne s'agit pas d'un instrument financier)
10470000	Autres actifs de régularisation	Tous les autres comptes de régularisation actifs (y c. les travaux entamés dans le domaine des prestations) (instrument financier)
10480000	IC-Autres actifs de régularisation	Tous les autres comptes de régularisation actifs (y c. les travaux entamés dans le domaine des prestations) dans le Domaine des EPF et des entités de la Confédération (instrument financier)
10490000	Correction de valeur sur actifs de régularisation	Corrections de valeur sur les comptes de régularisation d'actifs sur

		la base du modèle de dépréciation simplifié
10499999	**Actifs de régularisation**	**Ligne de total**
10999999	**Actif circulant**	**Ligne de total**
19999999	**Actifs**	**Ligne de total**

Tableau 21 : Structure des actifs de régularisation

4.6.4. Comptabilisation des actifs de régularisation

Les comptes de régularisation actifs doivent être comptabilisés dans les postes correspondants du compte de résultat.

Les comptes de régularisation actifs sont en principe entièrement dissouts au début de la période comptable après la date de clôture. La dissolution intervient en principe au moyen d'une écriture inverse (comptes identiques).

Exceptionnellement, il peut être renoncé à la dissolution des comptes de régularisation au début de la période comptable. Cela peut être le cas quand des comptes de régularisation s'étendent sur plusieurs années. Pour les comptes de régularisation prolongés sur plusieurs années, seule la somme concernée est dissoute chaque année. La dissolution dépend de la fourniture de la prestation.

Le montant des régularisations actives **doit** pouvoir **être justifié** dans tous les cas. Les écritures individuelles doivent donc être suffisamment documentées (justificatifs et bases de calcul). Exemples de justificatifs : bulletins de livraison, rapports, listes de prix, offres, confirmations de commande, etc.

4.6.5. Inscription au bilan des actifs de régularisation

Des comptes de régularisation actifs doivent être portés au bilan pour :

- Les dépenses réalisées avant la date de clôture qui doivent être imputées comme des charges ou diminution des produits de la période comptable suivante (charges payées à l'avance) ou
- Les produits affectables à la période comptable précédant la date de clôture, mais qui ne sont comptabilisés que dans la période comptable suivante.

Les régularisations doivent être comptabilisées sur les comptes de charges et de produits correspondants lorsque les conditions objectives sont réunies. Dans le cas contraire, il ne faut pas procéder aux régularisations. L'élément déterminant pour la régularisation dans le temps est le principe de réalisation.

Autrement dit :

- Lorsque des prestations sont acquises ou fournies, le moment de la livraison ou de la fourniture du service fait foi.
- Les prestations se rapportant à une période, comme les intérêts, les loyers, etc. doivent être régularisées au pro rata.
- Les biens matériels et les actifs vendus doivent être comptabilisés dans la période dans laquelle ils ont été vendus.

Régularisation entre fournisseurs / clients

Si les livraisons et les prestations sont déjà facturées, les opérations correspondantes doivent être comptabilisées sous les fournisseurs et clients.

Renonciation à la régularisation

En vertu du principe de l'importance, il n'est pas nécessaire d'inscrire toutes les opérations se prêtant à une régularisation dans des comptes de régularisation compte tenu du montant. Il est possible de renoncer à une régularisation dans le cas de prestations récurrentes lorsque les critères suivants sont tous remplis :

- Le montant de la prestation ne varie pas beaucoup
- Chaque opération ne dépasse pas le seuil de CHF 100’000.
- Il est assuré que d'une année à l'autre, l'acquisition de prestations pour une année entière est comptabilisée par période comptable (par ex. abonnements payés pour 12 mois).
- Il n'existe pas de lien étroit entre charges et produits.

S'il existe un lien étroit entre charges et produits ou si charges et revenus sont interdépendants, les deux doivent être régularisés selon des règles identiques. Il n'existe aucun lien étroit entre charges et produits dans le cas d'abonnements à des revues ou des factures de téléphone par exemple, car ces opérations ne génèrent aucun revenu direct.

Il existe par contre un lien entre charges et produits dans le cas suivant par exemple : L'EPFZ fait établir une expertise en décembre. Les coûts de cette expertise sont facturés à un tiers. L'EPFZ reçoit la facture de l'expertise en décembre (201x) et les charges sont comptabilisées. La facturation à des tiers intervient en janvier seulement (201x+1). Dans le cas présent, il convient de comptabiliser les produits en les régularisant (soit en décembre 201x), car il existe un lien étroit entre charges et produits.

Il faut toujours procéder à des régularisations d'une année à l'autre comme pour le traitement de factures d'acomptes par ex. au sujet d'une même opération.

Les institutions sont tenues de fixer un seuil inférieure à CHF 100’000 pour la constitution des comptes de régularisation. Le cas échéant, le seuil fixé est appliqué de façon uniforme pour toutes les opérations et sur plusieurs années selon le principe de la permanence.

4.6.6. Evaluation des régularisations actives

Les comptes de régularisation d'actifs sont des instruments financiers, à l'exception des comptes 10420000 Régularisation des charges payées d'avance et 10480000 IC-Autres comptes de régularisation d'actifs (voir aussi chapitre 3.6 Instruments financiers). Ils sont affectés conformément au GM 1 - Modèle d'affaire de base : détenir et évalués au coût amorti.
Le montant de l'inscription à l'actif découle du montant du besoin de la régularisation (valeurs nominales).

4.6.7. Correction de valeur/Réduction de valeur des régularisations actives

Pour les comptes de régularisation d'actifs, la méthode simplifiée est appliquée par analogie aux créances.

Les pourcentages « non échus » de la matrice des corrections de valeur des créances doivent être pris en compte (voir chapitre 4.2.7 Corrections de valeur/dépréciations). Il existe un seuil de signification de 0,5 million de CHF (par rapport au groupe de comptes).

Un contrôle détaillé des comptes de régularisation d'actifs ne doit toutefois être effectué que si un calcul du montant total avec la probabilité de défaillance la plus élevée « non exigible » (catégorie autres contreparties) révèle un besoin de dépréciation supérieur à 0,5 million de CHF.

Une comptabilisation des pertes de créances attendues n'a lieu qu'en cas de dépassement du seuil de matérialité de 0,5 million de CHF (cf. chapitre 3.3).

4.6.8. Publication des régularisations actives

Les comptes de régularisation actifs dans les éléments des comptes annuels consolidés du Domaine des EPF se présentent comme suit :

a) Bilan

Les comptes de régularisation actifs sont portés au bilan dans l'actif circulant.

b) Compte de résultat

Présentation dans la période comptable dans laquelle l'opération a un effet sur le résultat selon le principe de réalisation.

c) Tableau des flux de trésorerie

Les variations (diminution / augmentation) des comptes de régularisation actifs sont présentés dans les flux de trésorerie de l'activité opérationnelle.

d) Annexe

Les principes régissant l'inscription au bilan et l'évaluation des comptes de régularisation actifs sont publiés dans l'annexe.

Les comptes de régularisation actifs – à l'exception des charges payées d'avance – font partie des instruments financiers. Leur publication est décrite au chapitre 8.3.

4.7. Immobilisations corporelles

4.7.1. Définition

Les immobilisations corporelles comprennent des biens d'investissement qui sont nécessaires à l'exécution des tâches. Elles ont une durée d'utilisation supérieure à un an.

Les immobilisations corporelles sont classées comme suit :

- Immobilisations corporelles
- Immobilisations corporelles immobilières (immeubles, terrains, aménagements spécifiques aux locataires)

Le présent chapitre traite des immobilisations corporelles. En raison de leur importance croissante, les immeubles sont traités séparément dans le chapitre 4.8 Immobilisations corporelles immobilières.

Les stocks et les immobilisations incorporelles ne font pas partie des immobilisations corporelles. Des informations détaillées sur ces sujets sont exposées dans les chapitres séparés 4.5 Stocks et 4.9 Immobilisations incorporelles.

- Les rubriques des actifs immobilisés mobiliers sont détaillées dans le plan comptable du Domaine des EPF.
- Les logiciels informatiques font partie des immobilisations incorporelles, voir chapitre 4.9 Immobilisations incorporelles.
- Les biotopes et géotopes font partie des immeubles, voir chapitre 4.8 Immobilisations corporelles immobilières
- Les marchandises commerciales, les matières premières et les produits semi-finis font partie des stocks, voir chapitre 4.4 Stocks
- Les immeubles de placement sont traités dans le chapitre 9.4

4.7.2. Bases

a) Normes IPSAS

IPSAS 45 – Immobilisations corporelles

b) Autres règlements

Aucun

4.7.3. Structure (en lien avec le plan comptable)

N° de compte	Désignation	Contenu
15000100	Mobilier	Objets d'aménagement et d'ameublement
15000200	Machines, appareils, systèmes bureautiques, outillage, équipements	Machines et appareils mobiles (hors TIC)
15000300	Installations techniques d'exploitation	Installations techniques et machines mobiles
15000400	Véhicules	Voitures de tourisme, véhicules de livraison, camions, aéronefs, bateaux
15000500	Equipements informatiques (TIC)	Ordinateurs, serveurs, composants de réseau, stockage de données et autres biens informatiques dans le domaine de la technologie de l'information et de la communication (TIC)
15000600	Autres immobilisations corporelles	Autres actifs immobilisés mobiliers qui ne peuvent pas être attribués directement aux autres catégories
15000610	Biens culturels (immobilisations corporelles mobilières)	Biens culturels classés dans les immobilisations corporelles mobiles et pouvant être évalués de manière fiable
15000700	Acomptes immobilisations corporelles mobiliers	Acomptes versés sur des actifs immobilisés mobiliers pas encore livrés mais déjà commandés
15000800	Installations en cours, immobilisations corporelles	Immobilisations corporelles mobilières ne se trouvant pas encore dans le processus de fabrication

15000900	Immobilisations corporelles activées issues de leasing financier	Immobilisations corporelles mobiles détenues en vertu de contrats de leasings financiers
15000999	**Immobilisations corporelles**	**Total intermédiaire**
15010999	**Immobilisations corporelles immobilières (appartenant aux EPF/ER)**	**Total intermédiaire voir chapitre 4.8.3**
15080000	IC-Immobilisations corporelles	Installations partagées au sein des entités du Domaine des EPF ou des entités de la Confédération (ne peuvent être portées à 100% au bilan qu'à un seul emplacement)
15099999	**Immobilisations corporelles**	**Ligne de total**
15999999	**Actif immobilisé**	**Ligne de total**
19999999	**Actifs**	**Ligne de total**

Tableau 22 : Structure des immobilisations corporelles

4.7.4. Comptabilisation

Les états des immobilisations corporelles doivent être gérés et portés au bilan séparément des immobilisations corporelles immobilières.

L'achat et la vente d'immobilisations corporelles doivent en principe être saisis dans la comptabilité lors de l'exécution de la livraison, mais au plus tard lors du transfert de la propriété.
Une éventuelle réserve de propriété du vendeur n'a pas d'influence sur le devoir de comptabilisation de l'acheteur.

Les entrées et sorties d'immobilisations corporelles devraient être comptabilisées individuellement en principe. Les inscriptions groupées à l'actif sont toutefois possible (voir sous-chapitre 4.7.5 ci-dessous).

Catégories d'immobilisations

Les catégories d'immobilisation ainsi que les durées d'utilisation suivantes s'appliquent aux actifs immobilisés mobiliers :

Catégories d'immobilisations	**Durée d'utilisation EPF**	**Durée d'utilisation autres institutions**
Machines, appareils, outils, instruments	5 ans	5 - 10 ans
Voitures de tourisme, véhicules de livraison, camions, aéronefs, bateaux	5 ans	4 - 7 ans
Mobilier	5 ans	5 - 10 ans
Informatique et communication	3 ans	3 - 7 ans
Installations en cours de réalisation	---	0 an / pas d'amortissement
Installations d'exploitation techniques (grandes installations de recherche)	---	10 - 40 ans*
Biens culturels	À déterminer au cas par cas (durée d'utilisation indéterminée possible)	

**En accord avec le CC IPSAS, il est possible de s'écarter de ces valeurs dans des cas exceptionnels.*

Tableau 23 : Durée d'utilisation des catégories d'immobilisation pour les immobilisations corporelles

Les établissements de recherche déterminent précisément les marges de fluctuation des durées d'utilisation (durée d'amortissement) par sous-catégories.

Il est permis de s'écarter de ces marges compte tenu des retours sur les contrôles d'impairment.

Pour les actifs immobilisés mobiliers en leasing de financement, la même durée d'utilisation s'applique si celle-ci correspond à la durée du leasing (voir aussi le chapitre 9.14 Contrats de leasing – Preneur de leasing (locataire)).

La durée d'utilisation des immobilisations corporelles mobilières détenues dans le cadre de contrats de leasing est basée sur la plus courte des deux périodes suivantes : la durée d'utilisation des actifs déterminée dans la présente section ou la durée du contrat de location (voir également le chapitre 9.14 Contrats de leasing – Preneur de leasing (locataire)).

Décomptabilisation des actifs immobilisés mobiliers

Il convient de distinguer deux cas de figure :

a) La valeur résiduelle d'une immobilisation est équivalente à zéro.
   - Si aucune autre utilité économique ou potentiel de service de son utilité est attendu (n'est plus du tout utilisé), ou
   - Si aucune autre utilité économique ou potentiel de service ne peut être attendu de sa sortie.
   - L'installation est maintenue physiquement.

b) Une immobilisation est entièrement décomptabilisée, autrement dit la valeur d'acquisition et les amortissements cumulés ont été sortis,
   - Si elle est vendue ou mise au rebut ;
   - Si elle a été égarée ;
   - L'installation n'existe plus physiquement.

La date de sortie correspond au moment de la sortie physique de l'installation (par ex. mise au rebut, liquidation). Les bénéfices ou les pertes découlant de la sortie d'une immobilisation corporelle mobilière doivent être saisis comme des produits d'exploitation ou charges d'exploitation selon la norme IPSAS.

4.7.5. Inscription au bilan

Principes

L'achat et la vente d'actifs immobilisés mobiliers doivent en principe être saisis dans la comptabilité lors de la livraison, mais au plus tard lors du transfert de la propriété.

Les immobilisations corporelles mobilières répondent à la définition d'un actif lorsque :

- Il s'agit d'une ressource contrôlée par l'entité et issue d'une transaction passée ou d'un autre événement passé, et
- Qu'il est contrôlé par l'entité ce qui est généralement le cas lorsqu'il existe une propriété économique sur l'immobilisation corporelle, c'est-à-dire lorsque les risques et les avantages incombent à l'entité et que celle-ci a droit à la substance et aux revenus à long terme.

Les immobilisations corporelles sont inscrites à l'actif pour autant que les toutes les conditions suivantes soient remplies :

- Une **utilité économique ou publique est à prévoir durant plusieurs années** :

  - utilité économique : directe, l'exploitation commerciale de l'immobilisation corporelle permettant d'attendre des rentrées d'argent
    ou
  - utilité publique : indirecte, par l'utilisation pour la livraison de biens, la fourniture de prestations, l'exécution de tâches publiques (potentiel de service)
- La **valeur** doit pouvoir être déterminée en fonction des coûts d'acquisition ou de revient **de façon fiable et s'élève, lors de la première comptabilisation,** , à CHF 10'000 **ou plus (seuil d'inscription à l'actif)**.

Immobilisations existantes : inscriptions à l'actif a posteriori

Sur la base des critères de comptabilisation ci-dessus, un investissement a posteriori doit être inscrit à l'actif lorsqu'il a pour but d'agrandir une immobilisation existante, de remplacer certains de ses éléments essentiels ou de prolonger la durée d'utilisation grâce à des travaux d'entretien et de maintenance. Ce point doit notamment être pris en compte dans le cadre des grandes installations.

Aucun seuil particulier d'inscription à l'actif n'a été défini pour les **pièces de rechange**. Le seuil général de CHF 10 000 s'applique. Si une pièce de rechange doit être inscrite à l'actif sur la base des critères de comptabilisation ci-dessus et du seuil d'inscription à l'actif, la pièce remplacée doit être identifiée puis décomptabilisée, et la nouvelle pièce inscrite à l'actif, même s'il n'en résulte pas une grande différence nette, afin que le processus et la date du changement de pièce puissent être retracés. S'il n'est pas possible de calculer la valeur comptable de la pièce à changer, les coûts d'acquisition de la pièce de rechange peuvent être décomptabilisés.

Pour les **révisions**, le seuil applicable est de CHF 100'000. Sur la base des critères de comptabilisation ci-dessus et de ce seuil, une révision de grande envergure doit être inscrite à l'actif s'il ressort du contrat de maintenance qu'elle constitue une condition de la poursuite de l'exploitation de l'immobilisation corporelle.

Situations ne donnant pas lieu à une inscription à l'actif :

- Les dépenses en cas de remplacement et de modification sont comptabilisées comme des charges si elles ne servent qu'à rétablir les propriétés d'origine de l'installation et qu'elles ne permettent pas de prolonger la durée d'utilisation.
- Les coûts dus au simple déplacement d'immobilisations existantes sont comptabilisés comme des charges

Approche par composants

La norme IPSAS 45 exige l'amortissement séparé des différentes parties d'une immobilisation corporelle ayant un coût significatif par rapport au coût total de l'élément (IPSAS 45.41 – 45.44). Il s'agit de saisir séparément les composants afin de les amortir « correctement » en fonction des composants.

Dans le domaine des actifs immobilisés mobiliers, il convient de procéder pour les grandes installations à une approche par composants. Dans cette optique, chaque partie doit pouvoir être identifiée clairement et présenter des durées d'utilisation différentes (par ex. macroordinateur, SwissFEL). Les directives concernant les catégories d'immobilisation et la durée d'utilisation s'appliquent.

Pour les immobilisations avec une valeur d'acquisition ou de revient lors de la première comptabilisation à partir de CHF 1 million, il convient de vérifier si des parties doivent être inscrites à l'actif et amorties séparément en raison d'une proportion significative présentant une durée d'utilisation différente.

Le traitement des investissements de remplacement dépend de la nature de la première comptabilisation du bien matériel dans la comptabilité des immobilisations. Si l'approche par composants a été appliquée, elle doit aussi l'être pour les investissements de remplacement ultérieurs.

Inscriptions groupées à l'actif

Les inscriptions groupées à l'actif (inscription à l'actif de plusieurs biens séparés d'une même catégorie d'immobilisation dont la valeur individuelle est inférieure au seuil d'activation) sont autorisées si la preuve des immobilisations séparées peut être apportée à tout moment et si les immobilisations ont été acquises et mises en service simultanément. Dans ce cas, le montant total de l'acquisition facturée est pris en compte pour l'activation et non la valeur de chaque objet.

Installations en cours de réalisation

Si, au cours d'un exercice, des investissements sont effectués dans des immobilisations corporelles et que celles-ci ne sont pas encore terminées au moment de la clôture, les dépenses d'investissement doivent être inscrites au bilan comme des installations en cours de réalisation. Les prestations de tiers ainsi que les prestations propres s'il existe un décompte des heures effectuées peuvent être prises en compte. Dès que l'installation en cours de réalisation passe en phase d'utilisation, son transfert sur le compte d'immobilisations corporelles correspondant est comptabilisé. Des amortissements doivent être réalisés dès le début de l'utilisation. Les installations en cours de réalisation ne sont pas amorties.

Installations partagées

Dans le cas des coentreprises au sens de la norme IPSAS 37 (voir chapitre 4.11 Participations dans des entités associées et coentreprises), il faut s'assurer que les installations partagées qui ont été financées exclusivement par des entités du Domaine des EPF ne soient portées au bilan du Domaine des EPF qu'à hauteur de 100% de la valeur d'acquisition au maximum. Les entités doivent se coordonner entre elles et en apporter la preuve. Si des éléments isolés de l'installation ne peuvent être clairement affectés à une entité ou si la copropriété de l'installation ne peut être justifiée, l'installation en question doit être portée au bilan d'une seule entité. En cas de doute, il convient de prendre contact avec le centre de compétences IPSAS du Domaine des EPF.

Transfert d'immobilisations corporelles à d'autres entités du périmètre de consolidation du Domaine des EPF

En cas de transfert d'immobilisation entre institutions du Domaine des EPF, les valeurs brutes (valeur d'acquisition cumulée, amortissements cumulés) doivent être reclassées.

Prestations externes facturées séparément

A propos des investissements réalisés dans des immobilisations pouvant être inscrites à l'actif, les prestations externes imputées séparément tout en étant en rapport direct avec l'investissement sont aussi inscrites à l'actif (par ex. prestations externes pour des installations, mises en service, etc.).

Biens culturels

Les biens culturels mobiliers (par ex. objets d'art et collections d'art, collections historiques, bibliothèques) sont portés à l'actif sous certaines conditions (voir chapitre 9.16 Biens culturels). Il convient en outre de procéder à un inventaire matériel séparément de l'obligation d'activation (voir chapitre 12.2 Inventaires).

Coûts de remise en état

Les coûts estimés une première fois pour la démolition et le déblaiement d'un objet ainsi que pour la remise en état de l'emplacement où se trouve l'objet en question (par ex. immeuble) doivent être portés à l'actif comme une partie des coûts d'acquisition ou de revient et inscrits simultanément au passif (voir chapitre 4.16 Provisions). Un seuil de CHF 500'000 par événement s'applique aux aménagements spécifiques au locataire.

4.7.6. Evaluation

Les immobilisations corporelles ne sont pas des instruments financiers.

Les immobilisations corporelles au coût d'acquisition ou de revient déduction faite du montant total des amortissements planifiés et des réévaluations. Les amortissements sont réalisés linéairement sur toute la durée d'utilisation.

Si des immobilisations corporelles sont transférées à une institution du Domaine des EPF (don), l'évaluation se réfère à la valeur du marché déduction faite du montant total des amortissements planifiés et des réévaluations.

Si la valeur d'utilité à atteindre est durablement inférieure à la valeur comptable, la différence doit être prise en compte avec effet sur le résultat comme des dépréciations durables (dépréciations, voir chapitre 9.5 Dépréciations durables).

Une fois qu'une méthode d'évaluation a été choisie (y c. la méthode d'amortissement), elle doit s'appliquer de façon uniforme pour toute une catégorie d'actifs immobilisés mobiliers.

Valeurs

Font partie du **coût d'acquisition** :

- Le prix d'achat, y compris les droits de douane à l'importation et les impôts non remboursables sur le chiffre d'affaires (impôt préalable), déduction faite des rabais, bonus et escomptes.
- Les coûts directement imputables, comme les coûts d'aménagement du site, les coûts d'installation, les honoraires d'architecte ou d'ingénieur, ainsi que les charges annexes (taxes, frais de transport et de mise en place).

Les **coûts de revient** comprennent tous les coûts directement ou indirectement liés à la production. En font partie :

- Coût d'acquisition des matières premières et fournitures, ainsi que des pièces à acheter ;
- Coûts généraux de matériel ;
- Salaires directs ;
- Coûts généraux de fabrication ;
- Coûts de développement, d'essai et de construction au prorata du total ;
- Redevances liées aux licences et à la fabrication au prorata du total ;
- Charges annexes comme les taxes et frais de conseil.

Ne font pas partie du coût de revient :

- Coûts administratifs et coûts de distribution (y c. les coûts du dépôt de vente) ;
- Surcoûts dus au sous-emploi (l'imputation des coûts fixes se basant sur un niveau normal d'utilisation des capacités) ;
- Intérêts des capitaux étrangers ou intérêts théoriques des capitaux propres ;

- Coûts de formation proportionnels au produit.

Amortissements planifiés

Les amortissements démarrent lorsque les actifs immobilisés mobiliers se trouvent à l'emplacement prévu et en état de fonctionnement (utilisation possible), mais au plus tard au moment du début effectif de l'utilisation. Comme dans la pratique, un fournisseur ne facture un appareil que s'il l'a livré en état de fonctionnement, la date de facturation peut être acceptée comme date du début de l'amortissement.

L'amortissement ne prend fin que :

- En cas d'amortissement total ou
- En cas de décomptabilisation d'une immobilisation mobilière (autrement dit en cas de vente, de don, de mise au rebut ou en cas de disparition de l'utilité économique ou du potentiel de service de son utilisation ou de sa sortie).

Les principes régissant les amortissements et les durées d'utilisation figurent dans un chapitre séparé (voir chapitre 5.3 Amortissements). La pérennité de la valeur est contrôlée périodiquement conformément au chapitre 9.5 Dépréciations durables.

Corrections de valeur, contrôle périodique de la valeur, test d'impairment

Les immobilisations présentant une valeur comptable résiduelle supérieure à CHF 100'000 sont examinées annuellement. Le contrôle porte sur les questions suivantes :

- L'objet est-il encore actuel sur le plan technique/scientifique ?
- L'objet présente-t-il des dommages ?
- L'objet présente-t-il une usure excessive ?
- L'objet est-il encore pleinement ou plus que partiellement utilisable ?
- L'objet est-il encore utilisé ?
- L'amortissement ordinaire peut-il s'appliquer ?

Les objets appartenant à une même catégorie d'immobilisation doivent être réévalués simultanément pour éviter une évaluation sélective et un traitement non uniforme. Une catégorie ne peut toutefois être réévaluée de manière roulante que si cette réévaluation est réalisée sur une brève période. Il convient de procéder à des corrections de valeur en cas de dépréciation durable – par ex. suite au vieillissement technique ou à la baisse du prix d'immobilisations neuves identiques. Les principes exposés dans le chapitre 9.5 Dépréciations durables s'appliquent aux immobilisations corporelles.

Acomptes sur des immobilisations corporelles

Par « acomptes versés pour des immobilisations corporelles », on entend des paiements effectués pour des équipements pas encore livrés ou pas encore en réalisation et portés à l'actif dans les immobilisations corporelles. Ils ont le caractère d'avance.

4.7.7. Publication

a) Bilan

Les actifs immobilisés mobiliers sont portés au bilan dans les immobilisations corporelles, rubrique dépendant de l'actif immobilisé.

b) Compte de résultat

Les amortissements apparaissent dans le compte de résultat. Les reprises de perte de valeur sont comptabilisées comme des diminutions de charges. Les bénéfices et pertes comptables suite à des sorties d'immobilisations sont aussi présentés dans le compte de résultat.

c) Tableau des flux de trésorerie

Les achats et ventes d'actifs immobilisés mobiliers sont présentés dans les flux de trésorerie de l'activité d'investissement.

Les variations d'évaluation et les amortissements sont contenus dans le résultat annuel et doivent être corrigés pour déterminer les flux de trésorerie de l'activité opérationnelle.

d) Annexe

Les principes régissant l'inscription au bilan et l'évaluation des actifs immobilisés mobiliers sont publiés dans l'annexe.

Les indications suivantes doivent figurer dans l'annexe des comptes annuels consolidés pour chaque catégorie d'immobilisations :

- Principes et base d'évaluation servant à déterminer les valeurs comptables brutes ;
- Méthodes d'amortissement et durée d'utilisation ;
- Variations des valeurs résiduelles, des durées d'utilisation et des méthodes d'amortissement ;
- Présentation de l'actif immobilisé avec le contenu suivant :
    - Coût d'acquisition :
        - Solde initial (valeur brute) ;
        - Entrées et sorties ;
        - Transferts ;
        - Solde final (valeur brute).
    - Amortissements cumulés :
        - Solde initial (valeur brute) ;
        - Entrées et sorties ;
        - Dépréciations (impairments) ;
        - Reprises de perte de valeur (reversed impairments) ;
        - Transferts ;
        - Solde final (valeur brute).
    - Valeurs comptables nettes
    - Droits d'utilisation dans le cadre de contrats de leasing (voir chapitre 8.4)

4.8. Immobilisations corporelles immobilières

4.8.1. Définition

Ce chapitre traite des immeubles appartenant au Domaine des EPF. Les immeubles de placement sont traités au chapitre 9.4.

Les rubriques des immobilisations corporelles immobilières sont détaillées dans le plan comptable du Domaine des EPF.

Les groupes de comptes retenus sont décrits comme suit :

Terrains

Par terrains, on entend des terrains bâtis et non bâtis. On applique dès lors une définition économique. Le code civil suisse (CC) définit les immeubles de manière approfondie à l'art. 655.

Bâtiments

Les bâtiments sont fermement reliés au sol. Les bâtiments provisoires transportables comme les containers de chantier doivent être traités en principe comme des biens mobiliers

Les dispositions régissant les immobilisations incorporelles (voir chapitre 4.9) s'appliquent aux droits permanents et distincts (droits de superficie, droits à une source) inscrits au registre foncier pour des parcelles de tiers. Les droits de tiers à charge de l'entité sont pris en compte dans l'évaluation de l'immeuble.

En ce qui concerne les premiers aménagements d'immeubles (postes dits CFC9), il s'agit la plupart du temps de mobilier ou de machines. Les dispositions d'inscription à l'actif pour les immobilisations corporelles mobilières s'appliquent.

Aménagements spécifiques au locataire

Il s'agit d'aménagements spécifiques au locataire dans des immeubles loués appartenant à la Confédération ou à des tiers, à l'exception des aménagements spécifiques au locataire dans des immeubles appartenant au Domaine des EPF. Tous les aménagements spécifiques au locataire sont considérés comme des postes CFC3 (adaptations des bâtiments propres à l'utilisateur). Ils englobent tous les coûts en lien avec une affectation spécifique à l'utilisateur et / ou entraînés par cette affectation. Il s'agit notamment des installations électriques, systèmes de chauffage/ventilation, installations sanitaires ou de transport / stockage en lien direct avec l'immeuble. Les postes CFC9 qui comprennent des immobilisations corporelles mobilières n'en font pas partie et doivent être comptabilisés en conséquence (voir explication précédente sur les premiers aménagements).

Biens culturels

Les biens culturels immobiliers (par exemple les bâtiments classés monuments historiques) sont, sous certaines conditions, inscrits à l'actif en tant que biens culturels (voir chapitre 9.16 Biens culturels).

4.8.2. Bases

a) **Normes IPSAS**

IPSAS 45 – Immobilisations corporelles

b) **Autres règlements**

Le présent manuel ne s'applique pas aux immeubles appartenant à la Confédération, pour lesquelles les dispositions suivantes s'appliquent :

- Manuel de gestion budgétaire et de tenue des comptes de la Confédération, chapitre 5.2.2 Immeubles de la Confédération
- Dispositions d'exécution complémentaires sur les constructions pour les comptabilités tenues sur mandat de l'OFCL dans le Domaine des EPF

4.8.3. Structure (en lien avec le plan comptable)

N° de compte	Désignation	Contenu
15000999	**Immobilisations corporelles**	**Total intermédiaire voir chapitre 4.7.3**
15010100	Terrains	Terrain bâti et non bâti
15010200	Constructions	Bâtiments appartenant au Domaine des EPF
15010300	Constructions activées issues de leasing financier	Bâtiments financés par leasing de financement
15010400	Aménagements de locaux pour adaptation aux besoins des utilisateurs/locataires	Aménagements réalisés dans des immeubles loués appartenant à la Confédération et à des tiers (par ex. installations sanitaires, etc.)
15010500	Biotopes et géotopes	Les biotopes et géotopes sont des réserves et objets naturels protégés ainsi que des éléments du paysage d'origine
15010600	Installations en cours, immobilisations immobilières	Immobilisations corporelles réalisées dans des immeubles se trouvant encore dans le processus de réalisation
15010700	Acomptes immobilisations corporelles immobilières	Acomptes sur actifs immobilisés non encore livrés mais déjà commandés
15010999	**Immobilisations corporelles immobilières (appartenant aux EPF/ER)**	**Total intermédiaire**
15080000	IC-Immobilisations corporelles	Installations partagées au sein des entités du Domaine des EPF ou des entités de la Confédération (ne peuvent être portées à 100% au bilan qu'à un seul emplacement)
15099999	**Immobilisations corporelles**	**Ligne de total**
15999999	**Actif immobilisé**	**Ligne de total**
19999999	**Actifs**	**Ligne de total**

Tableau 24 : Structure des immobilisations corporelles immobilières

4.8.4. Comptabilisation

Les immobilisations corporelles immobilières doivent être gérées et portées au bilan séparément des immobilisations corporelles.
L'achat et la vente d'immeubles doivent être saisis dans la comptabilité au plus tard lors du transfert de la propriété. L'inscription au registre foncier est nécessaire pour l'acquisition de la propriété foncière au sens de l'art. 656, al. 1, CC. Cette inscription est constitutive. Le transfert de propriété n'intervient qu'au moment de l'inscription. Une prise en considération anticipée définitive de l'acquisition et de la vente de propriété foncière dans la comptabilité n'est autorisée à titre exceptionnel que si l'acte notarié est conclu avant la date de clôture et si l'inscription au registre foncier (et pas seulement dans le journal) survient au cours du nouvel exercice avant l'établissement du bilan.

Souvent, les circonstances requièrent le traitement comptable anticipé (par ex. si l'utilité et les dommages sont reclassés avant l'inscription au registre foncier, si des versements sont effectués ou s'il y a avis au créancier). Le cas échéant, il convient de procéder comme suit :

Pour l'acheteur :

- Avant le transfert de l'utilité et des risques : ne comptabiliser que le versement à titre d'acompte
- Lors du transfert de l'utilité et des risques : Comptabiliser toute l'opération, ne pas traiter l'actif comme une propriété foncière mais comme un acompte

Pour le vendeur :

- Inscrire au passif les versements et les avis au créancier de l'acheteur comme des acomptes

Une éventuelle réserve de propriété du vendeur n'a pas d'influence sur le devoir de comptabilisation de l'acheteur.

Les entrées et sorties d'immobilisations corporelles devraient être comptabilisées individuellement.

Catégories d'immobilisations

Les catégories d'immobilisations et durées d'utilisation suivantes s'appliquent aux immobilisations corporelles immobilières :

Catégories d'immobilisations	**Durée d'utilisation**
Terrains	Pas d'amortissement
Installations en cours de réalisation	Pas d'amortissement
Aménagements spécifiques au locataire (CFC 2 et 3) jusqu'à 1 million CHF	10 ans
Aménagements spécifiques au locataire (CFC 2 et 3) à partir de 1 million CHF	Approche par composants
Bâtiments et constructions (catégories de base CFC à deux chiffres)	Approche par composants, voir tableau du chapitre suivant
Biotopes et géotopes	Durée d'utilisation illimitée

Tableau 25 : Durée d'utilisation des catégories d'immobilisation des immobilisations corporelles immobilières

Il est permis de s'écarter de ces marges compte tenu des retours sur les contrôles d'impairment.

Décomptabilisation d'immeubles

La valeur résiduelle d'immeubles mis hors service ou vendue est sortie du bilan.

Un immeuble est décomptabilisé :

- Si aucune autre utilité économique ou potentiel de service de son utilité est attendu (n'est plus du tout utilisé) ou ;
- Si aucune autre utilité économique ou potentiel de service ne peut être attendu de sa sortie.

La date de sortie correspond au moment de la sortie physique de l'installation (par ex. démolition, démantèlement, liquidation). Les bénéfices ou les pertes découlant de la sortie d'un immeuble doivent être saisis comme des produits d'exploitation ou charges d'exploitation selon la norme IPSAS.

4.8.5. Inscription au bilan

Principes

L'achat et la vente d'immeubles doivent être saisis dans la comptabilité au plus tard lors du transfert de la propriété.

Les biens immobiliers répondent à la définition d'un actif lorsqu'il s'agit d'une ressource actuellement contrôlée par l'entité et issue d'une transaction passée ou d'un autre événement passé. C'est généralement le cas lorsqu'il existe une propriété économique sur l'immobilisation corporelle, c'est-à-dire lorsque les risques et les avantages incombent à l'entité et que la substance et les revenus lui reviennent de manière durable.

Les immeubles sont inscrits à l'actif pour autant que les conditions suivantes soient remplies :

- **Une utilité économique ou publique est à prévoir durant plusieurs années** :
  - Utilité économique : direct, l'exploitation commerciale de l'immeuble permettant d'attendre des rentrées d'argent
    ou
  - Utilité publique : indirecte, par l'utilisation pour la livraison de biens, la fourniture de prestations, l'exécution de tâches publiques (potentiel de service)

- **La valeur doit pouvoir être déterminée en fonction des coûts d'acquisition ou de revient de façon fiable et dépasser le seuil d'inscription à l'actif de :**
  - CHF 100'000 pour les terrains et bâtiments
  - CHF 100'000 pour les adaptations spécifiques à l'utilisation et les aménagements spécifiques au locataire

Immeubles existants : inscription à l'actif a posteriori

Sur la base des critères de comptabilisation ci-dessus, un investissement a posteriori doit être inscrit à l'actif lorsqu'il a pour but d'agrandir une immobilisation existante, de remplacer certains de ses éléments essentiels ou de prolonger la durée d'utilisation grâce à des travaux d'entretien et de maintenance. Ce point doit notamment être pris en compte dans le cadre des grandes installations.

Pour les **révisions**, le seuil applicable est de CHF 100'000. Sur la base des critères de comptabilisation ci-dessus et de ce seuil, une révision de grande envergure doit être inscrite à l'actif s'il ressort du contrat de maintenance qu'elle constitue une condition de la poursuite de l'exploitation de l'immobilisation corporelle.

Situations ne donnant pas lieu à une inscription à l'actif

Les dépenses en cas de remplacement et de modification sont comptabilisées comme des charges si elles ne servent qu'à rétablir les propriétés d'origine de l'installation et qu'elles ne permettent pas de prolonger la durée d'utilisation.

Approche par composants

La norme IPSAS 45 exige l'amortissement séparé des différentes parties d'une immobilisation corporelle ayant un coût significatif par rapport au coût total de l'élément (IPSAS 45.41 – 45.44). Il s'agit de saisir séparément les composants afin de les amortir « correctement » en fonction des composants.

Pour les immobilisations constituées de coûts d'acquisition ou de revient lors de la comptabilisation initiale à partir de CHF 1 million, il convient de vérifier si des parties doivent être inscrites à l'actif et

amorties séparément en raison d'une proportion significative de la valeur comptable présentant une durée d'utilisation différente.

Le traitement des investissements de remplacement dépend de la nature de la première comptabilisation du bien matériel dans la comptabilité des immobilisations. Si l'approche par composants a été appliquée, elle doit aussi l'être pour les investissements de remplacement ultérieurs.

Les durées d'utilisation suivantes s'appliquent :

Catégorie CFC	**Description de la catégorie**	**Immeubles d'habitation, constructions massives, très bonne substance bâtie**	**Bâtiments de haute école, laboratoires, bureaux et administration, substance bâtie moyenne à bonne**	**Constructions légères et simples, forte sollicitation**
21	Gros œuvre 1 (construction, maçonnerie, éléments en béton, etc.)	100 ans	80 ans	60 ans
22	Gros œuvre 2 (fenêtres, façades, couverture, etc.)	50 ans	40 ans	30 ans
23	Installations électriques	30 ans	25 ans	20 ans
24	Chauffage / ventilation / climatisation	30 ans	25 ans	20 ans
25	Installations sanitaires	30 ans	25 ans	20 ans
26 / 27	Aménagements (plâtrerie, peinture, menuiserie et revêtements de sols, parois et plafonds)	30 ans	25 ans	20 ans
4x	Extérieurs (terrain, jardin, terrasse)	40 ans	40 ans	40 ans

Tableau 26 : Durées d'utilisation des immobilisations corporelles immobilières selon l'approche par composants

Les catégories CFC 20 (excavation), 29 (honoraires) ainsi que 5x (frais secondaires) sont à répartir proportionnellement sur les CFC susmentionnés.

Installations en cours de réalisation

Si, au cours d'un exercice, des investissements sont effectués dans des immobilisations corporelles pouvant être comptabilisées à l'actif et que celles-ci ne sont pas encore terminées au moment de la clôture, les dépenses d'investissement doivent être inscrites au bilan comme des installations en cours de réalisation. Tant les prestations propres que les prestations de tiers sont à prendre ici en considération (voir chapitre 9.3). Dès que l'installation en cours de réalisation passe en phase d'utilisation, son transfert sur le compte d'immobilisations corporelles correspondant est comptabilisé. Des amortissements doivent être réalisés dès le début de l'utilisation. Les installations en cours de réalisation ne sont pas amorties.

Installations partagées

Dans le cas des coentreprises au sens de la norme IPSAS 37 (voir chapitre 4.11 Participations dans des entités associées et coentreprises), il faut s'assurer que les installations partagées qui ont été financées exclusivement par des entités du Domaine des EPF ne soient portées au bilan du Domaine des EPF qu'à hauteur de 100% de la valeur d'acquisition au maximum. Les entités doivent se coordonner entre elles et en apporter la preuve. Si des éléments isolés de l'installation ne peuvent être clairement affectés à une entité ou si la copropriété de l'installation ne peut être justifiée, l'installation en question doit être portée au bilan d'une seule entité. En cas de doute, il convient de prendre contact avec le centre de compétences IPSAS du Domaine des EPF.

Transfert d'immeubles à d'autres entités du périmètre de consolidation du Domaine des EPF

En cas de transfert d'immobilisation entre institutions du Domaine des EPF, les valeurs brutes (valeur d'acquisition cumulée, amortissements cumulés) doivent être reclassées.

Provisions et engagements conditionnels dans le domaine des immobilisations immobilières

Les principes régissant les provisions et les engagements conditionnels comme ils sont définis dans les chapitres correspondants s'appliquent pleinement au domaine des immobilisations immobilières. Quelques concrétisations des principes de provisions sont exposées ci-après. Il convient également de tenir compte des dispositions en matière d'aménagements spécifiques au locataire.

Les critères suivants doivent tous être remplis pour la constitution de provisions dans le domaine des immobilisations immobilières :

- Le moment où ces critères sont remplis peut être estimé avec fiabilité. En règle générale (mais pas obligatoirement), ce principe s'applique à la période de planification financière concernée.
- La provision dépasse le seuil de CHF 500'000 par cas individuel. Dans le domaine des immobilisations immobilières, l'opération (par ex. catégorie de sites contaminés IV) est considérée comme un cas individuel. Cela peut correspondre à un objet individuel, mais pas obligatoirement. Par exemple, l'assainissement de cinq objets à CHF 100'000 relevant de cette catégorie constitue une opération et respecte le seuil de CHF 500'000.
- Les objets individuels concernés par l'opération doivent être clairement identifiés.

Si des mesures de construction sont requises par la loi, les critères suivants doivent être observés (pas de manière cumulative) pour la constitution d'éventuelles provisions :

- Si les bases légales prescrivent la mise en conformité avec la loi lors des prochains travaux ordinaires de transformation ou rénovation, les coûts supplémentaires entraînés par la loi doivent être quantifiables et attribuables précisément (il est possible de déterminer les coûts par objet individuel, soit par la planification ou une estimation faible).
- La base légale prescrit une mise en conformité avec la loi dans un délai prédéfini et en dehors de travaux ordinaires de transformation ou rénovation.

En cas de doute, s'adresser au centre de compétences IPSAS du Domaine des EPF.
Quelques situations sont décrites ci-après :

Désignation	Description	Base	Présentation
PCB	Remplacement et élimination des joints / peintures contenant du PCB	OFEV 2003 : « Directives PCB dans les masses d'étanchéité des joints » KBOB 2004 : « PCB dans les masses d'étanchéité des joints »	Engagement conditionnel ou provision
Amiante	Coûts induits par l'assainissement des installations contenant de l'amiante	SUVA 1999 : « Elimination des revêtements de sols et de parois à base d'amiante » SUVA 2000 : « Elimination de panneaux légers contenant de l'amiante » SUVA 2002 : « Démontage et nettoyage des plaques de fibrociment » CFST 6503 : « Amiante »	Engagement conditionnel ou provision
Installations / équipements de climatisation	Mise en conformité des installations de climatisation avec la loi	Ordonnance sur les substances (RS 814.013)	Engagement conditionnel ou provision
Citernes	Mise en conformité des citernes avec la loi	Loi fédérale sur la protection des eaux (RS 814.20) Loi fédérale sur la protection des eaux (RS 814.201)	Engagement conditionnel ou provision
Sécurité antisismique	Sécurité élevée garantie par rapport à l'intensité sismique attendue	ACF « Mitigation des séismes – Mesures de la Confédération pour la période 2005 à 2008 » du 12.01.2005 ACF « Mitigation des séismes – Mesures de la Confédération pour la période 2009 à 2012 » du 26.01.2009 Normes SIA 260 – 267, Cahier technique SIA 2018	Engagement conditionnel ou provision

Désignation	Description	Base	Présentation
Safety & Security	Mise en conformité avec la loi en ce qui concerne la sécurité des personnes, des bâtiments et des biens matériels (par ex. prévention des incendies)	Loi sur le travail (RS 822.11) Lois cantonales en matière de construction, diverses prescriptions de protection incendie	Engagement conditionnel ou provision
Coûts de reconstruction I	Coûts de reconstruction pour des installations sur des terrains avec droit de superficie sans option de prolongation, indemnité pour les constructions faisant retour au propriétaire, aménagements dans des objets de tiers, coûts de restructuration.	LFC CC	Engagement conditionnel ou provision
Coûts de reconstruction II	Coûts de reconstruction pour installations nucléaires	LFC	Engagement conditionnel ou provision
Dommages non assurés	Coûts induits par la réparation de dommages aux propres actifs en raison d'un événement dans le passé (pas de provisions pour les lacunes d'assurance pour couvrir des événements à venir).	LFC	Engagement conditionnel ou provision

Tableau 27 : Eléments des mesures d'assainissement

Coûts de remise en état

Les coûts estimés une première fois pour la démolition et le déblayage d'un objet ainsi que pour la remise en état de l'emplacement où se trouve l'objet en question doivent être portés à l'actif comme une partie des coûts d'acquisition ou de revient et inscrits simultanément au passif (voir chapitre 4.16 Provisions). Un seuil de CHF 500'000 par événement s'applique aux aménagements spécifiques au locataire. Pour les autres immobilisations corporelles, il est aussi possible d'inscrire à l'actif les coûts de reconstruction inférieurs à CHF 500'000 par événement.

Dispositions d'inscription à l'actif des objets d'aménagements spécifiques au locataire

Les investissements dans des mesures de construction et des adaptations spécifiques à l'utilisateur concernant les équipements d'exploitation doivent être inscrits à l'actif si les conditions suivantes sont toutes remplies :

- Propriété économique des institutions des EPF. Il y a propriété économique lorsque l'institution des EPF supporte les risques et en retire une utilité. En outre, la substance et le revenu généré lui échoient à long terme.
- Une utilité économique ou publique est à prévoir durant plusieurs années :
    - Utilité économique : directe, l'exploitation commerciale permettant d'attendre des rentrées d'argent

- Utilité publique : indirecte, par l'utilisation pour la livraison de biens, la fourniture de prestations ou l'exécution de tâches publiques

La valeur peut être déterminée avec fiabilité et dépasse le seuil d'inscription à l'actif de CHF 100'000 par projet. Exceptionnellement, un montant inférieur à CHF 100'000 peut être porté à l'actif. Pour remplir ces conditions, tous les aménagements spécifiques au locataire doivent être inscrits à l'actif, indépendamment du fait qu'il s'agisse d'aménagements dans des immeubles de la Confédération ou des immeubles loués par des tiers.

Lors de la mise en service / inscription à l'actif, le montant inscrit est une nouvelle fois vérifié. En cas de différences importantes, la part correcte est comptabilisée dans le cadre d'une écriture unique.

Approche par composants

L'approche par composants s'applique aussi aux aménagements spécifiques au locataire comportant des coûts d'acquisition et de revient à partir de CHF 1 million. Les durées d'utilisation doivent être adaptées en conséquence. En cas de baux à court terme, il convient d'adapter la durée d'utilisation. Les options de prolongation du bail pour les aménagements spécifiques au locataire dont les coûts d'acquisition et de revient sont supérieurs à CHF 1 million doivent être définies en faveur du Domaine des EPF.

Justificatif d'inventaire et confirmation de l'actualité de la valeur pour les objets d'aménagements spécifiques au locataire

Le justificatif d'inventaire de chaque objet de construction porté à l'actif et sa valeur est établi au moment de l'inscription dans la comptabilité des immobilisations au moyen de documents adéquats (devis, demandes de crédit et décompte final).

Le justificatif d'inventaire n'est plus établi les années suivantes. Les événements extraordinaires nécessitant une correction de valeur sont annoncés annuellement au service des finances.

Régularisations transitoires pour les objets d'aménagements spécifiques au locataire

Les travaux déjà réalisés mais pas encore facturés doivent être régularisés en fonction de l'avancement des travaux au 31.12 à partir d'un montant de CHF 100'000 par projet.

Les parts activables de l'avancement des travaux régularisé doivent être portées à l'actif avec l'écriture de régularisation.

Pour justifier les régularisations réalisées, il convient d'établir une liste de régularisation signée par les services des immeubles confirmant que les régularisations effectuées correspondent à l'avancement des travaux estimé.

Provisions / Engagements conditionnels pour la reconstruction d'aménagements spécifiques au locataire

Il convient de faire la distinction entre aménagements spécifiques au locataire dans a) des immeubles loués par la Confédération et b) des immeubles loués par des tiers (« hors Confédération »). Dans les immeubles loués par la Confédération, il n'est pas possible de constituer des provisions ou des engagements conditionnels pour la « reconstruction des aménagements spécifiques au locataire ». Les aménagements spécifiques servent à la réalisation des objectifs stratégiques envers la Confédération ; la Confédération n'est pas soumise à des obligations en matière de reconstruction. Pour les aménagements réalisés dans des immeubles loués par des tiers (« hors Confédération »), des provisions ou des engagements conditionnels peuvent être constitués pour les coûts de reconstruction estimés. Les critères sont décrits ci-devant dans le présent chapitre.

Les coûts de reconstruction doivent être estimés et annoncés par le responsable du projet de construction au début des travaux d'aménagements spécifiques au locataire si le bail prévoit une obligation de reconstruction formelle ou conditionnelle.

Durée d'amortissement des objets d'aménagements spécifiques au locataire

Les amortissements pour les aménagements spécifiques au locataire dont les coûts d'acquisition et de revient sont inférieurs à CHF 1 million figurant dans le manuel de présentation des comptes (10 ans) s'appliquent indifféremment aux « aménagements spécifiques au locataire dans des immeubles de la Confédération » et aux « aménagements spécifiques au locataire dans des immeubles loués par des tiers (« hors Confédération »), même en cas de longue durée du contrat. La durée d'amortissement des aménagements spécifiques doit être réduite en conséquence uniquement pour les baux à court terme. Pour les aménagements spécifiques au locataire composés de coûts d'acquisition et de revient à partir de CHF 1 million, les différents éléments déterminent les durées d'amortissement (approche par composants).

Les projets d'aménagements spécifiques au locataire dont la part activable devait être supérieure à CHF 100'000 mais qui se révèle finalement inférieure à CHF 100'000 demeurent inscrits à l'actif (ils ne sont pas reclassés dans les charges).

Décomptabilisation et sortie partielle d'aménagements spécifiques au locataire

En cas de démantèlement et donc de décomptabilisation, le spécialiste de l'immobilier chargé des aménagements spécifiques au locataire indique le projet et le montant concernés.

4.8.6. Evaluation

Les immobilisations corporelles immobilières ne sont pas des instruments financiers.

Les biens immobiliers sont évalués en fonction des coûts d'acquisition ou de revient déduction faite du montant total des amortissements planifiés et des réévaluations. Ils sont amortis linéairement sur toute la durée d'utilisation.

Si des biens immobiliers sont transférés à une entité du Domaine des EPF (don), l'évaluation se réfère à la valeur du marché, déduction faite du montant total des amortissements planifiés et des réévaluations.

Si la valeur d'utilité à atteindre est durablement inférieure à la valeur comptable, la différence doit être prise en compte avec effet sur le résultat comme des dépréciations durables (dépréciations, voir chapitre 9.5 Dépréciations durables).

Une fois qu'une méthode d'évaluation a été choisie (y c. la méthode d'amortissement), elle doit s'appliquer de façon uniforme pour toute une catégorie d'immobilisations corporelles.
Les immeubles de placement sont évalués à l'aune du chapitre 9.4 éponyme. Les biens immobiliers utilisés principalement pour les propres besoins de l'entité ne sont pas considérés comme des biens d'investissement. Ils sont par conséquent soumis aux règles d'évaluation énoncées dans le présent chapitre, respectivement au coût d'acquisition ou de revient.

Valeurs

Font partie du coût d'acquisition :

- Le prix d'achat, y compris les droits de douane à l'importation et les impôts non remboursables sur le chiffre d'affaires (impôt préalable), déduction faite des rabais, bonus et escomptes.

- Les coûts directement imputables, comme les coûts d'aménagement du site, les coûts d'installation, les honoraires d'architecte ou d'ingénieur, ainsi que les charges annexes (taxes, frais de transport et de mise en place).

Les **coûts de revient** comprennent tous les coûts directement ou indirectement liés à la production. En font partie :

- Coût d'acquisition des matières premières et fournitures, ainsi que des pièces à acheter ;
- Coûts généraux de matériel ;
- Salaires directs ;
- Coûts généraux de fabrication ;
- Coûts de développement, d'essai et de construction au prorata du total ;
- Redevances liées aux licences et à la fabrication au prorata du total ;
- Charges annexes comme les taxes et frais de conseil.

Ne font pas partie du coût de revient :

- Coûts administratifs et coûts de distribution (y c. les coûts du dépôt de vente) ;
- Surcoûts dus au sous-emploi (l'imputation des coûts fixes se basant sur un niveau normal d'utilisation des capacités) ;
- Intérêts des capitaux étrangers ou intérêts théoriques des capitaux propres ;
- Coûts de formation proportionnels au produit.

Amortissements planifiés

Les amortissent démarrent lorsque l'immeuble est en état de fonctionner (utilisation possible), mais au plus tard lors du début effectif de l'utilisation.

L'amortissement ne prend fin que :

- En cas d'amortissement total ou
- En cas de décomptabilisation d'une immobilisation corporelle (autrement dit en cas de vente, de don, de mise au rebut ou en cas de disparition de l'utilité économique ou du potentiel de service de son utilisation ou de sa sortie).

Les principes régissant les amortissements et les durées d'utilisation figurent dans un chapitre séparé (voir chapitre 5.3 Amortissements). Les terrains ne sont pas amortis selon la planification. La pérennité de la valeur est contrôlée périodiquement conformément au chapitre 9.5 Dépréciations durables.

Corrections de valeur, contrôle périodique de la valeur, test d'impairment

Les immeubles dont la valeur comptable résiduelle est supérieure à CHF 100 000 sont contrôlés annuellement. Le contrôle se fonde sur les principes définis au chapitre 9.5 Dépréciations durables.

Acomptes versés pour des immobilisations corporelles

Par acomptes versés pour des immobilisations corporelles, on entend des paiements effectués pour des équipements pas encore livrés ou pas encore en cours de réalisation, inscrits à l'actif dans les immobilisations corporelles. Ils ont le caractère d'avance. Dès que l'immobilisation est en cours de construction, les « paiements anticipés pour l'avancement attendu des travaux » ou les « paiements partiels pour des travaux réalisés » sont comptabilisés sur le compte 15010600 (Immobilisations immobilières en cours de réalisation).

Immeubles aux valeurs vénales

Pour les immeubles gérés selon le **principe de la juste valeur**, se référer au chapitre 9.4 Immeubles de placement.

4.8.7. Publication

a) Bilan

Les immobilisations corporelles sont portées au bilan dans l'actif immobilisé.

b) Compte de résultat

Les amortissements apparaissent dans le compte de résultat. Les reprises de perte de valeur sont comptabilisées comme des diminutions de charges. Les bénéfices et pertes comptables suite à des sorties d'immobilisations sont aussi présentés dans le compte de résultat.

c) Tableau des flux de trésorerie

Les achats et ventes d'immobilisations corporelles sont présentés dans les flux de trésorerie de l'activité d'investissement.

Les variations d'évaluation et les amortissements sont contenus dans le résultat annuel et doivent être corrigés pour déterminer les flux de trésorerie de l'activité opérationnelle.

d) Annexe

Les principes régissant l'inscription au bilan et l'évaluation des immobilisations corporelles sont présentés dans l'annexe.

Les indications suivantes doivent figurer dans l'annexe des comptes annuels consolidés pour chaque catégorie d'immobilisations :

- Principes et base d'évaluation servant à déterminer les valeurs comptables brutes des coûts d'acquisition ou de revient;
- Méthodes d'amortissement et durée d'utilisation ;
- Variations des valeurs résiduelles, des durées d'utilisation et des méthodes d'amortissement ;
- Total des immeubles mis en gage
- Présentation de l'actif immobilisé avec le contenu suivant :
    - Coût d'acquisition :
        - Solde initial (valeur brute) ;
        - Entrées et sorties ;
        - Transferts ;
        - Solde final (valeur brute).
    - Amortissements cumulés :
        - Solde initial (valeur brute) ;
        - Entrées et sorties ;
        - Dépréciations (impairments) ;
        - Reprises de perte de valeur (reversed impairments) ;
        - Transferts ;
        - Solde final (valeur brute).
- Actif circulant net

- Droits d'utilisation dans le cadre de contrats de leasing

4.9. Immobilisations incorporelles

4.9.1. Définition

Les immobilisations incorporelles sont des actifs non monétaires identifiables sans substance physique, détenus en vue de leur utilisation pour la production ou la fourniture de biens ou de services, pour une location à des tiers ou pour l'accomplissement de tâches publiques.

Les actifs incorporels ne peuvent être portés au bilan que si certains critères sont remplis. Ces critères sont l'identification, le pouvoir de disposer du bien, une future utilité économique ou du potentiel de service. De plus, les coûts d'acquisition ou de revient ou la juste valeur de la fortune peuvent être vérifiés de façon fiable.

Si ces critères ne sont pas remplis, les dépenses pour l'acquisition ou la revient interne sont comptabilisées comme des charges dans la période pendant laquelle elles interviennent.

Les rubriques des immobilisations incorporelles sont détaillées dans le plan comptable du Domaine des EPF.

Les droits inscrits au registre foncier se réfèrent à des droits inscrits sur des terrains de tiers (servitudes conventionnelles créées librement par les parties à un contrat et servitudes légales telles que l'empiètement, les conduites nécessaires, le passage nécessaire et la fontaine nécessaire) et apportant une utilité à l'entité concernée. Le droit de retour n'en fait pas partie. Il doit être prouvé en cas de créances conditionnelles. Les droits de retour s'appliquent en ce qui concerne l'utilisation de l'eau ou en cas de droit de superficie. Les immobilisations corporelles construites par l'usufruitier du droit d'utilisation (par ex. centrale hydro-électrique ou immeubles) reviennent au propriétaire avec ou sans contribution à l'échéance du droit d'utilisation (par ex. au terme d'un droit de superficie de 99 ans sur un terrain, la propriété du bâtiment construit sur le terrain en question revient gratuitement au propriétaire foncier).

Ne sont notamment pas considérées comme des immobilisations incorporelles :

- Coûts de fondation, d'augmentation du capital et d'organisation ;
- Marques, insignes, marques de fabrique, etc. créés à l'interne ;
- Droits de publication générés à l'interne ;
- Fonds de commerce (goodwill) généré à l'interne ;
- Droits souverains ;
- Recherche fondamentale et activités de recherche (aussi phase de recherche dans les projets internes) ;
- Coûts de marketing et de publicité.

4.9.2. Bases

a) Normes IPSAS

IPSAS 31 – Actifs incorporels

b) Autres règlements

Aucun

4.9.3. Structure (en lien avec le plan comptable)

N° de compte	Désignation	Contenu
15200100	Logiciels (achat, licences)	Logiciels achetés (sans système d'exploitation ; présentation sous les immobilisations corporelles)
15200200	Logiciels, développements propres	Logiciels développés à l'interne
15200300	Licences, brevets, droits	Licences, droits d'utilisation, droits liés aux marques, brevets, droits d'auteur, autorisations d'exploitation acquises, etc.
15200400	Autres immobilisations incorporelles (achat)	Autres immobilisations incorporelles achetées ne pouvant être affectées à un autre groupe de comptes (par ex. droits d'auteur, formules, , modèles, projets, prototypes, plans de construction, etc.)
15200500	Autres immobilisations incorporelles (développement propre)	Autres immobilisations incorporelles développées à l'interne ne pouvant être affectées à un autre groupe de comptes (par ex. droits d'auteur, formules, , modèles, projets, prototypes, plans de construction, etc.)
15200600	Immobilisations incorporelles en cours de développement	Immobilisations incorporelles encore en cours de réalisation (comme les « Installations en cours de réalisation »)
15200700	Acomptes immobilisations corporelles immobilières	Acomptes sur actifs immobilisés non encore livrés mais déjà commandés
15299999	**Immobilisations incorporelles**	**Ligne de total**
15999999	**Actif immobilisé**	**Ligne de total**
19999999	**Actifs**	**Ligne de total**

Tableau 28 : Structure des immobilisations incorporelles

4.9.4. Comptabilisation

Logiciels

Les logiciels d'utilisateur (plus de CHF 100'000) sont portés à l'actif dans ce groupe de comptes. Les licences d'utilisation de logiciels pluriannuelles pour des installations propres sont également comptabilisées dans cette rubrique.

Les prestations propres sont comptabilisées comme des charges en une seule étape (en règle générale, dans les charges de personnel et de matériel). Les prestations propres sont, dans une première étape, comptabilisées dans le groupe de comptes 430100 Inscription des prestations propres à l'actif (voir chapitre 9.3 Prestations propres).

Licences, droits d'utilisation, droits liés aux marques

Les licences et les droits (plus de CHF 100'000) sont portés à l'actif dans ce groupe de comptes.

Immobilisations incorporelles en cours de réalisation

Les prestations de tiers et les prestations propres, pour autant qu'un décompte horaire soit disponible, pour le développement d'immobilisations incorporelles sont inscrites à l'actif dans ce groupe de comptes (comme les installations en cours de réalisation) du moment que la réalisation dure un certain temps (> 1 an). Le compte des immobilisations incorporelles en cours de réalisation ne peut contenir que des éléments pouvant être inscrits à l'actif. Les immobilisations incorporelles en cours de réalisation ne sont pas amorties.

Lors de la mise en service (début de l'utilisation), l'immobilisation incorporelle est reclassée dans un autre poste de bilan (par ex. logiciels). A compter de ce moment, le bien incorporel est amorti selon la durée d'utilisation définie.

Autres immobilisations incorporelles

Les immobilisations (plus de CHF 100'000) ne pouvant pas être affectées à un autre groupe de comptes sont portées à l'actif dans ce groupe de comptes.

Biens culturels

Les immobilisations incorporelles peuvent également répondre à la définition des biens culturels et être inscrites à l'actif sous certaines conditions (voir à ce sujet le chapitre 9.16 Biens culturels). Indépendamment de l'obligation d'inscription au bilan, il convient de tenir un inventaire des biens corporels (voir à ce sujet le chapitre 12.2 Inventaires). En présence d'immobilisations incorporelles susceptibles de répondre à la définition des biens culturels, il convient de consulter le CC IPSAS.

Durées d'utilisation

Il convient d'appliquer les catégories d'immobilisations et les durées d'utilisation (DU) suivantes :

Catégorie d'immobilisations	Durée d'utilisation
Logiciels	logiciel standard 3 ans / Logiciel spécial selon durée d'utilisation
Droits inscrits au registre foncier (droits d'utilisation)	dépend de la durée de la concession
Immobilisations en cours de réalisation (comme les installations en cours de réalisation)	pas d'amortissement
Autres immobilisations incorporelles	propre à chaque immobilisation
Immobilisations incorporelles avec durée d'utilisation illimitée	pas d'amortissement

Tableau 29 : Durée d'utilisation des immobilisations incorporelles

4.9.5. Inscription au bilan

Principes

Les critères suivants doivent être remplis cumulativement pour l'inscription à l'actif des immobilisations incorporelles :

- ***Identification :***
  Un actif incorporel est identifiable si son utilité économique ou publique peut être déterminée séparément de celle d'autres actifs. Tel est notamment le cas s'il peut être vendu, loué, échangé ou offert séparément d'autres actifs (principe de séparation).
- ***Pouvoir de disposition / contrôle :***

Le pouvoir de disposer d'un actif incorporel est généralement donné si ce sont les institutions du Domaine des EPF qui en retirent l'utilité et si les droits d'utilisation peuvent être protégés juridiquement contre la mainmise par des tiers, et si cette protection juridique peut également être obtenue par voie judiciaire.

- ***Preuve de l'utilité future ou du potentiel de service :***
  L'utilité future doit être justifiée encore pendant le développement de l'actif incorporel ou avant l'aboutissement des négociations d'achat. Les critères d'utilité entrant en ligne de compte sont des recettes supplémentaires, des économies, une meilleure productivité ou une amélioration de l'exécution de la tâche publique. L'utilité doit pouvoir être retirée pendant plus d'un an. Ainsi, des licences payables annuellement ne peuvent pas inscrites à l'actif et sont comptabilisées comme des charges.
- ***Preuve des coûts d'acquisition ou de revient :***
  Les coûts d'acquisition doivent être justifiés au moyen de factures de fournisseurs externes, d'autorités ou de prestataires de services. Les coûts de revient pour des immobilisations incorporelles produites à l'interne doivent être déterminés et justifiés de façon méthodique. Comme dans la plupart des cas, il n'est pas possible d'inscrire à l'actif le coût total des projets, mais uniquement les coûts imputables à la conception et à la réalisation, les coûts de projet doivent pouvoir être déterminés séparément par phase (voir ci-dessous).

Le seuil déterminant pour l'inscription à l'actif des immobilisations incorporelles achetées est fixé à CHF 100'000. Le coût total du projet (coûts d'acquisition, coûts de revient) est déterminant. Les dépenses pour des immobilisations incorporelles inférieures à CHF 100'000 sont comptabilisées au compte de résultat.

Dans le cas des immobilisations incorporelles produites à l'interne, la comptabilisation des coûts est sensiblement plus complexe, tandis que l'utilité future comporte généralement plus d'incertitudes. Le seuil d'inscription au bilan pour les immobilisations incorporelles produites à l'interne est donc fixé à CHF 1 million par projet. Le coût de projet brut évalué dans la phase de concept global est déterminant. Exemple : le coût total d'un projet est estimé à CHF 1,2 million. Sur ce montant, CHF 0,3 million sont imputables à des activités ne pouvant être inscrites à l'actif (par ex. migration des données et formation des utilisateurs). Comme le coût total dépasse CHF 1 million, les coûts de projet restants (CHF 0,9 million) doivent figurer à l'actif.

Le modèle des phases de projet HERMES, aussi appliqué par la Confédération, récapitule les critères d'inscription à l'actif des dépenses en lien avec des projets de recherche/développement et des projets informatiques/d'organisation. Ce modèle est divisé en quatre phases.

- En fonction de la phase concernée, les dépenses peuvent être ou non inscrites à l'actif ou doivent être comptabilisées comme des coûts/charges. La recherche fondamentale et la recherche ne peuvent pas être inscrites à l'actif.
- La délimitation de l'inscription de projets de développement à l'actif dépend de la prévision concrète d'une utilité commerciale, autrement dit s'il est probable que l'entreprise en retire une utilité future et si les coûts peuvent être déterminés de façon fiable.
- Les actifs incorporels ne peuvent être inscrits à l'actif que s'ils proviennent de la phase de développement et non de la phase de recherche, et si des conditions décrites précisément (norme IPSAS 31.55) sont remplies : faisabilité technique, intention de production et de vente ou d'utilisation (par ex. demande de brevet), vente ou utilisation possible, preuve de la nature de l'utilité, disponibilité des ressources techniques et financières pour terminer le développement et fiabilité de l'allocation des coûts.

Voir aussi les exemples à la fin du chapitre.

Phase de projet selon HERMES	Critères d'inscription à l'actif
Initialisation	Pas d'inscription à l'actif / comptabilisation au compte de résultat Exemple : études de faisabilité, concepts globaux
Conception	Inscription à l'actif des dépenses affectées directement au projet Exemple : concept détaillé, développement, construction et tests de prototypes avant le lancement de la production Prestations ne pouvant pas être inscrites à l'actif : voir le paragraphe suivant
Réalisation	Inscription à l'actif Exemple : achat de licences, documentations pour utilisateurs Prestations ne pouvant pas être inscrites à l'actif : voir le paragraphe suivant
Déploiement	Pas d'inscription à l'actif / comptabilisation au compte de résultat Exemple : formation des collaborateurs, installation, révision

Tableau 30 : Phases de projet selon HERMES

Les coûts suivants ne peuvent pas être inscrits à l'actif indépendamment des phases :

- Recherche fondamentale, activités de recherche, phase de recherche d'un développement
- Analyses de situation, études préalables
- Coûts d'initialisation (par ex. migration des données)
- Réalisation du transfert (rollout)
- Formation des collaborateurs

Première comptabilisation

Si un actif réunit à la fois des éléments corporels et incorporels, il convient de décider, lors de son inscription à l'actif, quel est l'élément essentiel (> 50 %) et si ces divers éléments pourraient être utilisés séparément. Par exemple, un système d'exploitation pour ordinateur est inscrit à l'actif avec le matériel dans les immobilisations corporelles parce que l'ordinateur ne fonctionne pas sans lui (par ex. Windows). Par contre, les applications spéciales sont des immobilisations incorporelles (par ex. MS Office).

Immobilisations incorporelles produites à l'interne

Dans de nombreux cas, il n'est pas possible d'opérer une séparation nette entre les immobilisations incorporelles qui sont achetées et celles qui sont produites à l'interne. L'élément déterminant est la possibilité d'inscrire à l'actif les prestations propres comme faisant partie des coûts de projet. Si les prestations propres pouvant être inscrites à l'actif excèdent 50 % des coûts totaux pouvant figurer à l'actif, la valeur incorporelle est considérée comme produite à l'interne lors de l'établissement des comptes. Voir aussi le chapitre 9.3 Prestations propres

Pour les actifs incorporels produits à l'interne, seuls les coûts induits par la fabrication du bien utilisable peuvent être inscrits à l'actif (coûts de développement). Les coûts de développement ne doivent être inscrits à l'actif que si l'utilisation technique et commerciale de l'actif incorporel en vue de la vente ou de l'utilisation à l'interne peut être justifiée. Autrement dit, l'entité doit prévoir et être en mesure de produire l'actif incorporel et de l'utiliser ou de le vendre, et d'apporter la preuve de l'utilité économique qu'elle pourra en retirer à l'avenir.

La matrice décisionnelle ci-dessous aide à évaluer la possibilité d'inscrire à l'actif un bien incorporel produit à l'interne.

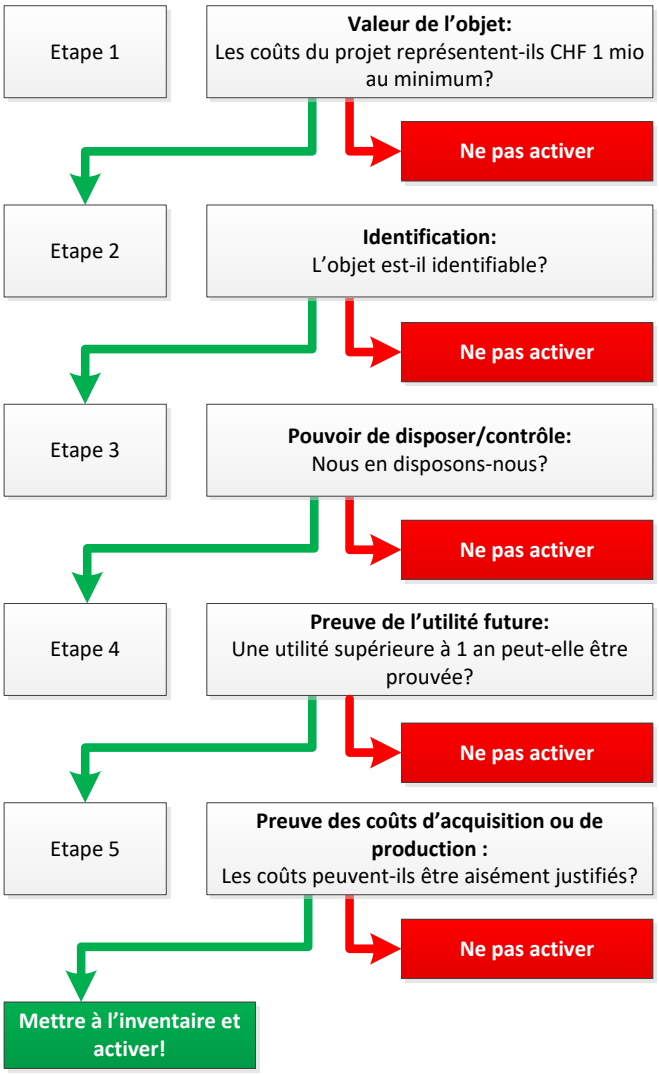


Illustration 8 : Matrice décisionnelle pour les immobilisations incorporelles

Ne peuvent notamment pas être inscrits à l'actif :

- Recherche fondamentale, activités de recherche, projets d'innovation (sans commande concrète d'un client et dont le résultat est incertain)
- Analyses de situation, études préalables
- Projets structurels (réorganisation, stratégie, etc.)
- Coûts d'initialisation
- Réalisation du transfert (*rollout*)
- Formation des collaborateurs

- Exploitation

S'il existe des doutes, pour la délimitation des coûts, entre le développement de l'immobilisation incorporelle et les coûts indiqués ci-dessus ne pouvant être inscrits à l'actif, les coûts doivent être comptabilisés comme des charges. Quant à l'exigence de l'utilité future pour une inscription à l'actif, elle n'est remplie que si la faisabilité technique du projet est garantie, si les décideurs ont la volonté de mener à terme le projet et si l'immobilisation incorporelle pourra être utilisée avec profit à l'avenir également.

Dépenses ultérieures

Les dépenses liées à un actif incorporel et survenant après son acquisition ou son achèvement doivent être comptabilisées comme des charges dans la période correspondante. L'inscription à l'actif des dépenses ultérieures pour des immobilisations incorporelles déjà existantes est régie par les mêmes principes que pour la première inscription à l'actif. En outre, les critères suivants doivent être remplis :

- Les dépenses ultérieures doivent créer une utilité future supplémentaire (par ex. nouvelles fonctions). En revanche, les coûts liés à la prolongation de la durée d'utilisation ou à l'entretien doivent être comptabilisés comme des charges (par ex. mises à jour de logiciels).
- Le développement des nouvelles fonctions doit se prêter à une évaluation fiable, pouvoir être attribué à l'actif incorporel en question et se démarquer des charges d'entretien normales.

Projets de développement de logiciels

Les mêmes principes que pour les autres immobilisations incorporelles s'appliquent pour l'inscription à l'actif des logiciels, à savoir une utilisation commerciale prévisible et concrète. Le lieu d'utilisation des logiciels (par ex. postes de travail, serveurs, ordinateurs hôtes) et leur nature (par ex. système d'exploitation, logiciels informatiques, intergiciels ou middleware) ne sont pas déterminants pour l'inscription à l'actif.

En principe, seuls les coûts affectés **directement** au produit fini et qui peuvent être attribués **directement** au logiciel exigé peuvent être inscrits à l'actif. A ce sujet, se référer aux exemples du chapitre 8 du présent manuel.

Licences

La liste qui suit donne un aperçu de la manière de gérer les licences :

- La valeur d'acquisition inclut notamment, pour les immobilisations incorporelles achetées, la redevance unique (licence unique), mais pas les dépenses faites dans le cadre de contrats de maintenance.
- Les licences additionnelles sont l'extension de licences déjà acquises. Elles forment un paquet avec l'achat initial. Les licences achetées ultérieurement ne peuvent être inscrites à l'actif que si la licence initiale l'était déjà ou si la licence additionnelle dépasse à elle seule le seuil déterminant pour l'inscription à l'actif.
- Les paiements annuels de licences ou de taxes (licences récurrentes) qui ont le caractère de location ne peuvent figurer à l'actif. En revanche, une licence pluriannuelle (par ex. 3 ans) peut être inscrite à l'actif et amortie sur la durée du contrat.
- Les mises à jour et les versions améliorées (updates / upgrades) de logiciels déjà installés ne peuvent pas non plus être inscrites à l'actif, car elles ne servent qu'à faire durer l'utilité attendue du logiciel. La règle vaut également pour la maintenance des logiciels. Les dépenses induites par le développement des nouvelles fonctions doivent pouvoir être évaluées et se démarquer des charges d'entretien normales.

Activations groupées

Les activations groupées (inscription à l'actif de plusieurs biens séparés d'une même catégorie d'immobilisation dont la valeur individuelle est inférieure au seuil d'inscription à l'actif) sont autorisées si la preuve des immobilisations séparées peut être apportée à tout moment et si les immobilisations ont été acquises et mises en service simultanément.
Dans ce cas, le montant total de l'acquisition facturée est pris en compte pour l'activation et non la valeur de chaque objet.

4.9.6. Evaluation

Les immobilisations incorporelles ne sont pas des instruments financiers.

Principes

Un actif incorporel doit être évalué en fonction des coûts d'acquisition ou de revient lors de la **première comptabilisation**. Si un actif incorporel a été acquis dans le cadre d'une transaction sans contrepartie directe, son coût est évalué à la juste valeur au moment de l'acquisition.

Le modèle du coût d'acquisition est appliqué pour l'**évaluation ultérieure**. Après sa première comptabilisation, un actif incorporel doit continuer d'être tenu aux coûts d'acquisition ou de revient, déduction faite de tous les amortissements cumulés et de toutes les dépréciations cumulées.

Coûts d'acquisition ou de revient

Les coûts d'acquisition d'un actif incorporel comprennent son prix d'achat, y compris les droits de douane à l'importation et les impôts à la consommation, ainsi que les coûts directement imputables à la préparation de l'actif en vue de l'utilisation envisagée (par ex. honoraires des conseils juridiques liés à l'achat de logiciels). Les escomptes et les rabais sont à déduire.

Les coûts de revient d'un actif incorporel à l'interne comprennent tous les coûts directement imputables à la création de l'actif en question, à sa production et à sa préparation à l'usage auquel il est destiné, de même que les coûts indirectement imputables sur une base raisonnable et permanente.

Les coûts de revient doivent pouvoir être déterminés de façon méthodique et vérifiables. Les coûts ne pouvant pas être inscrits à l'actif doivent être exclus (voir chapitre 9.3 Prestations propres).

Les coûts de revient comprennent :

- Les dépenses de matériel ou de services servant à la production de l'actif incorporel ;
- Les salaires et traitements, ainsi que les dépenses liées au personnel directement employé à la production de l'actif concerné ;
- Toutes les dépenses directement imputables à la production de l'actif, comme les émoluments pour l'enregistrement d'un droit,
- Les dépenses de gestion de projet, la direction et le contrôle de gestion de projet, ainsi que l'amortissement des brevets et licences utilisés pour la production de l'actif, et
- Les frais généraux impliqués par la production de l'actif et imputables à ce dernier sur une base raisonnable et permanente (par ex. répartition des amortissements prévus entre les biens matériels, les primes d'assurance et les loyers).

Ne font pas partie des coûts de revient : les frais généraux de distribution et d'administration, ainsi que les autres coûts qui ne sont pas directement imputables à l'utilisation ou à la production de cet actif ; les dépenses de formation des collaborateurs en vue de l'utilisation de cet actif ; la recherche, les dépenses de promotion des ventes et de campagnes publicitaires.

Amortissements selon la planification, durée d'utilisation

Les immobilisations incorporelles avec durée d'utilisation limitée sont amorties comme prévu de manière linéaire. Les principes régissant les amortissements et les durées d'utilisation figurent dans un chapitre séparé (voir chapitre 5.3 Amortissements).

Les immobilisations incorporelles avec durée d'utilisation illimitée ne sont pas amorties.

Corrections de valeur, contrôle périodique de la valeur, test d'impairment

Les immobilisations incorporelles présentant une valeur comptable résiduelle supérieure à CHF 100'000 sont examinées annuellement. Pour les actifs incorporels avec durée d'utilisation indéterminée, il convient de procéder à un test annuel indépendamment de la présence de signes de dépréciation. En cas de signes de dépréciation, il convient de comparer directement la valeur d'utilité à atteindre avec la valeur comptable existante. Les immobilisations incorporelles doivent être réévaluées simultanément dans une catégorie d'immobilisations pour éviter une évaluation sélective et un mélange des valeurs. Si la valeur d'utilité à atteindre est durablement inférieure à la valeur comptable – par ex. suite au vieillissement technique –, la différence doit être prise en compte avec effet sur le résultat comme des dépréciations durables (dépréciations, voir les dépréciations durables au chapitre 9.5). Acomptes sur des immobilisations corporelles

Acomptes sur des immobilisations corporelles

Par « acomptes versés pour des immobilisations corporelles », on entend des paiements effectués pour des équipements pas encore livrés ou pas encore en réalisation et portés à l'actif dans les immobilisations corporelles. Ils ont le caractère d'avance.

4.9.7. Publication

a) Bilan

Les immobilisations incorporelles sont portées au bilan dans l'actif immobilisé.

b) Compte de résultat

Les amortissements apparaissent dans le compte de résultat. Les reprises de perte de valeur sont comptabilisées comme des diminutions de charges. Les bénéfices et pertes comptables suite à des sorties d'immobilisations sont aussi présentés dans le compte de résultat.

c) Tableau des flux de trésorerie

Les achats et ventes d'immobilisations incorporelles sont présentés dans les flux de trésorerie de l'activité d'investissement.

Les variations d'évaluation sont contenues dans le résultat annuel et doivent être corrigées avant la modification du fonds de roulement net (FRN) pour déterminer les flux de trésorerie.

d) Annexe

Pour les immobilisations incorporelles, il convient de fournir un tableau de l'actif immobilisé dans l'annexe des comptes annuels, comme pour les immobilisations corporelles en distinguant les actifs incorporels produits à l'interne des autres actifs incorporels.

Les informations suivantes doivent aussi être présentées :

- Valeur comptable et motifs pour lesquels un actif incorporel présente une durée d'utilisation illimitée

- Description, valeur comptable et période d'amortissement résiduelle pour les immobilisations incorporelles principales
- Valeurs marchandes à l'entrée d'une opération sans contrepartie (voir norme IPSAS 31 §121 let. c)
- Valeurs comptables des actifs incorporels avec droits de propriété limités
- Valeurs comptables des actifs incorporels servant de garantie pour des engagements
- Montant des engagements contractuels pour l'acquisition d'immobilisations incorporelles

4.9.8. Exemples

Exemple 1

Traitement et comptabilisation des dépenses pour un projet de développement de logiciel :

Phase	Coûts	Comptabilisation
Analyse et évaluation	• Analyse de la situation actuelle • Réalisation d'études de faisabilité • Définition des exigences (fonctionnelles, non fonctionnelles) et du contexte • Evaluation des différents produits et des fournisseurs • Choix de la solution	Ces coûts demeurent dans le résultat (IPSAS 31.52) et correspondent à la phase « recherche » des projets de R&D.
Design	• Identification et/ou définition des contraintes techniques	Seules les dépenses qui peuvent être allouées directement au développement du logiciel doivent être activées. Toutes les autres dépenses demeurent dans le résultat (IPSAS 31.28 et 31.55). Exemple : les coûts liés aux activités administratives d'un chef de groupe ne doivent pas être activés. Les dépenses de voyage en relation avec les activités de design peuvent être activées.
Programmation	• Développement du code source • Programmation des composants système • Documentation des composants système • Programmation du module test • Tests modules et de charge • Résultats de cette phase : programmes source, documentation, planification des tests et protocoles de tests, documentation de test	Seules les dépenses qui peuvent être allouées directement au développement du programme doivent être activées. Toutes les autres dépenses demeurent dans le résultat (IPSAS 31.28 et 31.55).
Test et intégration	• Assemblage des composants • Intégration du système global • Preuve de la réalisation des exigences • Livraison du programme ou du système	Analogue comme ci-dessus
Réception et mise en œuvre	• Transfert • Mise en œuvre • Tests système • Installation du programme	Analogue comme ci-dessus
Formation des utilisateurs et exploitation	• Formation des utilisateurs • Stabilisation et corrections • Optimisation et amélioration des performances • Adaptation aux exigences modifiées • Extensions	Ces charges ne peuvent pas être activées. La saisie des coûts d'un actif incorporel finit au moment où le programme correspond aux attentes du management (IPSAS 31.37).

Tableau 31 : Exemple de comptabilisation d'un logiciel de développement de projet

Exemple 2

Elaboration d'un site Internet (non traduit car principes identiques à l'exemple 1)

Phase	Ausgaben	Verbuchung
Planung	• Durchführung von Realisierbarkeits-Studien • Definition von Hardware- und Software-Spezifikationen • Bewertung von alternativen Produkten und Lieferanten • Festlegung von Prioritäten	Diese Ausgaben sind als Aufwand zu erfassen (IPSAS 31.52).
Anwendung und Entwicklung der Infrastruktur	• Erwerb oder Entwicklung der Hardware • Einrichten einer Domain	Es sind Anforderungen von IPSAS 17 (= materielle Sachanlagen !) anzuwenden
	• Entwicklung der Betriebssoftware (z.B. auch Betriebssystem oder Server-Software) • Entwicklung des Programmiercodes / Quelltext für die Anwendung • Installierung der entwickelten Anwendungen auf dem WEB-Server • Belastungstest	Die Ausgaben sind bei ihrem Anfall als Aufwand zu erfassen, wenn sie nicht direkt der Vorbereitung des vom Management beabsichtigten WEB-Site Betriebs zugeordnet werden können und die WEB-Site die Erfassungskriterien dieses Standards erfüllt (IPSAS 31.28 + 31.55)
Entwicklung des Graphischen Designs	• Design des Erscheinungsbilds (z.B. Layout und Farben) der Webseiten	Die Ausgaben sind bei ihrem Anfall als Aufwand zu erfassen, wenn sie nicht direkt der Vorbereitung des vom Management beabsichtigten WEB-Site Betriebs zugeordnet werden können und die WEB-Site die Erfassungskriterien dieses Standards erfüllt (IPSAS 31.28 + 31.55)
Inhaltliche Entwicklung	• Erstellung, Erwerb, Vorbereitung (z.B. Erstellung von Links und Identifizierungen von Tags) und Hochladen von textlicher oder graphischer Information für die Website im Zuge der Entwicklung der Website. • Beispiele für Inhalt sind Informationen über eine Einheit, über Dienstleistungen oder Produkte sowie Themen, die von registrierten Benutzern abgerufen werden.	Gemäss Par. 67 dieses Standards sind die Ausgaben bei ihrem Anfall als Aufwand zu erfassen, wenn es um Inhalte geht, die zur Vermarktung und Bewerbung von Dienstleistungen und Produkten einer Einheit geht. In allen anderen Fällen sind die Ausgaben bei ihrem Anfall als Aufwand zu erfassen, wenn sie nicht direkt der Vorbereitung des vom Management beabsichtigten WEB-Site Betriebs zugeordnet werden können und die WEB-Site die Erfassungskriterien dieses Standards erfüllt (IPSAS 31.28 + 31.55)
Betrieb	• Aktualisierung der Grafiken und Überarbeitung der Inhalte • Hinzufügen neuer Funktionen, Aspekte und Inhalte • Registrierung der Website bei Suchmaschinen • Erstellung von Sicherheitskopien der Daten • Überprüfung des Sicherheitszugangs • Analyse der Website-Nutzung	Falls gemäss Art. 31.28 aktivierbar, sind die Ausgaben zu aktivieren

Tableau 32 : Exemple de comptabilisation d'un site Internet

4.10. Prêts

4.10.1. Définition

Un prêt est un contrat en vertu duquel un prêteur (créancier) met une somme d'argent à la disposition d'un emprunteur (débiteur), en règle générale contre rémunération (intérêt).

Les rubriques des prêts actifs sont détaillées dans le plan comptable du Domaine des EPF.

Le terme de « contrat » est utilisé au sens économique et non juridique (substance over form). La forme économique (type de modèle d'affaire et flux financiers convenus contractuellement selon IPSAS 41)

détermine la présentation dans les comptes et constitue la base de l'inscription au bilan et de l'évaluation.

Les prêts en vertu d'un contrat sont considérés comme des instruments financiers au sens des normes IPSAS (voir chapitre 4.3 Placements financiers). L'élément central des IPSAS 28, 30 et 41 sur les instruments financiers est, pour les prêts, la séparation de la composante de valeur (prêt pouvant être porté à l'actif) de la composante de charge (charges financières) dans la comptabilité financière.

Recouvrement possible

- Le critère du recouvrement possible (déterminer si un prêt sera remboursé) permet de déterminer si, économiquement parlant, l'opération constitue un prêt pouvant être inscrit à l'actif ou des charges financières.
- Il n'est pas nécessaire que l'échéance de remboursement soit fixée, mais le remboursement doit refléter la volonté des deux parties et être convenu contractuellement.
- Si une reconnaissance de dette est signée, le critère du recouvrement possible est réputé rempli.

Si un remboursement est prévu, il s'agit toujours d'un prêt, car le prêteur peut compter sur un afflux de fonds futur, ce qui justifie une inscription du montant concerné à l'actif en tant que prêt. Si aucun remboursement n'est prévu, l'opération n'est pas portée à l'actif et doit être traitée au compte de résultat (charges financières).

Rémunération

Il y a lieu de faire particulièrement attention aux cas où le remboursement est lié à certaines conditions (remboursement conditionnel, concessionary loan), telles qu'un changement d'affectation ou la réalisation d'un bénéfice. L'appréciation doit alors aussi intégrer le deuxième critère de la rémunération. Celle-ci doit être évaluée sur la base du taux d'intérêt effectivement appliqué.

Si, en cas de cas de remboursement conditionnel, il est prévu une rémunération à un taux supérieur à 0 %, il s'agit d'un prêt. Si, en cas de rémunération variable, on prévoit par exemple que le taux d'intérêt qui sera servi durant la période considérée est de 0 %, l'opération doit être classée comme un prêt non rémunéré. Un prêt non rémunéré à remboursement conditionnel est aussi considéré comme un prêt car contrairement à une pure subvention, des remboursements demeurent possibles. Si aucun flux de trésorerie n'est prévisible (réévaluation annuelle), il est possible de renoncer à une capitalisation. Autrement dit, le prêt en question est comptabilisé avec une valeur comptable de CHF 1. Dès que des flux de trésorerie sont prévisibles, il convient de procéder à une capitalisation via les produits des intérêts.
Le tableau ci-contre illustre, au moyen des deux critères présentés ci-dessus, la délimitation entre prêts et composants de subvention du point de vue de leur forme économique.

Remboursement de la rémunération	Remboursable	Remboursement conditionnel (concessionary loans)	Pas de remboursement
Rémunération aux conditions du marché	Prêt	Prêt	Inexistant
Rémunération à des conditions spéciales	Prêt (concessionary loan)	Prêt	Inexistant
Pas de rémunération	Prêt (concessionary loan)	Prêt	Subvention (charges financières)

Tableau 33 : Délimitation entre prêts et composants de subvention

Délimitation entre prêts et participations

Dans le cas des prêts de durée indéterminée (aucune échéance de paiement convenue) et notamment s'ils sont non rémunérés, il convient de vérifier en vertu du principe d'appréciation économique (substance over form) si le Domaine des EPF a pris une participation. Sont considérées comme des participations les parts au capital d'autres entreprises, exploitations ou établissements, qui sont détenues à titre de placement durable. Si des prêts de durée indéterminée sont présentés comme des capitaux propres par l'emprunteur, c'est un indice significatif en faveur d'une prise de participation. S'il découle de l'opération un droit à une participation résiduelle sur les valeurs patrimoniales de l'entité destinataire après déduction de tous les engagements y relatifs, il s'agit très probablement d'une participation. Si le prêt est une participation du point de vue économique, l'actif doit être porté au bilan dans les participations conformément au chapitre 4.11 Participations dans des entités associées et coentreprises.

S'il n'y a pas de prise de participation avec un prêt actif non rémunéré et d'une durée indéterminée, il convient d'évaluer la probabilité des futurs remboursements. Si des remboursements ont été convenus ou sont probables, il s'agit d'un prêt.

Les dispositions du chapitre 4.4 Autres participations s'appliquent aux participations inférieures à 20% n'offrant pas la possibilité d'exercer une influence déterminante.

4.10.2. Bases

a) Normes IPSAS

IPSAS 1 – Présentation des états financiers
IPSAS 28 – Instruments financiers : présentation
IPSAS 30 – Instruments financiers : informations à fournir
IPSAS 41 – Instruments financiers (comptabilisation et évaluation)

b) Autres règlements

Aucun

4.10.3. Structure (en lien avec le plan comptable)

N° de compte	Désignation	Contenu
10230100	Prêts à des tiers, court terme	Prêts à court terme ou part à court terme de prêts à long terme à des tiers
10230200	Prêts IC, court terme	Prêts à court terme à d'autres entités du Domaine des EPF et à des entités de la Confédération
10230300	Prêts à court terme aux entités associées	Prêts aux entités sur lesquelles une influence notable peut être exercée
10230400	Corrections de valeur des prêts à court terme	Corrections de valeur des prêts à court terme
10230450	Correction de valeur sur prêts à court terme avec conditions préférentielles	Corrections de valeur sur prêts à court terme accordés à des conditions préférentielles (modèle en 3 étapes)

10230500	Corrections de valeur des prêts IC à court terme	Corrections de valeur des prêts IC à court terme
10239999	Prêts à court terme	Total intermédiaire
15999999	**Actif immobilisé**	**Ligne de total**
19999999	**Actif**	**Ligne de total**

Tableau 34 : Structure des prêts actifs à court terme

N° de compte	Désignation	Contenu
15300000	Prêts à des tiers, long terme	Prêts octroyés à des tiers (en dehors du périmètre de consolidation)
15310000	Prêts à des entités associées, long terme	Prêts octroyés aux entités sur lesquelles une influence notable peut être exercée
15380000	Prêts IC, long terme	Prêts octroyés à d'autres entités du Domaine des EPF ou à des entités de la Confédération
15390000	Corrections de valeur des prêts à long terme	Corrections de valeur des prêts à long terme (modèle 3 niveaux)
15390100	Correction de valeur sur prêts à long terme avec conditions préférentielles	Correction de valeur sur prêts à long terme accordés à des conditions préférentielles (modèle en 3 étapes)
15398000	Corrections de valeur des prêts IC à long terme	Corrections de valeur des prêts IC à long terme
15399999	**Prêts à long terme**	**Ligne de total**
15999999	**Actif immobilisé**	**Ligne de total**
19999999	**Actif**	**Ligne de total**

Tableau 35 : Structure des prêts actifs à long terme

4.10.4. Comptabilisation

S'applique aux prêts réalisables :

Existant

Les prêts actifs doivent être présentés individuellement. La preuve de l'existant peut être gérée dans des livres annexes.

Octroi et augmentation des prêts actifs

L'octroi de nouveaux prêts actifs et l'augmentation des prêts actifs existants passent directement ou indirectement par le compte général.

La composante « subvention » d'un prêt est comptabilisée dans les charges financières lors de l'évaluation initiale. Lors de l'évaluation ultérieure, les prêts sont actualisés via le produit des intérêts. Les prêts à des conditions préférentielles doivent être présentés séparément.

Si la durée résiduelle d'un prêt est de moins d'un an, il convient de procéder à un transfert des placements financiers à long terme aux placements financiers à court terme.

4.10.5. Inscription au bilan

Les prêts sont portés à l'actif si :

- Ils ont une utilité économique future ou s'ils servent à l'exécution de tâches publiques et
- Leur valeur peut être déterminée de façon fiable.

Les intérêts courus sur des prêts actifs doivent être régularisés par exercice (voir chapitre 4.6 Comptes de régularisation actifs).

4.10.6. Evaluation

Les prêts sont des instruments financiers et sont évalués au coût amorti conformément au modèle d'affaire 1 - Modèle d'affaire de base : détention (GM1) (voir également le chapitre 3.6 Instruments financiers), dans la mesure où ils remplissent les conditions requises.

Les prêts à l'actif, s'ils sont détenus jusqu'à l'échéance et si les flux de trésorerie contractuels ne comprennent que le remboursement du capital et le paiement des intérêts, sont évalués comme suit :

- Prêts jusqu'à CHF 10 millions non compris au coût amorti (amortized cost)
- Prêts à partir de CHF 10 millions au coût amorti avec la méthode du taux d'intérêt effectif.

Pour déterminer le coût amorti, les entrées ou sorties de trésorerie futures sont actualisées sur toute la durée de vie de l'instrument financier à l'aide d'un taux d'actualisation (effective interest ; exceptions cf. chapitre 9.6) constant sur la durée. La somme de ces montants donne lieu au coût amorti. La variation annuelle de la valeur au coût amorti est constamment comptabilisée via le résultat des intérêts. De plus amples informations sur la méthode du taux d'intérêt effectif sont disponibles au chapitre 9.6.

La valeur au coût amorti au moment de l'évaluation initiale correspond à la valeur nominale (valeur au pair) pour les prêts remboursables et à taux d'intérêt du marché si l'on ne tient pas compte d'éventuelles options de résiliation, des coûts de transactions ainsi que des frais et compensations entre les parties contractantes. Pour les concessionary loans (prêts à des conditions préférentielles, c'est-à-dire remboursables sous conditions et/ou à taux réduit), la valeur at amortized cost est en revanche inférieure à la valeur nominale, si les taux du marché ne sont pas négatifs. La différence entre la valeur nominale et la valeur actuelle aux taux du marché doit être immédiatement comptabilisée comme charge financière lors de l'évaluation initiale. Les prêts sont ensuite actualisés sur la durée via le produit des intérêts. Au fur et à mesure que la durée résiduelle diminue, la valeur au coût amorti augmente à nouveau jusqu'à ce qu'elle corresponde à la valeur nominale au moment du remboursement exigible.

Pour les prêts à court terme (durée résiduelle inférieure à un an), il est possible de renoncer à l'escompte pour des raisons de matérialité.

Pour les prêts à long terme, les dispositions du chapitre 9.6 Actualisation s'appliquent (valeur nominale individuelle > 10 millions de CHF).

4.10.7. Correction de valeur/Réduction de valeur

Les prêts évalués au coût amorti sont en principe évalués selon le modèle général de dépréciation (chapitre 3.6.4). L'évaluation doit être vérifiée chaque année. Un seuil de 0,1 million de CHF s'applique.

Procédure générale

Dans un premier temps, les documents pertinents pour l'évaluation doivent être obtenus :

- Contrat de prêt et éventuels contrats annexes / conventions complémentaires
- Liste des garanties obtenues
- Renseignements sur la solvabilité, ratings, rapport de gestion
- Preuve de compensation
- Informations sur le paiement des intérêts

En second lieu, les documents doivent être vérifiés sur le plan formel :

- Contrat de prêt valablement signé
- Intégralité des contrats et des avenants
- Garanties physiquement présentes et juridiquement valables
- Compensation des avoirs et des dettes juridiquement admissibles

Troisièmement, il convient de vérifier la valeur de chaque prêt à l'aide de la procédure expliquée ci-dessous pour la mise en œuvre du modèle de dépréciation. Une confirmation de solde doit être demandée au débiteur si le solde du prêt est incertain.

Quatrièmement, l'évaluation et les conclusions doivent être documentées (contenu par prêt : Documents utilisés, calculs, montant de la réévaluation, justification/commentaires). Les résultats doivent être soumis à la relecture au sein des institutions (principe des quatre yeux). Ce n'est qu'ensuite qu'une éventuelle correction de valeur doit être comptabilisée. En cas d'incertitude, il convient de consulter le centre de compétences IPSAS du domaine des EPF.

Mise en œuvre du modèle de dépréciation

Les prêts peuvent être divisés en plusieurs groupes :

- Les prêts aux étudiants, c'est-à-dire de nombreux petits prêts de même nature présentant des risques similaires ;
- Les prêts « stratégiques » aux start-ups, parcs d'innovation, etc., c'est-à-dire quelques prêts élevés présentant des risques de crédit différents ;
- Les autres prêts, y compris les prêts présentant partiellement les caractéristiques de titres, tels que les prêts sur reconnaissance de dette (en raison de la participation de plusieurs prêteurs et de conditions standardisées, les prêts sur reconnaissance de dette présentent les caractéristiques d'obligations, mais en raison de leur forme juridique, de la relation juridique directe avec le débiteur et de leur non-cessibilité à des tiers, ils sont néanmoins classés comme prêts).

Prêts aux étudiants

Les étudiants de l'ETH peuvent obtenir un prêt à court ou à long terme de l'ETH Zurich. Les prêts servent à financer les frais d'études et de subsistance. Les prêts doivent être remboursés. Les prêts à long terme sont généralement octroyés en complément d'une bourse.

Les étudiants immatriculés à l'ETH peuvent demander un prêt à court terme d'un montant maximum de CHF 2'000 dès le premier semestre. Le prêt à long terme s'élève au maximum à CHF 12'000 et n'est octroyé qu'une seule fois pendant la période de formation.

Le portefeuille de prêts aux étudiants se compose d'un grand nombre d'actifs financiers homogènes avec des échéances courtes. Les montants sont très faibles, tant individuellement que dans leur ensemble. Le risque de crédit des prêts étudiants à la date de clôture est considéré comme faible et les pertes attendues sont comptabilisées à hauteur de l'ECL à 12 mois pour l'ensemble du portefeuille. (IPSAS 41.82, low credit risk exception).

Pour des raisons de simplification et afin d'éviter des charges non mesurées, le calcul des pertes attendues se base sur les probabilités de défaillance des « autres contreparties - risque élevé » conformément à la matrice de correction de valeur pour l'approche simplifiée des créances (voir chapitre 4.2.7).

Prêts stratégiques

Pour les autres prêts (stratégiques), le calcul des pertes attendues est effectué en appliquant le modèle à 3 niveaux sur le plan des prêts individuels.

Prêts jusqu'à 1 million de CHF :

Pour les autres prêts (stratégiques) jusqu'à 1 million de CHF, le tableau suivant est utilisé :

Probabilité de défaut		**Pourcentage**	**Taux de perte***
Improbable	< 10%	1%	100%
Possible	< 50%	30%	100%
Probable	> 50%	70%	100%
Très probable	> 90%	99%	100%

* Divergence seulement pour les cas justifiés (gage immobilier, autres garanties)

Tableau 36 : Probabilités de défaut des prêts stratégiques

Les éventuels ajustements aux probabilités de défaut mentionnées ci-dessus sont publiés dans la déclaration de fin d'année. L'affectation aux catégories de probabilité de défaut est vérifiée chaque année à la date de clôture du bilan.

Prêts à partir de 1 million de CHF :

Pour les prêts à partir de 1 million de CHF, le pourcentage de la probabilité de défaillance (probability of default) et le taux de perte doivent être déterminés séparément au niveau de chaque prêt. Pour ce faire, la situation de risque individuelle de la contrepartie (loss given default) est évaluée.

- Probabilité de défaut (PD = probability of default)
- Perte en cas de défaut en % (LGD = loss given default)

Autres prêts

Pour les autres prêts, y compris les types spécifiques tels que les prêts sur reconnaissance de dette, les pertes attendues sont calculées à l'aide du modèle à trois niveaux au niveau des prêts individuels.

La correction de valeur est déterminée sur la base de la probabilité de défaut (probability of default) et du taux de perte du prêt individuel. À cette fin, la situation de risque individuelle de la contrepartie (loss given default) est évaluée.

- Probabilité de défaut (PD = probability of default)
- Perte en cas de défaillance en % (LGD = loss given default)

Exemple d'application pour déterminer la probabilité de défaillance des prêts sur reconnaissance de dette :

Les prêts sur reconnaissance de dette sont généralement négociés par un intermédiaire financier et constituent un instrument de financement courant, en particulier pour les entreprises détenues par des collectivités publiques. Ces entreprises disposent généralement de notations de crédit, qui peuvent également être attribuées par des agences spécialisées en fonction du lieu de l'émetteur. Pour les contreparties en Suisse, en particulier dans le secteur public et parapublic, les notations de Fedafin, une agence de notation reconnue par la Finma, sont souvent utilisées. Les notations de Fedafin peuvent être transposées comme suit aux notations et probabilités de défaillance correspondantes de Standard & Poors figurant à la section 4.1.7, sur la base d'un tableau de concordance publié par Fedafin.

Rating Fedafin*	***Rating S&P****	***Probabilité de défaillance en % *****
Aaa	*AAA*	*0.00*
Aa	*AA*	*0.02*
A	*A*	*0.05*
Baa	*BBB*	*0.14*

Tableau 37 : Rating et probabilité de défaillance

**Source : Fedafin, https://www.fedafin.ch/fileadmin/images/dokumentationen-de/offenlegungen-de.pdf, interrogé le 19.6.2025*

*** Source : Standard & Poors, voir référence au chapitre 4.1.7*

Prêts IC (compte 10230200/15380000) et prêts aux entités associées (compte 10230300/ 15310000).

L'évaluation de ces prêts s'inspire de celle des prêts aux tiers. Pour les prêts intersociétés, la probabilité de défaillance est traitée de manière analogue à la Confédération. Dans le cas d'un prêt associé, la probabilité de défaillance doit être évaluée séparément.

Perte définitive du prêt

En cas de perte définitive, le prêt ainsi que la correction de valeur éventuelle doivent être décomptabilisés. Le solde éventuel après compensation avec les corrections de valeur doit être comptabilisé sur le compte 34046000 Pertes résultant de la décomptabilisation de prêts ou 34047000 Pertes résultant de la décomptabilisation de prêts IC.

4.10.8. Publication

Les prêts à des fins d'exécution des tâches publiques dans les instruments des comptes annuels consolidés du Domaine des EPF se présentent comme suit :

a) Bilan

Dans l'actif immobilisé, sous les prêts. Les corrections de valeur sont comptabilisées dans un compte de correction de valeur séparé. Les niveaux respectifs du modèle à trois niveaux doivent être indiqués séparément.

b) Compte de résultat

Produits des intérêts : dans les produits financiers, sous les produits des intérêts.

Corrections de valeur et amortissements : dans les charges financières. La dissolution de la correction de valeur doit aussi être comptabilisée dans ce compte (comme une diminution de charges).

c) Tableau des flux de trésorerie

L'octroi et le remboursement de prêts sont présentés dans les activités d'investissement comme une partie des flux de trésorerie de l'activité d'investissement.

Les produits des intérêts sont contenus dans le flux de trésorerie découlant de l'activité opérationnelle.

d) Annexe

Les principes régissant l'inscription au bilan et l'évaluation des prêts sont présentés dans l'annexe.

Les obligations détaillées en matière de publication des comptes figurent au chapitre 8.3 Publication des instruments financiers.

4.11. Participations dans des entités associées et coentreprises

4.11.1. Définition

Les entités associées sont des entités sur lesquelles une institution ou entité du Domaine des EPF peut exercer une influence notable. Les types d'influence notable sont décrits au chapitre 9.15 Consolidation.

Les coentreprises constituent un type d'accords conjoints (joint arrangements). L'analyse permettant de déterminer si une entité est considérée comme une entité associée ou comme une coentreprise est décrite au chapitre 9.15 Consolidation.

Les entités associées et les coentreprises sont inscrites au bilan en tant qu'actifs et évaluées selon la méthode de mise en équivalence.

Les participations aux entités qui ne remplissent pas les critères d'une entité associée ou d'une coentreprise sont évaluées comme les autres participations (voir chapitre 4.4.) si l'institution possède des parts ou les certificats correspondants.

4.11.2. Bases

a) Normes IPSAS

IPSAS 1 – Présentation des états financiers
IPSAS 2 – Tableaux des flux de trésorerie
IPSAS 36 – Entités associées et coentreprises
IPSAS 37 – Accords conjoints

b) Autres règlements

Ordonnance sur les finances et la comptabilité du domaine des EPF

4.11.3. Structure (en lien avec le plan comptable)

N° de compte	Désignation	Contenu
15460000	Participations dans des entités associées et coentreprises	Parts dans entités sur lesquelles une influence notable peut être exercée, ou parts dans des coentreprises
15499999	**Participations**	**Ligne de total**
15999999	**Actif immobilisé**	**Ligne de total**
19999999	**Actif**	**Ligne de total**

Tableau 38 : Structure des participations dans des entités associées et coentreprises

44090000	Produits de participations (mise en équivalence), reprise de perte de valeur incl.	Produits de participations issus de participations considérées comme mises en équivalence (15499999), reprise de perte de valeur incl.
34090000	Pertes sur participations (mise en équivalence), corrections de valeur incl.	Pertes sur participations issues de participations considérées comme mises en équivalence (15499999), corrections de valeur incl.
50009399	**Produits de participations dans des entités associées et coentreprises**	**Ligne de total**

Tableau 39 : Structure des produits de participations dans des entités associées et coentreprises

4.11.4. Comptabilisation

Les participations dans des entités associées et des coentreprises sont gérées séparément. La preuve de l'existant peut être gérée dans des livres annexes.

4.11.5. Inscription au bilan

L'annexe 2 à l'Ordonnance sur les finances et la comptabilité du Domaine des EPF consigne des concrétisations concernant les normes IPSAS. Par conséquent, les participations dans des entités sur lesquelles une influence notable peut être exercée et les entités gérées en commun ne doivent être intégrées dans les comptes annuels consolidés des institutions qu'aux conditions suivantes :

- Concernant les participations dans des personnes morales : la part de capitaux propres est supérieure à CHF 2 millions
- Concernant les participations dans des sociétés simples : le chiffre d'affaires annuel est supérieur à CHF 0,5 million ou le total du bilan est supérieur à CHF 5 millions.

Ces seuils doivent être dépassés au cours de deux exercices successifs. L'intégration dans les comptes consolidés intervient lors du troisième exercice (consolidation et publication). Les participations consolidées une première fois doivent continuer à être consolidées et publiées même quand les seuils ne sont pas atteints. Les seuils doivent être déterminés selon le principe de « true and fair view » et sur la base des comptes annuels.

Les entités remplissant les critères d'une entité associée ou d'une coentreprise mais qui ne sont pas inscrites au bilan en raison des seuils susmentionnés doivent être publiées conformément à l'annexe 2 de l'Ordonnance sur les finances et la comptabilité du Domaine des EPF (voir chapitre 8.9 Publication de participations dans d'autres entités). Il est renoncé à l'adaptation de ces états financiers (« true and

fair view ») pour des raisons de fond. Les entités qui pourraient dépasser les seuils suite à des adaptations font l'objet d'une analyse. En cas de dépassement des seuils, ces entités sont évaluées selon la méthode de mise en équivalence et intégrées dans les comptes consolidés.

Les parts aux entités associées et aux coentreprises sont portées séparément au bilan dans les participations.

4.11.6. Evaluation

Les participations dans des entités associées et coentreprises ne sont pas des instruments financiers.

Les entités associées et les coentreprises sont évaluées à la valeur proportionnelle des capitaux propres selon la méthode de mise en équivalence.

Avec la méthode de mise en équivalence, les parts achetées sont d'abord comptabilisées au coût d'acquisition. Pour les participations existantes, c'est la part de capitaux propres de l'entité qui est inscrite au bilan. La part doit être déterminée sur la base de la participation (part de capital, part à l'utilité), et non sur la base du droit de vote.

Pour déterminer la part à l'utilité, il s'agit tout d'abord de définir l'utilité. Celle-ci peut notamment constituer un avantage monétaire direct (l'entité a par ex. accès à des donations) ou un avantage indirect non monétaire (par ex. des logements pour étudiants de l'école dans un immeuble de l'entité). Dans un deuxième temps, il s'agit de déterminer la part.

Les années suivantes, la valeur comptable augmente ou diminue en fonction de la part de l'investisseur au bénéfice ou à la perte de l'exercice de l'entité. L'évaluation doit aussi tenir compte des transactions directement comptabilisées dans les capitaux propres. La part de l'investisseur au bénéfice ou à la perte de l'entité apparaît dans son bénéfice ou sa perte pour l'exercice en question. Les distributions reçues de l'entité diminuent la valeur comptable des parts. Des variations de la valeur comptable peuvent être nécessaires en raison des variations du pourcentage de la participation de l'investisseur dues à des variations des capitaux propres (sans effet sur le résultat) de l'entité.

Dans la clôture du groupe, les effets de ces comptabilisations directes au capital de base de l'entité sont également comptabilisés dans les capitaux propres (compte 26504200).

En principe, les participations évaluées selon la méthode de mise en équivalence doivent être soumises à un contrôle d'impairment. Les produits et pertes de participations d'entités associées et de coentreprises sont comptabilisées dans les comptes 44050000 et 34050000.

Si l'influence notable exercée sur une entité associée ou une coentreprise disparaît, la méthode de mise en équivalence ne doit plus être utilisée pour l'évaluation. Le même principe s'applique aux entités qui ne remplissent plus les critères d'une coentreprise. Les parts sont évaluées comme d'autres participations selon le chapitre 4.4, à condition que l'entité

- Ne devienne pas une entité contrôlée (voir chapitre 10.4.1)
- Ne devienne pas une coentreprise, si elle était une entité associée (voir chapitre 10.4.3)
- Ne devienne pas une entité associée, si elle était une coentreprise (voir chapitre 10.4.2)

La valeur comptable des parts au moment où l'entité n'est plus une entité associée ou une coentreprise est considérée comme un coût d'acquisition lors de l'évaluation initiale en tant qu'actif financier.

4.11.7. Publication

a) Bilan

Les entités associées et les coentreprises évaluées selon la méthode de mise en équivalence sont présentées séparément dans les placements financiers.

b) Compte de résultat

Les parts au bénéfice et à la perte des entités associées et des coentreprises évaluées selon la méthode de mise en équivalence sont présentées séparément dans le compte de résultat.

c) Tableau des flux de trésorerie

L'acquisition et la vente de participations sont présentées comme une partie des flux de trésorerie de l'activité d'investissement.

d) Annexe des comptes annuels

En matière de publication conformément à la norme IPSAS 38, se référer au chapitre 8.9 Publication de participations dans d'autres entités (entités contrôlées, entités associées, accords conjoints) dans l'annexe, à la section 8 du manuel.

Les entités associées sont considérées comme des personnes et entités proches. Les obligations en matière de publication figurent au chapitre 8.7.

4.12. Participations dans des coentreprises

Voir Chapitre 4.11 Participations dans des entités associées et coentreprises.

4.13. Engagements courants

4.13.1. Définition

Les engagements résultant de livraisons et de prestations sont des dettes monétaires naissant à la livraison de marchandises et au moment de la fourniture de prestations sur la base d'une convention contractuelle. Ils sont facturés par des tiers ou une autre entité.

Les rubriques des engagements courants sont détaillées dans le plan comptable du Domaine des EPF.

Les régularisations pour des livraisons et prestations pas encore facturées ne font pas partie des engagements résultant de livraisons et de prestations

Les engagements résultant de livraisons et de prestations pouvant être imputés sans conteste à l'activité opérationnelle habituelle sont classés comme des engagements à court terme s'ils sont dus au-delà de douze mois après la date de clôture.

Les contributions courantes à d'autres établissements de recherche sur la base de contrats de type leading house sont aussi présentées dans les engagements courants (compte courant de tiers) pour autant que les principales opportunités et risques de ces contrats ne soient pas assumés par l'institution

des EPF. Si l'institution des EPF assume les principales opportunités et risques du contrat, la contribution due à l'autre institution est présentée d dans les fonds de tiers affectés à long terme. Des informations détaillées concernant les contrats de type leading house figurent au chapitre 9.1.

Paiements anticipés
Les paiements anticipés constituent des encaissements de tiers pour des livraisons et des prestations exigibles à une date ultérieure. Lors de la comptabilisation, les produits ne peuvent être inscrits que si la livraison a eu lieu ou si la prestation a été fournie. Pour cette raison, les paiements anticipés sont comptabilisés dans les engagements courants.

4.13.2. Bases

a) Normes IPSAS

IPSAS 1 – Présentation des états financiers
IPSAS 28 – Instruments financiers : présentation
IPSAS 30 – Instruments financiers : informations à fournir
IPSAS 41 – Instruments financiers

b) Autres règlements

Règlement financier
Manuel SCI

4.13.3. Structure (en lien avec le plan comptable)

N° de compte	Désignation	Contenu
20000000	Comptes courants, tiers	Comptes destinés à l'exécution des opérations de paiement, dans le domaine du personnel et dans le domaine des transferts avec des tiers
20001000	Impôts et droits de douane à verser	Engagements TVA, impôt anticipé, droits de timbre, droits de douane
20002000	Dettes envers assurances sociales	Engagements AVS, AI, PC, APG, LPP, LAA, assurance-maladie, AMat, allocations familiales
20003000	Dettes envers entités associées	Engagements envers les entités sur lesquelles une influence notable peut être exercée
20010000	Livraisons et prestations	Engagements résultant de l'activité opérationnelle avec contrepartie directe par le partenaire commercial (par ex. achat d'une immobilisation corporelle, achat de prestations)
20020000	Comptes-courants avec des fondations	Engagements contractés envers des fondations juridiquement indépendantes
20030000	Engagements résultant de contrats de construction	Engagements à court terme en lien avec des contrats de construction (solde au passif) selon IPSAS 11

20070000	Autres engagements courants	Autres engagements à court terme ne pouvant pas être imputés dans d'autres groupes de comptes (par ex. impôt prélevé à la source, paiements anticipés de tiers pour des prestations et livraisons pas encore fournies)
20080000	IC-Engagements courants	Engagements envers les entités du Domaine des EPF et les entités de la Confédération
29010000	Compte de régularisation IC Bilan	Comptabilisation de consolidation du compte de régularisation du bilan interco
20099999	**Engagements courants**	**Ligne de total**
20999999	**Capitaux de tiers à court terme**	**Ligne de total**
25999999	**Capitaux de tiers**	**Ligne de total**
29999999	**Passif**	**Ligne de total**

Tableau 40 : Structure des engagements courants

4.13.4. Comptabilisation

Les engagements résultant de livraisons et de prestations sont en principe gérés dans un livre annexe. Le grand livre n'indique que les soldes agrégés. La tenue d'un livre annexe est nécessaire partout où il existe plusieurs fournisseurs par poste de bilan. Les comptes courants remplissent une fonction similaire.
Les soldes de chaque engagement résultant de livraisons et de prestations doivent être justifiés à la fin de la période comptable.

Les créances et les engagements pour lesquels une comptabilisation du paiement est prévue sont portés séparément au bilan (clients avec solde créancier ; fournisseurs avec solde débiteur).

Paiements anticipés

Lors de la comptabilisation des paiements anticipés, les produits ne peuvent être inscrits selon le principe de réalisation que si la livraison a eu lieu ou si la prestation a été fournie. Pour cette raison, les paiements anticipés sont comptabilisés dans les engagements courants.

4.13.5. Inscription au bilan

Les engagements résultant de livraisons et de prestations sont portés au bilan si leur origine se réfère à un événement du passé et si la sortie de fonds nécessaire à son exécution est sûre ou probable. L'inscription au bilan intervient au moment de la réception de la facture ou de l'entrée des marchandises. Si un engagement présente la date de clôture (par ex. fourniture de la prestation) et que la facture n'a pas encore été établie, ce montant est inscrit au bilan comme un compte de régularisation passif. Les engagements contestés doivent être inscrits au bilan s'ils ne sont pas manifestement injustifiés.

En ce qui concerne la régularisation avec les comptes de régularisation passifs et les provisions, se référer au chapitre 4.15 Comptes de régularisation passifs et au chapitre 4.16 Provisions.

4.13.6. Evaluation

Les engagements courants sont des instruments financiers et sont évalués au coût amorti (voir également le chapitre 4.3.1 Définition).

L'évaluation initiale des engagements résultant de livraisons et de prestations se fait à la valeur nominale, qui correspond généralement à la valeur de marché. Le montant probable de la facture à payer doit être inscrit au passif en tant qu'engagement. Lors de l'évaluation, les rabais doivent être déduits. L'évaluation ultérieure se fait au coût amorti. En raison du caractère à court terme des engagements courants, il n'est pas nécessaire de les actualiser.

Si la comptabilisation en fin d'année intervient sur la base de pièces collectives, cette comptabilisation est extournée dans la nouvelle période (comme les régularisations). Les engagements en devises étrangères sont convertis conformément au chapitre 9.7 Devises étrangères.

4.13.7. Publication

a) Bilan

Les engagements résultant de livraisons et de prestations sont portés au bilan dans les capitaux étrangers à court terme.

b) Compte de résultat

Pas d'indication

c) Tableau des flux de trésorerie

L'augmentation ou la diminution des engagements courants résultant de livraisons et de prestations dans le cadre d'opérations avec contrepartie directe est présentée dans les flux de trésorerie de l'activité opérationnelle.

d) Annexe des comptes annuels

Les principes régissant l'inscription au bilan et l'évaluation des engagements courants résultant de livraisons et de prestations dans le cadre d'opérations avec contrepartie directe sont publiés dans l'annexe. D'autres informations importantes peuvent être publiées.

Les engagements courants résultant de livraisons et de prestations dans le cadre d'opérations avec contrepartie directe sont ventilés dans l'annexe selon leur nature et leur montant. Les engagements résultant de livraisons et de prestations envers des personnes et entités proches et contrôlées sont présentés séparément.

Les engagements ou parties d'engagements courants qui ne seront honorés qu'au-delà d'un délai de douze mois et qui ne peuvent pas être clairement imputés aux activités opérationnelles ordinaires figurent dans les capitaux étrangers à long terme et sont décrits comme tels (ventilés par nature) dans l'annexe. Ne font par exemple pas partie des activités opérationnelles ordinaires les engagements financiers détenus à des fins commerciales dans le respect de la norme IPSAS 41, les crédits sur comptes courants, les dividendes à payer et autres distributions similaires ainsi que les engagements financiers garantissant le financement à long terme (norme IPSAS 1.82).

Le montant total des engagements engendrant des intérêts à payer résultant de livraisons et de prestations dans le cadre d'opérations avec contrepartie directe doit être aussi présenté séparément dans l'annexe.

Les engagements courants sont des instruments financiers. Les obligations en matière de publication figurent au chapitre 8.3 Publication des instruments financiers.

4.13.8. Exemples

Cas spécial du compte EM/EF

Le compte EM/EF est un compte de passage entre le compte de stock (bilan) ou le compte de charges et le compte fournisseur. C'est un compte standard configuré par défaut dans certains systèmes ERP (SAP par ex.). Au moment de l'entrée de la marchandise, le montant net prévu de la facture est inscrit sur le compte de stock ou de charges, sur la base des prix indiqués dans la commande, l'écriture de contrepartie étant passée sur le compte EM/EF. Cette écriture est compensée, à l'entrée de la facture, par une écriture de contrepartie sur le compte fournisseur.

Il existe différents types d'écarts pouvant conduire à des différences sur le compte EM/EF :

- Ecarts de quantités
- Ecarts de prix
- Ecarts de prix et de quantités

On parle d'***écarts de quantités*** lorsque la quantité indiquée sur la facture ne correspond pas à la différence entre la quantité livrée et la quantité qui a éventuellement déjà été facturée précédemment.

Comme pour les factures sans écarts, le montant facturé est comptabilisé du compte EM/EF au compte fournisseur. En cas d'écarts de quantités, les règles suivantes s'appliquent :

- Si la quantité facturée est supérieure à la quantité reçue, on attend la livraison de la quantité facturée supplémentaire.
- Si la quantité reçue est supérieure à la quantité facturée, on attend une facture supplémentaire.

Le solde est donc maintenu sur le compte EM/EF. Lorsque la marchandise ou la facture/note de crédit arrive, ce solde sera automatiquement annulé.

On parle d'***écarts de prix*** lorsque le prix qui figure sur la facture diffère du prix indiqué sur la commande. Pour les petits écarts de prix, il est possible de définir des limites de tolérance dans le système, afin de réduire la charge administrative. En deçà de la limite de tolérance, le système enregistre automatiquement les écarts de prix. Les écarts de prix sont comptabilisés comme suit, en fonction du type de code de prix :

- Prix moyen pondéré :
  Comptabilisation sur un compte de stock si la marchandise est encore entreposée en stock au moment de la comptabilisation de la facture. En revanche, les écarts de prix sont comptabilisés sur un compte d'écart de prix (compte 31000001 : Diverses charges de matériel et de marchandises) s'il n'y a plus de stock.
- Prix standard :
  Comptabilisation sur un compte d'écart de prix (compte 31000001 : Diverses charges de matériel et de marchandises).

4.14. Engagements financiers

4.14.1. Définition

Les engagements financiers sont des dettes monétaires résultant d'opérations de financement d'une entité du Domaine des EPF. Ils sont généralement producteurs d'intérêts. La comptabilisation des intérêts passifs est décrite dans le chapitre 5.11 Charges financières.

Les rubriques des engagements financiers sont détaillées dans le plan comptable du Domaine des EPF.

Les engagements financiers relevant du champ d'application des instruments financiers figurent au chapitre 8.3.

Les cofinancements ne font pas partie des engagements financiers. Ils sont comptabilisés conformément au chapitre 9.11 Cofinancements.

4.14.2. Bases

a) Normes IPSAS

IPSAS 1 – Présentation des états financiers
IPSAS 28 – Instruments financiers : présentation
IPSAS 30 – Instruments financiers : informations à fournir
IPSAS 41 – Instruments financiers (comptabilisation et évaluation)
IPSAS 43 – Contrats de location

b) Autres règlements

Aucun

4.14.3. Structure (en lien avec le plan comptable)

N° de compte	Désignation	Contenu
20100000	Banques	Engagements financiers à court terme envers la Banque nationale et les banques commerciales
20105000	Marché monétaire	Créances comptables à court terme, crédits à court terme
20170100	Autres engagements financiers à court terme	Autres engagements financiers ne pouvant être attribués à aucun autre groupe de comptes
20140000	Valeurs de remplacement négatives	Valeurs de remplacement négatives
20170300	Engagements de leasing financier, court terme	Engagements de leasing à court terme (< 12 mois ; > CHF 100'000)
20180000	IC-Engagements financiers à court terme	Engagements financiers à court terme envers des entités du Domaine des EPF ou à des entités de la Confédération
20199999	**Engagements financiers à court terme**	**Ligne de total**
20999999	**Capitaux de tiers à court terme**	**Ligne de total**
25999999	**Capitaux de tiers**	**Ligne de total**
29999999	**Passif**	**Ligne de total**

Tableau 41 : Structure des engagements financiers à court terme

N° de compte	Désignation	Contenu
25170100	Engagements de leasing financier, long terme	Engagements de leasing à long terme (> 12 mois ; > CHF 100'000)
25170200	Autres engagements financiers, long terme	Hypothèques, billets à ordre, emprunts, prêts, engagements de garantie
25170999	Autres engagements financiers à long terme	Total intermédiaire
25180000	IC-Engagements financiers à long terme	Engagements financiers à court terme envers des entités du Domaine des EPF ou à des entités de la Confédération
25180100	IC-Engagements financiers à long terme - fiduciaire	Engagements financiers à long terme envers des entités du Domaine des EPF ou des entités de la Confédération qui résultent d'une participation détenue à titre fiduciaire.
25199999	**Engagements financiers à long terme**	**Ligne de total**
25899999	**Capitaux de tiers à long terme**	**Ligne de total**
25999999	**Capitaux de tiers**	**Ligne de total**
29999999	**Passif**	**Ligne de total**

Tableau 42 : Structure des engagements financiers à long terme

Engagements financiers à court terme - Leasing

Sont considérées comme dettes engagements de leasing à court terme les dettes à court terme (moins de 12 mois) résultant de contrats de leasing qui dépassent un montant de CHF 100'000 dans le cas de biens immobiliers et un montant de CHF 10'000 dans le cas d'immobilisations corporelles mobilières.

Les dettes à court terme issus de leasings financiers inférieurs à CHF 100'000 ou CHF 10'000, selon l'objet du leasing, ainsi que les contrats d'une durée de 12 mois ou moins, ne sont pas portés au bilan en tant qu'engagement de leasing. De plus amples détails sur le leasing sont décrits au chapitre 9.14 Contrats de leasing - preneur de leasing.

Engagements financiers à long terme - Hypothèques

Les hypothèques sont des dettes à long terme garanties par un gage immobilier, utilisées en règle générale pour financer la propriété foncière.

Billets à ordre, emprunts, prêts

Les billets à ordre, emprunts et prêts servent en principe à financer le compte des investissements et le patrimoine financier. Sont considérés comme des billets à ordre les prêts représentés par un titre et assortis d'un droit non négociable.

Par prêt, on entend un contrat un contrat en vertu duquel un créancier du Domaine des EPF met une somme d'argent à disposition contre rémunération.

Engagements de garantie

Un contrat de garantie financière est un contrat en vertu duquel le garant est tenu d'effectuer des paiements spécifiés qui indemnisent le bénéficiaire de la garantie pour une perte subie du fait qu'un débiteur

spécifique ne s'acquitte pas de ses obligations de paiement à la date prévue, conformément aux conditions initiales ou modifiées d'un instrument de dette.

Par conséquent, les contrats de garantie financière entrant dans le champ d'application de la norme IPSAS 41 doivent impliquer une relation triangulaire entre le garant (par exemple, la caution), le bénéficiaire (par exemple, la banque bénéficiaire) et le débiteur (par exemple, le débiteur principal).

Les exemples courants de garanties financières sont notamment les suivants :

- Les cautions
- Les garanties bancaires
- Les garanties de paiement

En revanche, les garanties financières ne sont pas des garanties liées au risque de crédit ou de solvabilité, dans le cadre desquelles le paiement dépend des variations de certains prix, taux d'intérêt, devises, indices, instruments financiers, etc. Dans le langage courant, la couverture (marchandise défectueuse) est également souvent appelée garantie. Celle-ci ne fait pas partie des garanties financières. Les provisions pour les cas de garantie sont décrites au chapitre 4.16.5.

Leasing

Sont comptabilisés comme engagements de leasing à long terme les engagements à long terme (plus de 12 mois) résultant de contrats de leasing qui dépassent un montant de 100’000 CHF pour les biens immobiliers et de 10’000 CHF pour les immobilisations corporelles mobilières.

Les engagements à long terme résultant de leasings financiers inférieurs à CHF 100'000 ou CHF 10'000 selon l'objet du leasing ne sont pas portés au bilan en tant qu'engagement de leasing. De plus amples détails sur le leasing sont décrits au chapitre 9.14 Contrats de leasing - preneur de leasing.

4.14.4. Comptabilisation

L'inventaire des engagements financiers présenté dans le bilan doit être dûment étayé à l'aide de justificatifs du solde et des taux d'intérêt, ou de documents comparables. Les divers engagements font normalement l'objet de contrats (par ex. contrats de prêt).

4.14.5. Inscription au bilan

Les engagements financiers échus dans les 12 mois après la date de clôture sont présentés comme des engagements financiers à court terme. Ces engagements sont portés au bilan comme des engagements financiers à long terme si bailleur de capitaux étrangers consent par écrit jusqu'à la date de publication des comptes annuels à prolonger le financement jusqu'à la prochaine date de clôture.
Les comptes avec des établissements financiers qui présentent un solde en faveur de l'entité à consolider à la date de clôture sont présentés dans la rubrique des liquidités.

4.14.6. Evaluation

Les dettes financières sont des instruments financiers et sont évaluées au coût amorti, à l'exception des produits dérivés (compte 20140000 Valeurs de remplacement négatives) (voir également le chapitre 3.6 ainsi que 4.3.1 Définition).

Première évaluation

La première comptabilisation des engagements financiers (exception compte 2014000 valeurs de remplacement négatives -> voir plus loin) est réalisée au coût d'acquisition ou à la juste valeur déduction faite des coûts de transaction externes directement attribuables (par ex. honoraires d'avocats, commissions d'émission, frais d'impression) si ces derniers dépassent la somme de CHF 100'000. Autrement, les coûts de transaction sont comptabilisés dans les charges.

Si la rémunération n'est pas conforme au marché ou si l'émission ou le remboursement n'intervient pas à 100 %, le coût d'acquisition s'écarte de la valeur nominale. Cette différence entre coût d'acquisition (déduction faite des coûts de transaction) et montant du remboursement (valeur nominale) est amortie sur la durée au moyen de la méthode du taux d'intérêt effectif dans les charges d'intérêts. Un exemple figure à la fin du présent chapitre.

Il est toutefois possible de renoncer à appliquer la méthode du taux d'intérêt effectif au profit d'une répartition linéaire si l'engagement financier est inférieur à CHF 10 Mio.

La part des engagements financiers à long terme dont le remboursement est dû dans les douze mois est reclassée sur le compte « Part à court terme des engagements à long terme ».

Les engagements en devises étrangères sont comptabilisés au taux de change (voir chapitre 9.7 Devises étrangères).

Evaluation ultérieure

L'évaluation ultérieure est réalisée en fonction du coût d'acquisition actualisé. Les éventuels agios / disagios et les coûts de transaction externes sont amortis dans les charges d'intérêts par l'application de la méthode du taux d'intérêt effectif.

Les intérêts doivent être régularisés par exercice si les échéances de paiement des intérêts diffèrent de la date de clôture. Les régularisations d'intérêts sont comptabilisées comme des comptes de régularisation passifs. Une capitalisation des intérêts n'est autorisée que si elle a été convenue contractuellement avec le prêteur ou s'il s'agit d'une dette bancaire à court terme dont le montant n'a pas été fixé (compte courant).

Engagements de garantie

Les garanties représentent d'une part un avantage (subvention) parce que le débiteur accède à des crédits à meilleur compte grâce à la garantie ou parce qu'il paie moins d'intérêts. D'autre part, le garant qui octroie une garantie assume le risque d'un défaut de paiement de la part du débiteur, dont la valeur peut en principe être estimée.

Cette valeur correspond au prix qu'il faudrait payer sur le marché pour cette garantie. La garantie doit être portée au bilan comme un engagement en fonction de valeur précise conformément à la norme IPSAS 41.

Pour l'évaluation ultérieure, le plus élevé des montants suivants doit être comptabilisé :

- Pertes attendues ou
- Le montant comptabilisé lors de l'approche de remplacement, moins le produit cumulé de la garantie financière.

Le modèle des pertes sur créances attendues est utilisé pour déterminer les pertes attendues (voir IPSAS 41.73 à 93).

Les garanties financières résultant de transactions sans contrepartie doivent être traitées séparément. Il faut vérifier s'il existe un marché actif ou si une autre technique d'évaluation peut être choisie pour déterminer la juste valeur. Si cela n'est pas possible, l'évaluation se fait au montant des pertes attendues selon le modèle Expected Credit Loss.

La détermination de l'évaluation initiale et ultérieure d'une obligation de garantie selon les prescriptions de la norme IPSAS 41 (modèle de dépréciation selon le chapitre 3.6) est complexe.
Dans le cas des garanties financières, les pertes de créances attendues et pertinentes sont la différence entre

- Les versements attendus à rembourser suite aux pertes sur créances enregistrées par le titulaire de la garantie financière et
- Tous les montants que l'émetteur de la garantie financière reçoit du titulaire, du débiteur ou d'un tiers.

Pour les engagements de garantie financière qui ne sont pas évalués à la juste valeur par le biais du compte de résultat et pour les engagements de crédit dont le taux d'intérêt est inférieur au taux du marché, un passif doit être comptabilisé pour le plus élevé des montants suivants :

- Les pertes sur créances attendues ou
- Le montant comptabilisé initialement, moins le produit cumulé de la garantie financière.

Pour les engagements de crédit au taux d'intérêt du marché, un passif est comptabilisé à hauteur de la commission reçue (juste valeur de l'engagement de crédit) et une provision pour risques est également comptabilisée à hauteur des pertes sur créances attendues.

Si une garantie financière est prévisible, il faut prendre contact avec le centre de compétences IPSAS du domaine des EPF.

Valeurs de remplacement négatives (compte 2014000)

Les variations négatives de valeur des produits dérivés sont comptabilisées en contrepartie sur ce compte. Les produits dérivés sont évalués à la juste valeur (juste valeur par le résultat) avec incidence sur le résultat. Voir aussi chapitre 4.3 Immobilisations financières

4.14.7. Publication

Les obligations détaillées en matière de publication figurent au chapitre 8.3 Publication des instruments financiers et au chapitre 8.4 Leasing.

4.14.8. Exemples

Exemple de la méthode du taux d'intérêt effectif

Une société émet une obligation à CHF 170 millions. La durée porte sur 7 ans, le taux d'intérêt est fixé à 2,5 % et le prix d'émission s'élève à 90 % hors coûts de transaction. Les frais bancaires et les coûts de transaction s'élèvent à CHF 500'000. Il en résulte un prix d'émission après déduction des coûts de transaction de 89,7 % ou CHF 152,5 millions. Remboursement au pair.

Année		Evaluation en %	Evaluation en CHF	Capitalisation	Coupons 2.5% en CHF	Total charges d'intérêt	Charges d'intérêt en %
Année 0	Emission	89.7%	152'500'000				
Année 1			154'700'271	2'200'271	4'250'000	6'450'271	4.229686%
Année 2			156'993'606	2'293'335	4'250'000	6'543'335	4.229686%
Année 3			159'383'942	2'390'336	4'250'000	6'640'336	4.229686%
Année 4			161'875'382	2'491'440	4'250'000	6'741'440	4.229686%
Année 5			164'472'202	2'596'820	4'250'000	6'846'820	4.229686%
Année 6			167'178'860	2'706'657	4'250'000	6'956'657	4.229686%
Année 7	Remboursemen	100.0%	170'000'000	2'821'140	4'250'000	7'071'140	4.229686%

Illustration 9 : Exemple de la méthode du taux d'intérêt effectif

Cette évaluation n'entraîne donc pas des charges d'intérêts constantes, mais croissantes en raison de l'augmentation du capital pour un taux d'intérêt inchangé (ici 4.229686%).

Dans cet exemple, le taux d'intérêt effectif est calculé directement pour un titre dont les flux de trésorerie et la juste valeur au moment de l'émission sont connus. Cela peut se faire à l'aide de la formule IRR ou de la recherche de valeur cible dans Excel. Ainsi, le taux d'intérêt effectif tient compte à la fois du taux du marché (en raison de l'utilisation de la juste valeur au moment de l'émission), des coûts de transaction et d'autres frais qui ont une influence sur la valeur comptable au moment de la comptabilisation et sont enregistrés au fil du temps dans le compte de résultat.

Pour une créance, la valeur recherchée n'est souvent pas le taux d'intérêt effectif, mais la valeur actuelle. La valeur nominale de la créance est connue, et les taux d'actualisation publiés chaque année par le CC IPSAS peuvent être utilisés comme taux d'intérêts effectifs lors de la première comptabilisation de la créance. Pour les périodes suivantes, le taux d'intérêt n'est pas adapté sauf dans les cas figurant au chapitre 9.6.

4.15. Comptes de régularisation passifs

4.15.1. Définition

Les comptes de régularisation passifs (et actifs) servent à imputer les charges et les produits à la période où le fait générateur a eu lieu, indépendamment du moment des flux de trésorerie et de la facturation.

Des comptes de régularisation passifs doivent être constitués pour les dépenses de la période comptable précédente qui ne seront imputées comme des charges que dans la période comptable suivante, et pour les recettes de la période comptable précédente qui ne seront imputées comme des produits que dans la période comptable suivante. Au sens de la norme IPSAS, les comptes de régularisation sont considérés sous l'angle d'une appréciation économique. La comptabilisation dépend d'une entrée ou sortie d'avantage. Le moment du paiement et les opérations relevant uniquement du droit des crédits ne sont pas décisifs.

Les rubriques des comptes de régularisation passifs sont détaillées dans le plan comptable du Domaine des EPF.

Les engagements (engagements en cours liés à des prestations) résultant de fonds de tiers affectés ne font pas partie des comptes de régularisation passifs. Compte tenu de l'importance des affectations de tiers pour le Domaine des EPF, un poste du bilan séparé est utilisé pour leur régularisation passive. Pour des informations détaillées, voir chapitre 9.1 Comptabilisation des produits et inscription au bilan des fonds affectés.

Le tableau suivant montre les caractéristiques et les différences des comptes de régularisation passifs avec les autres postes du bilan et de l'annexe :

Catégorie	**Caractéristiques**			
	Moment de l'origine de l'engagement	**Montant**	**Probabilité de réalisation**	**Echéance**
Engagements courants	Avant la date de clôture	Définie	Très probable (> 90%)	Définie
Comptes de régularisation passifs	Avant la date de clôture	Souvent définie, sinon calculée de façon fiable	Très probable (> 90%)	Souvent définie, sinon calculée de façon fiable
Provision	Avant la date de clôture	Calculée de façon fiable	Probable (> 50%)	Calculée de façon fiable
Engagements conditionnels	Avant la date de clôture, mais ensuite en fonction des événements	Quantifiable sous certaines conditions	Possible (10% < x < 50%)	A définir
Garanties financières (commitment)	Après la date de clôture, mais d'abord en fonction des événements	Calculée de façon fiable	Très probable (> 90%)	Définie (à un moment ultérieur)

Tableau 43 : Catégories et caractéristiques du passif

Un arbre décisionnel pour l'inscription au bilan des provisions est illustré au chapitre 4.16 Provisions.

Les provisions se distinguent des comptes de régularisation passifs par les incertitudes quant au moment ou au montant de la future sortie de fonds. Même si des estimations peuvent être requises pour le calcul des comptes de régularisation passifs, l'incertitude est en principe bien plus faible que pour les provisions.

4.15.2. Bases

a) Normes IPSAS

IPSAS 1 – Présentation des états financiers
IPSAS 19 – Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels

b) Autres règlements

Chapitre 9.1

4.15.3. Structure

N° de compte	Désignation	Contenu
20400000	Intérêts	Compte de régularisation passif pour les charges d'intérêt (instrument financier)
20420000	Délimitation produits reçus d'avance	Délimitation des produits reçus d'avance (il ne s'agit pas d'un instrument financier)
20470000	Autres passifs de régularisation, tiers	Tous les autres comptes de régularisation passifs (y c. les travaux entamés dans le domaine des prestations) (instrument financier)
20480000	IC-Autres passifs de régularisation	Tous les autres comptes de régularisation passifs (y c. les travaux entamés dans le domaine des prestations) dans le Domaine des EPF ou des entités de la Confédération (instrument financier)
20499999	**Passifs de régularisation**	**Ligne de total**
20999999	**Capitaux de tiers à court terme**	**Ligne de total**
25999999	**Capitaux de tiers**	**Ligne de total**
29999999	**Passif**	**Ligne de total**

Tableau 44 : Structure des comptes de régularisation passifs

Les comptes spécifiques utilisés pour la régularisation des fonds de tiers liés à des projets sont détaillés au chapitre 9.1 Comptabilisation des produits et inscription au bilan des fonds affectés.

4.15.4. Comptabilisation

Les comptes de régularisation passifs doivent être comptabilisés dans les postes correspondants du compte de résultat / bilan. La dissolution intervient en principe au moyen d'une écriture inverse.

Dans le cas des investissements, les régularisations sont renversées via le compte actif concerné si le risque du bien immobilier a été transféré à l'institution mais qu'il n'y a pas encore de facture.

Les comptes de régularisation passifs sont en principe entièrement dissouts au début de la période comptable après la date de clôture. Exceptionnellement, il peut être renoncé à la dissolution des comptes de régularisation au début de la période comptable. Cela peut être le cas quand des comptes de régularisation s'étendent sur plusieurs années. Seule la partie concernant l'exercice en cours peut être dissoute.

Le montant des comptes de régularisation passifs **doit** pouvoir **être justifié** dans tous les cas. Les écritures individuelles doivent donc être suffisamment documentées (justificatifs et bases de calcul). Exemples de justificatifs : bulletins de livraison, rapports, listes de prix, offres, confirmations de commande, etc. En l'absence de tels justificatifs, comme c'est souvent le cas pour les dépenses régulières (par ex. électricité, gaz, eau, frais de port, téléphone, etc.), des valeurs empiriques (moyennes, années précédentes, etc.) peuvent être utilisées pour déterminer le montant à régulariser.

Aucun passif transitoire ne peut être constitué pour les livraisons et prestations résiduelles (engagements contractés indépendants) qui ne seront honorées que l'année suivante.

Les crédits et tranches annuelles de crédits pluriannuels non épuisés ne peuvent pas être comptabilisés comme un passif transitoire. **Il n'est pas autorisé de constituer une réserve** sous la forme de passif transitoire pour des prestations dont l'acquisition n'est prévue que dans les années suivantes !

4.15.5. Inscription au bilan des régularisations passives

Des comptes de régularisation passifs doivent être portés au bilan pour :

- Les produits facturés avant la date de clôture qui doivent être imputés comme des produits ou comme une diminution de charge de la période comptable suivante, et
- Les prestations et livraisons achetées avant la date de clôture qui ne seront facturées que dans la période comptable suivante.

Les régularisations doivent être comptabilisées sur les comptes de charges et de produits correspondants lorsque les conditions objectives sont réunies. Dans le cas contraire, il ne faut pas procéder aux régularisations. L'élément déterminant pour la régularisation dans le temps est le principe de réalisation. Autrement dit :

- Lorsque des prestations sont acquises ou fournies, le moment de la livraison ou de la fourniture du service fait foi.
- Les prestations se rapportant à une période, comme les intérêts, les loyers, etc. doivent être délimitées au pro rata.

Des régularisations dans le temps sont par conséquent nécessaires si le paiement s'effectue à une période comptable ultérieure à celle où les deux conditions susmentionnées sont remplies.
Les régularisations en lien avec les instruments financiers figurent au chapitre 4.3 Placements financiers.

Régularisation entre fournisseurs / clients

Si les livraisons et les prestations sont déjà facturées, les opérations correspondantes doivent être comptabilisées dans les fournisseurs ou les clients.

Renonciation à la régularisation

En vertu du principe de l'importance, il n'est pas nécessaire d'inscrire toutes les opérations se prêtant à une régularisation dans des comptes de régularisation compte tenu du montant. Il est possible de renoncer à une régularisation dans le cas de prestations récurrentes lorsque les critères suivants sont tous remplis :

- Le montant de la prestation ne varie pas beaucoup
- Chaque opération ne dépasse pas le seuil de CHF 100’000.
- Il est assuré que d'une année à l'autre, l'acquisition de prestations pour une année entière est comptabilisée par période comptable (par ex. abonnements payés pour 12 mois).
- Il n'existe pas de lien étroit entre charges et produits.

S'il existe un lien étroit entre charges et produits ou si charges et produits sont interdépendants, les deux doivent être régularisés selon des règles identiques.

Il n'y a pas de lien étroit entre charges et produits par exemple lors de l'achat de matériel de bureau (livraison en 202x et facturation en 202x+1), car cette opération n'entraîne pas directement des produits. Il existe un lien entre charges et revenus dans le cas suivant par exemple : L'EPF fait établir une expertise en décembre. Les coûts de cette expertise sont facturés à un tiers. La facturation à des tiers intervient au moment de la livraison de l'expertise (en décembre 201x). La facture de l'expert indépendant n'est toutefois reçue par l'EPF qu'en janvier 202x+1. Dans le cas présent, il convient de régulariser les charges (comptabilisation en décembre), car il existe un lien étroit entre charges et produits.

Il faut toujours procéder à des régularisations d'une année à l'autre comme pour le traitement de factures partielles par ex. au sujet d'une même opération.

Il incombe aux écoles ou aux établissements de recherche de fixer un seuil plus bas que celui de CHF 100'000.- pour la constitution des comptes de régularisation. Le cas échéant, la limite fixée est appliquée de façon uniforme pour toutes les opérations et sur plusieurs années selon le principe de la permanence.

Délimitation par rapport aux instruments financiers

Les intérêts (compte 20400000) et les autres comptes de régularisation passifs (compte 20470000) sont classés comme instruments financiers (voir chapitre 4.3 Immobilisations financières). Les informations à fournir à ce sujet sont décrites au chapitre 8.3 Publication des instruments financiers.

4.15.6. Evaluation des régularisations passives

Les comptes de régularisation de passifs sont des instruments financiers, à l'exception du compte 20420000 Régularisation des produits reçus d'avance, et sont évalués au coût amorti (voir également le chapitre 4.3.1 Définition). Le montant de l'inscription au passif découle du montant du besoin de la régularisation (valeurs nominales).

Des règles spéciales s'appliquent aux travaux entamés dans le domaine des prestations et des mandats de recherche. Elles figurent au chapitre 9.1 Comptabilisation des produits et inscription au bilan des fonds affectés.

4.15.7. Publication des régularisations passives

Les comptes de régularisation passifs dans les éléments des comptes annuels consolidés du Domaine des EPF se présentent comme suit.

Les engagements de transfert sont soumis à des obligations de présentation et de publication distinctes. Celles-ci sont décrites au chapitre 9.13.

a) Bilan

Les comptes de régularisation passifs sont portés au bilan dans les engagements à court terme.

b) Compte de résultat

Présentation dans la période comptable dans laquelle l'opération a un effet sur le résultat selon le principe de réalisation.

c) Tableau des flux de trésorerie

Les variations (diminution / augmentation) des comptes de régularisation passifs sont présentés dans les flux de trésorerie de l'activité opérationnelle.

d) Annexe

Les principes régissant l'inscription au bilan et l'évaluation des comptes de régularisation actifs sont publiés dans l'annexe.

Les comptes de régularisation passifs – à l'exception des produits reçus d'avance – font partie des instruments financiers, leur publication est décrite au chapitre 8.3.

4.16. Provisions

4.16.1. Définition

Principes

La constitution d'une provision sert à tenir compte de charges induites par un événement particulier bien que la sortie de fonds y relative (un paiement ou une fourniture de prestations) n'intervienne que dans une période ultérieure.

Une provision est constituée si :

- Il s'agit d'un engagement actuel dont l'origine remonte à un événement passé ;
- La sortie de fonds pour honorer l'engagement est probable (probabilité > 50 %),
- Le montant de l'engagement peut être évalué de façon fiable

Une provision est un engagement dont le montant et/ou l'échéance sont incertains. Il peut aussi régner des incertitudes quant à la sortie du bien ou de la prestation et quant au destinataire.

Les rubriques des provisions sont détaillées dans le plan comptable du Domaine des EPF.

Il n'est pas autorisé de constituer des provisions pour des déficits d'activités futures ou des charges susceptibles de survenir dans l'avenir.

Les réserves, les corrections de valeur et les engagements nets en matière de prévoyance ne sont pas considérés comme des provisions.

Les provisions au sens de la norme IPSAS 39 et les engagements nets en matière de prévoyance figurent au chapitre 4.17 Engagements en matière de prévoyance du personnel.

L'illustration ci-contre présente les critères régissant la constitution d'une provision, à la différence des engagements conditionnels :

Matrice de distinction entre provisions et engagements conditionnels

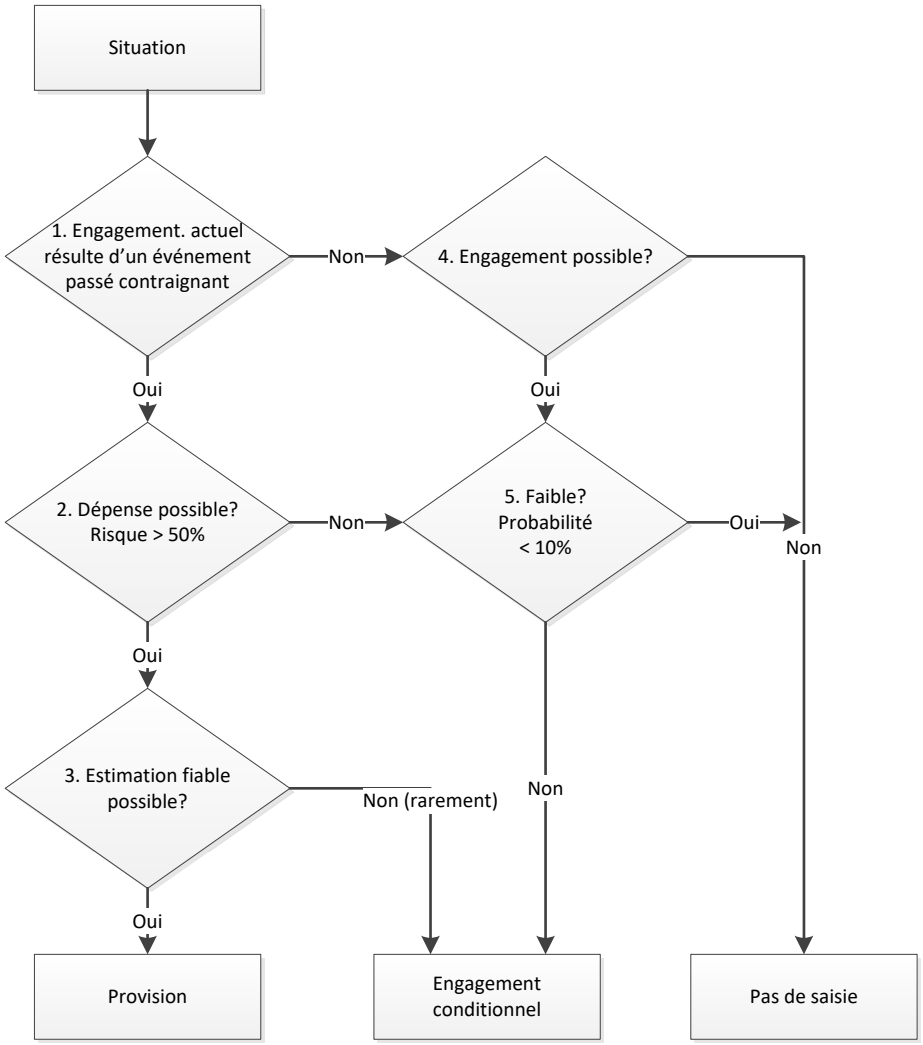


Illustration 10 : Matrice de distinction entre provisions et engagements conditionnels

Délimitation des provisions par rapport aux autres engagements

Catégorie	Caractéristiques					
	Situation	**Montant**	**Survenance**	**Echéance**	**Destinataire**	**Publication dans**
Engagements courants	clarifié	déterminé	certain	défini	connu	Capitaux étrangers à court terme
Comptes de régularisation passifs	clarifié	souvent défini, sinon calculé de façon fiable	certain	souvent défini, sinon calculé de façon fiable	connu	Capitaux étrangers à court terme
Provision	clarifié ou estimable	calculé de façon fiable	certain ou probable (> 50%)	calculé de façon fiable	connu ou déterminable	Capitaux étrangers à court ou long terme
Engagement conditionnel	estimable	quantifiable ou à définir	possible ou entre 10% et 50%	à définir	estimable	Annexe

Tableau 45 : Délimitation des provisions par rapport aux autres engagements

En règle générale, une facture ou un autre type de convention formelle précisant le montant et le moment de la sortie de fonds existe pour les engagements courants. Cela peut aussi être le cas pour les provisions (par ex. factures contestées), mais cela n'est pas obligatoire (par ex. processus en suspens).

Les estimations du montant ou du moment de la survenance peuvent aussi être nécessaires pour les cas de comptes de régularisation passifs. L'incertitude est nettement plus faible que pour les provisions. Par ailleurs, les postes des comptes de régularisation passifs sont à court terme en règle générale.

Si la probabilité de survenance est inférieure à 50% et/ou le montant n'est pas déterminable de façon fiable, présentation dans les engagements conditionnels dans l'annexe.

Pas de présentation nécessaire si la probabilité de survenance est inférieure à 10%.

Restructurations

Les prestations comme les restructurations, les rentes transitoires AVS et les rentes de vieillesse de la caisse PUBLICA relèvent en vertu de la norme IPSAS 39 de la catégorie des prestations induites après la fin des rapports de travail (voir chapitre 4.17 Engagements en matière de prévoyance du personnel).

Des provisions pour restructurations doivent être constituées dans les situations suivantes :

- Fin ou vente d'une activité ou prestation
- Décentralisations, délocalisations et privatisations partielles
- Réorganisations complètes dans l'administration
- Désaffectations
- Changements fondamentaux dans les structures de conduite

Les coûts de restructuration typiques dans ces situations sont par exemple :

- Indemnités de licenciement ;
- Rentes transitoires pour AVS, caisse de pensions (OPers-EPF, art. 22), etc. ainsi que d'autres
- Frais de personnel (prestations en lien avec des licenciements, coûts induits par des changements de poste), OPers-EPF, art. 21 ;
- Coûts pour des assainissements environnements
- Coûts pour la désaffectation d'installations (par ex. démontage).

4.16.2. Bases

a) Normes IPSAS

IPSAS 1 – Présentation des états financiers
IPSAS 19 – Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels
IPSAS 39 – Avantages du personnel

b) Autres règlements

Aucun

4.16.3. Structure (en lien avec le plan comptable)

N° de compte	Désignation	Contenu
20500000	Provisions pour restructurations, court terme	Provisions pour restructurations (< 12 mois) suite à l'abandon d'une tâche, d'une activité ou d'une prestation (y c. plan social)
20510100	Provisions pour vacances et heures supplémentaires	Soldes de vacances et d'heures supplémentaires des employés
20570100	Provision à court terme – démantèlement d'actifs	Provisions à court terme pour remises en état (bâtiments loués)
20570200	Provisions à court terme – cautionnements, garanties	Provisions à court terme pour cautionnements, garanties
20570300	Provisions à court terme – cas juridiques	Provisions à court terme pour cas juridiques
20570400	Autres provisions à court terme	Autres provisions à court terme ne pouvant pas être imputées dans d'autres groupes de comptes (par ex. provisions pour déchets MIR ; déchets radioactifs de la médecine, industrie, recherche, etc.)
20570999	Autres provisions à court terme	Total intermédiaire
20599999	**Provisions à court terme**	**Ligne de total**
20999999	**Capitaux de tiers à court terme**	**Ligne de total**
25999999	**Capitaux de tiers**	**Ligne de total**
29999999	**Passif**	**Ligne de total**

Tableau 46 : Structure des provisions à court terme

N° de compte	Désignation	Contenu
25500000	Provisions pour restructurations, long terme	Provisions pour restructurations (> 12 mois) suite à l'abandon d'une tâche, d'une activité ou d'une prestation (y c. plan social)
25510200	Provisions pour autres prestations dues selon IPSAS 39	Valeur de fin d'année annoncée pour les primes de fidélité futures
25570100	Provisions à long terme – démantèlement d'actifs	Provisions à long terme pour remises en état (bâtiments loués)
25570200	Provisions à long terme – cautionnements, garanties	Provisions à long terme pour cautionnements, garanties
25570300	Provisions à long terme – cas juridiques	Provisions à long terme pour cas juridiques
25570400	Autres provisions à long terme	Autres provisions à long terme ne pouvant pas être imputées dans d'autres groupes de comptes (par ex. provisions pour déchets MIR ; déchets radioactifs de la médecine, industrie, recherche, etc.)
25570999	Autres provisions à long terme	Total intermédiaire
25599999	**Provisions à long terme**	**Ligne de total**
25899999	**Capitaux de tiers à long terme**	**Ligne de total**
25999999	**Capitaux de tiers**	**Ligne de total**
29999999	**Passif**	**Ligne de total**

Tableau 47 : Structure des provisions à long terme

4.16.4. Comptabilisation

Les provisions sont comptabilisées selon la nature des charges. La même provision peut valoir pour plusieurs postes de charges. Il convient donc de garder une vue d'ensemble particulière des provisions en dehors de la comptabilité. Les comptes concernés dans le compte de résultat doivent toujours pouvoir être identifiés.

Le montant des provisions doit être vérifié et adapté au besoin à chaque clôture des comptes. La diminution d'une provision sans sortie de fonds est considérée comme une dissolution.

L'augmentation et la dissolution de provisions doivent figurer au poste de charges où lesdites provisions avaient été constituées à l'origine. La diminution de charges résultant de la dissolution ne peut pas être utilisée pour couvrir d'autres charges.

Une provision ne peut être utilisée que dans le but où elle a été constituée. L'utilisation (sortie de fonds) n'est pas comptabilisée dans le compte de résultat : elle représente une simple écriture (provisions / liquidités). Si le remboursement en lien avec une provision est très probable, le montant du remboursement est porté au bilan comme une créance (par ex. un montant garanti par un contrat d'assurance). La créance est comptabilisée sur les mêmes postes de charges utilisés pour la constitution de la provision (présentation du produit brut dans le bilan, présentation du produit net dans le compte de résultat).

Les postes des provisions sont présentés de manière détaillée à la date de clôture.

4.16.5. Inscription au bilan

Principes

Une provision est portée au bilan si (cumul des conditions) :

- il s'agit d'un engagement actuel dont l'origine remonte à un événement passé (avant la date de clôture),
- la sortie de fonds nécessaire à l'exécution de l'engagement est probable après la date de clôture (la probabilité de survenance est supérieure à 50%) et
- le montant de l'engagement peut être évalué de façon fiable et dépasse CHF 500'000 dans chaque cas. Il incombe toutefois aux écoles ou établissements de recherche de fixer un seuil plus bas. Le cas échéant, la limite fixée est appliquée de façon uniforme pour toutes les opérations et sur plusieurs années selon le principe de la permanence.

Les provisions sont divisées en provisions à court terme et provisions à long terme en fonction de leur échéance. Une provision est réputée à court terme si la sortie de fonds est attendue dans la période comptable suivante. Toutes les autres provisions sont considérées à long terme.

A la date de clôture, les provisions ou les parties de provisions devenues à court terme sont reclassées des provisions à long terme dans les provisions à court terme.

Provisions pour vacances, heures supplémentaires et primes de fidélité acquises

Des provisions doivent être constituées pour les prestations supplémentaires fournies ainsi que pour les vacances et primes de fidélité acquises mais pas utilisées.

Elles englobent les soldes journaliers et horaires suivants :

- Jours de vacances, soldes journaliers des primes de fidélités, jours de repos et autres soldes journaliers dus mais pas encore pris en fin d'année ;
- Heures supplémentaires et/ou soldes horaires dus mais pas encore pris en fin d'année.

Le calcul requiert au moins la comptabilisation des soldes journaliers et horaires en suspens et la détermination d'un taux journalier permettant la meilleure estimation possible.

La collecte (sous forme justifiable) en fin d'année est suffisante.

Dans l'idéal, des taux journaliers sont déterminés par types de fonctions. Un taux journalier moyen peut être appliqué à toute l'institution si les soldes de vacances et d'heures supplémentaires dus sont répartis régulièrement entre les différentes fonctions. Il convient de contrôler et d'établir la plausibilité des provisions dans le cadre de la clôture annuelle. Un calcul détaillé par personne est toujours autorisé. Le taux journalier comprend le salaire brut et les prestations sociales. Les prestations sociales comprennent les cotisations de l'employeur (AVS/AC/AI/APG, AMat), cotisations de l'employeur CAF, cotisations d'épargne de l'employeur (2e pilier), cotisations de risque de l'employeur (2e pilier) et cotisations de l'employeur AP/ANP (SUVA). Les soldes journaliers et horaires effectifs par personne sont pris en compte en fin d'année.

Les précisions suivantes doivent être observées pour les primes de fidélité (voir aussi chapitre 4.17 Engagements en matière de prévoyance du personnel) :

Les primes de fidélité acquises mais pas entièrement utilisées doivent être différenciées des primes de fidélité futures.

Les primes de fidélité **acquises** peuvent être prises sous la forme de salaire ou de jours de vacances. Pour cette raison, elles sont soit payées, soit créditées sur le solde des vacances. L'engagement en fin d'année contient les primes de fidélité acquises mais pas prises sous la forme de jours de vacances. Il est présenté dans les provisions à court terme (compte 20510100 « Provisions pour vacances et heures supplémentaires) »).

L'évaluation des primes de fidélité **futures** est réalisée par les experts de la caisse de pensions dans le même cadre que l'évaluation des engagements en matière de prévoyance du personnel, mais dans la catégorie « Autres prestations aux employés exigibles à long terme ». La valeur de fin d'année annoncée pour les primes de fidélité futures fait partie intégrante des provisions à long terme (compte 25510200 Provisions Autres prestations exigibles selon la norme IPSAS 39).

Il est renoncé à la distinction entre court terme et long terme pour les provisions constituées pour les primes de fidélité à la date de clôture ; il n'y a donc pas de transfert.

Les congés sabbatiques doivent aussi être provisionnés dans les autres prestations à long terme destinées au personnel selon la norme IPSAS 39. Sont considérés comme tels par la norme IPSAS les avantages à long terme, notamment les congés liés à l'ancienneté ou congés sabbatiques. Le terme de congé sabbatique se réfère toutefois à une autre situation dans le Domaine des EPF, à savoir des engagements de recherche payés auprès d'autres établissements de recherche. L'idée de congé payé ne s'applique pas à ces engagements de recherche. Aucune provision n'est donc constituée pour les congés sabbatiques dans le Domaine des EPF.

Sur demande, les soldes journaliers ou horaires sous-jacents aux provisions doivent pouvoir être justifiés individuellement par collaborateur. La classification peut englober plusieurs classes de salaire dans une classe d'évaluation. Seul le droit et non la compensation est déterminant pour le calcul de la provision (indemnité en espèces ou temps libre).

Assainissement des sites contaminés / Coûts de remise en état des installations

Si des coûts de remise en état résultent de l'utilisation d'une installation ou d'un terrain (par ex. coûts de démolition, assainissement des sites contaminés, élimination des déchets radioactifs), il convient d'inscrire des provisions au bilan pour ces couvrir ces coûts (si les conditions de constitution d'une réserve sont remplies).

En revanche, les provisions pour des investissements de maintien et d'augmentation de la valeur, ainsi que pour de futurs travaux d'entretien ne sont pas autorisées. Voir aussi le chapitre 4.8**.** Immobilisations corporelles immobilières.

Contrats déficitaires (également onerous contracts)

S'il existe un contrat dans lequel les coûts inéluctables liés aux engagements dépassent la valeur d'utilité attendue ou le potentiel de performance attendu, la différence doit être saisie comme une provision pour autant que les charges s'étalent au-delà de la fin de la période comptable. Ces contrats sont qualifiés de contrats onéreux (*onerous contracts*) selon IPSAS 19. Le déménagement d'un bâtiment administratif avec maintien du contrat de bail en l'absence de nouveau locataire est un exemple classique. Le montant de la provision représente les loyers non résiliables. Ce montant est à nouveau dissout sur la durée du contrat. Les aménagements spécifiques au locataire qu'il convient de démonter à la fin du contrat de bail en sont un autre exemple. Dans ce cas, les coûts de remise en état sont rajoutés à la valeur d'acquisition en cas d'achat de l'installation et amortis sur la durée d'utilisation. Voir aussi le chapitre 4.8**.** Immobilisations corporelles immobilières au sujet des coûts de remise en état.

Les contrats sans contrepartie sous l'angle d'IPSAS 23 ne correspondent pas à la définition des contrats onéreux selon IPSAS 19, et aucune provision pour pertes sur créances selon IPSAS 19 ne doit être constituée pour ces contrats. Toutefois, cela ne dispense pas les institutions de l'obligation de comptabiliser, selon les circonstances, un engagement supplémentaire ou la réduction d'un actif selon d'autres normes avec effet sur le résultat, comme p. ex. la saisie d'engagements de remboursement qui, selon IPSAS 23, ne remplissent les critères de comptabilisation qu'en cours de contrat (cf. chapitre 9.1), ou une correction de valeur sur créances (cf. chapitres 3.6.4 et 4.2.7).

En outre, l'exemption de l'obligation de constituer des provisions pour pertes sur créances ne s'applique pas non plus aux contrats relevant des normes IPSAS 9 et 11. Les exigences du présent chapitre s'appliquent à ces contrats. Le traitement des contrats selon les IPSAS 11 pour lesquels les coûts attendus dépassent les produits attendus est également traité au paragraphe 9.12.7.

Provisions pour restructurations

Elles ne sont constituées qu'en présence de décisions qui prévoient la fin des rapports de travail avant l'âge ordinaire de la retraite ou des prestations d'encouragement pour le départ anticipé de collaborateurs ou groupes de collaborateurs (voir aussi le chapitre 4.17 Engagements en matière de prévoyance du personnel).

Les provisions pour restructurations doivent également remplir les critères suivants :

- Un plan de restructuration formalisé et détaillé doit avoir été établi (moment de la réorganisation, genre et montant des dépenses et charges nécessaires, description de l'activité ou du service, entités concernées avec indication des sites, des fonctions et du nombre approximatif de collaborateurs touchés, etc.) ;
- La restructuration planifiée doit être communiquée officiellement.
- Décision d'un organe compétent (par ex. décision écrite)
- Plan de restructuration détaillé avec indications sur :
    - Entités (partielles) concernées ou activités et sites
    - Fonctions et nombre approximatif de collaborateurs touchés
    - Coûts planifiés
    - Moment de l'exécution de la réorganisation.
- La communication officielle de la restructuration prévue ou son commencement ont créé chez les personnes concernées une attente fondée.

Les provisions pour restructurations ne peuvent porter que sur les coûts directement en lien avec la restructuration. Les coûts induits par de nouvelles formations ou le déménagement de collaborateurs maintenus dans leur poste, par le marketing ou des investissements dans de nouveaux systèmes ne peuvent pas être pris en compte car ils concernent la future activité opérationnelle.

Les coûts des réorganisations ordinaires (les activités se poursuivant plus ou moins sans changement) ne mènent pas à la constitution de provisions. La comptabilisation s'effectue à la période de la réorganisation.

Provisions pour garantie

Les provisions pour garantie nécessitent une base juridique spéciale. Elles sont plutôt rares dans le Domaine des EPF.

- En cas de profonde incertitude sur la portée de l'obligation de garantie, les dommages doivent au moins apparaître sous forme d'engagements conditionnels dans l'annexe des comptes consolidés.

- Si les produits et services font l'objet, pendant un certain temps, d'une obligation de garantie de l'entité vis-à-vis de tiers et ont régulièrement généré des frais à ce titre par le passé, il importe de provisionner le montant moyen à attendre au titre des prestations de garantie. S'il manque des chiffres empiriques sur les coûts à prévoir au titre de la garantie dans le cas de nouveaux produits ou services, la provision sera estimée au mieux.
- Dans des cas particuliers où, la probabilité que le droit de garantie s'applique est élevée, la provision doit être constituée lors de l'apparition du dommage.

4.16.6. Evaluation

Les provisions ne sont pas des instruments financiers.

L'évaluation doit être réalisée selon le principe de la meilleure estimation possible (best estimate en anglais). Ainsi, le montant à inscrire au passif doit pouvoir être justifié de manière compréhensible, sur la base de toutes les informations qu'il est possible de recueillir au prix d'efforts raisonnables. Il faut en particulier prendre en considération les futurs événements probables qui pourraient avoir une incidence sur le montant des provisions. Quant à la procédure d'estimation, elle doit reposer sur des bases objectives. Si le montant de la provision peut être estimé sous forme de fourchette seulement (par ex. CHF 0,5 à 1 million), le montant qui correspond à la meilleure estimation possible est comptabilisé sur la base de probabilité de survenance.

Les provisions ne sont pas rémunérées. L'évaluation objective des provisions à long terme implique donc d'actualiser la valeur de la sortie future de fonds nets, de sorte que c'est la valeur actuelle qui est inscrite au bilan. Toutefois, cette règle ne s'applique qu'à des provisions d'un montant supérieur à CHF 10 millions et d'une durée supérieure à un an. Il est autorisé d'actualiser les provisions présentant des montants et des durées inférieures. Le cas échéant, il convient d'appliquer les conditions inférieures selon le principe de la permanence pour toutes les opérations et sur plusieurs années. Des informations détaillées sur l'actualisation figurent au chapitre 9.6 Actualisation.

Il est possible de renoncer à l'actualisation des provisions à long terme si

a) La précision de l'estimation du montant de la provision est plus importante que l'effet de l'actualisation ou
b) Le moment de survenance ne peut pas être déterminé de façon fiable

Si une tierce partie de l'entité paie une partie des coûts de l'engagement, il convient d'inscrire un actif correspondant au bilan si cette prise en charge d'une partie des coûts est avérée. Le montant brut de la provision est indiqué.
La provision peut être comptabilisée en chiffres nets si l'entité n'est responsable que pour le montant net (par ex. franchise) ou si elle ne doit payer que ce montant (la tierce partie est responsable du paiement de sa part). Le compte de résultat présente des chiffres nets, autrement dit les provisions et les éventuels actifs sont comptabilisés dans les charges appropriées.

4.16.7. Publication

a) Bilan

Les provisions sont inscrites au bilan dans deux groupes séparés : à court terme (groupe 205) en cas de sortie de fonds attendue dans la période comptable suivante, à long terme (groupe 255) en cas de sortie de fonds attendue dans une période comptable ultérieure.

Les remboursements garantis figurent au bilan comme des créances (garantis = probabilité > 90%).

b) Compte de résultat

Les charges liées à la constitution de provisions, à leur augmentation et à leur dissolution doivent figurer dans les charges correspondantes selon le principe du fait générateur.

c) Tableau des flux de trésorerie

Les variations des provisions (à court et long terme) sont présentées dans les flux de trésorerie avant la modification du fonds de roulement net.

d) Annexe

Les principes régissant l'inscription au bilan et l'évaluation des provisions sont présentés dans l'annexe.

Le tableau des provisions fournit les informations suivantes (catégories principales) :

- Brève description de la nature des engagements
- Echéance attendue de la sortie de fonds, et indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance
- Valeur comptable à l'ouverture de l'exercice
- Provisions supplémentaires constituées, augmentations comprises
- Dissolutions
- Montants utilisés
- Transferts de provisions
- Montant des remboursements garantis, inscrits à l'actif
- Valeur comptable à la fin de l'exercice
- Dans le cas des provisions à long terme, il est nécessaire d'indiquer, par catégorie de provisions, les variations annuelles de la valeur actuelle et l'évolution du taux d'actualisation, compte tenu des événements futurs.

Il s'agit en outre d'expliquer les raisons pour lesquelles les informations susmentionnées ne peuvent être présentées, le cas échéant.

Des comparaisons avec l'année précédente ne sont pas nécessaires.

Si une opération donne lieu à une provision et un engagement conditionnel, il convient d'exposer le lien entre les deux.

Peuvent être considérées comme des catégories principales de provisions :

- Provisions pour vacances, et heures supplémentaires et primes de fidélité acquises
- Provisions pour d'autres prestations à long terme destinées au personnel

- Provisions pour sites contaminés
- Provisions pour procès et cas juridiques en suspens
- Provisions pour d'autres droits du personnel (par ex. maintien du versement du salaire après résiliation des rapports de travail)
- Provisions pour cautionnements et prestations de garantie
- Autres provisions

Si la présentation exigée devait porter préjudice à l'entité (par ex. en cas de litige) ou en cas de limitation découlant, par ex., de prescriptions, les normes IPSAS permettent de renoncer à une publication détaillée dans le rapport externe (mais pas dans le bilan). Il convient toutefois d'expliquer les raisons pour lesquelles il est renoncé à la publication.
Exemple de formulation possible : Des provisions sont constituées pour les frais judiciaires si la probabilité d'une issue négative du procès pour l'entité est supérieure à 50%. Il est renoncé à une publication détaillée afin d'éviter des conséquences défavorables sur la procédure juridique.

4.17. Engagements en matière de prévoyance du personnel

4.17.1. Définition

Les explications suivantes se réfèrent à la norme IPSAS 39 qui décrit la présentation des prestations en faveur des employés. Les catégories suivantes sont concernées :

Prestations aux employés exigibles à court terme

Elles comprennent les salaires, traitements, cotisations aux assurances sociales et d'autres prestations en espèces (par ex. logement, voiture de service, marchandises ou services gratuits ou à prix préférentiel). Des informations détaillées figurent au chapitre 5.1 Charges de personnel.

Prestations après résiliation des rapports de travail

Rentes de vieillesse, de survivants et d'invalidité ainsi que d'autres prestations de prévoyance (y compris les obligations de rachat pour les professeurs). Le présent chapitre fournit de plus amples explications.

Autres prestations aux employés exigibles à long terme

Il s'agit des primes de fidélité futures au sens de l'article 45 de l'ordonnance sur le personnel du Domaine des EPF (OPers-EPF). Ces futures prestations sont évaluées par des actuaires. D'autres directives sont exposées dans le présent chapitre.
Les congés sabbatiques tels qu'ils sont appliqués dans le Domaine des EPF ne font pas partie des autres prestations exigibles à long terme. Voir à ce sujet le chapitre 4.16 Provision pour vacances, et heures supplémentaires et primes de fidélité acquises.

Prestations induites par la résiliation des rapports de travail

Il s'agit des prestations à fournir dans le cadre d'une restructuration de l'employeur ou de prestations visant à encourager un départ volontaire anticipé. L'Ordonnance sur le personnel du domaine des EPF prévoit des prestations pour les rapports de service particuliers (art. 21 à 23). Elles ne s'appliquent toutefois qu'en présence d'un plan de restructuration formel et détaillé ou d'une résiliation anticipée des rapports de travail. Voir aussi le chapitre 4.16 Provisions pour restructurations.

Le présent chapitre ne traite que des engagements découlant de prestations après résiliation des rapports de travail et d'autres prestations aux employés exigibles à long terme. Les autres sujets de la norme IPSAS 39 sont exposés aux chapitres 4.16 Provisions et 5.1 Charges de personnel.

La norme IPSAS 39 prévoit deux catégories pour les plans de prestations après résiliation des rapports de travail (voir point 2) :

Plans de prévoyance avec primauté de cotisations

Dans les plans avec primauté des cotisations, l'entreprise verse des cotisations fixes à une institution indépendante (par ex. fondation, fonds). Elle n'est tenue ou ne peut être tenue à verser des cotisations supplémentaires ni sur le plan du droit, ni dans les faits dans le cas où l'institution en question ne disposerait pas d'actifs suffisants pour fournir toutes les prestations en lien avec les prestations de travail acquises dans la période sous revue et les périodes précédentes. Dans les plans avec primauté des cotisations, les employés assument le risque de placement et le risque actuariel (par ex. espérance de vie).

Plans de prévoyance avec primauté des prestations

Tous les plans qui ne sont pas explicitement axés sur la primauté des cotisations sont considérés comme des plans de prévoyance avec primauté des prestations.

En Suisse, les plans régis par la primauté des cotisations sont aussi considérés selon la norme IPSAS 39 comme des plans axés sur les prestations (voir ci-dessous), car les dispositions de la LPP garantissent par exemple une rémunération minimale (taux d'intérêt minimal LPP) ainsi qu'un taux de conversion minimal. A ce titre, les employeurs partagent également le risque.
La majorité des employés et des retraités des institutions du domaine des EPF, ainsi que l'Etat-major et la Présidence du Conseil des EPF, sont assurés auprès de la Caisse fédérale de pensions de la Confédération suisse (PUBLICA). Conformément à la norme IPSAS 39, ces régimes de prévoyance sont qualifiés de plans de prévoyance à primauté des prestations sur la base des promesses de prestations réglementaires et font l'objet d'une évaluation actuarielle annuelle par un expert indépendant.

Une procédure simplifiée selon la norme IPSAS 39 s'applique pour les autres entités à consolider (ainsi que pour les coentreprises et les entités associées). Les collaborateurs de ces entités sont assurés auprès d'autres institutions de prévoyance.
Les plans de prévoyance d'entités ne comptant pas plus de cinq collaborateurs ne sont pas portés au bilan. Si une entité compte plus de cinq collaborateurs, il convient de procéder comme suit :

1. Comparaison du plan de prévoyance avec la caisse de prévoyance du Domaine des EPF (âge des collaborateurs / prestations du plan de prévoyance)

2. Si le plan de prévoyance de l'entité est similaire à celui du Domaine des EPF, le calcul est simplifié :

   Engagements nets en matière de prévoyance de l'entité =
   Nombre d'assurés actifs de l'entité
   x
   Moyenne des engagements nets en matière de prévoyance par assuré actif du Domaine des EPF

   Moyenne des engagements nets en matière de prévoyance par collaborateur du Domaine des EPF =
   Engagements nets en matière de prévoyance du Domaine des EPF
   /
   Nombre d'assurés actifs du Domaine des EPF

Les chiffres de l'année précédente peuvent être utilisés au regard du nombre d'assurés actifs.

3. Si le plan de prévoyance de l'entité diffère sensiblement de celui du Domaine des EPF, une méthode de calcul adaptée doit être déterminée.

Le centre de compétence IPSAS du domaine des EPF doit être consulté afin qu'un calcul cohérent puisse être effectué. Un calcul séparé par un expert actuariel n'est pas nécessaire.

4.17.2. Bases

a) Normes IPSAS

IPSAS 39 – Avantages du personnel

b) Autres règlements

Loi sur le personnel de la Confédération, Ordonnance sur le personnel du domaine des EPF, loi sur les EPF, caisse de prévoyance PUBLICA du domaine des EPF.

4.17.3. Structure (en lien avec le plan comptable)

N° de compte	Désignation	Contenu
30010200	Charges de prévoyance nettes	Les frais de prévoyance nets comprennent les charges de l'employeur liées aux services rendus et les charges / produits d'intérêt nets
15740000	Actifs nets de prévoyance selon IPSAS 39	Différence entre les engagements de prévoyance financés par capitalisation (prestations en cas de retraite, de décès, etc.) et la valeur de marché des actifs de l'institution de prévoyance. Engagements de prévoyance < actifs nets de prévoyance
25400000	Engagements nets de prévoyance (IPSAS 39)	Différence entre les engagements en matière de prévoyance financés par capitalisation (prestations de retraite, de décès, etc.) et la valeur du marché de la fortune de la caisse de prévoyance. Engagements de prévoyance > actifs nets de prévoyance
25510200	Autres prestations en faveur du personnel selon IPSAS 39	Valeur de fin d'année annoncée pour les primes de fidélité futures
26300100	Réserves de réévaluation issues des engagements nets de prévoyance (IPSAS 39)	Bénéfices et pertes actuariels cumulés découlant des engagements nets en matière de prévoyance

Tableau 48 : Structure des engagements en matière de prévoyance du personnel

4.17.4. Comptabilisation

Les engagements en matière de prévoyance du personnel ne sont normalement pas adaptés en cours d'année. Ils sont déterminés par un actuaire dans le cadre de la clôture annuelle, puis imputés aux institutions concernées.

4.17.5. Inscription au bilan

Les engagements en matière de prévoyance évalués selon la norme IPSAS 39 sont portés au bilan de chaque institution du Domaine des EPF. Les engagements en matière de prévoyance du personnel et les provisions pour primes de fidélité présumées sont comptabilisés et présentés séparément.

L'on parle d'engagements nets en matière de prévoyance (découvert) si les engagements en matière de prévoyance dépassent la fortune du plan, et d'actifs net en matière de prévoyance (excédent) si la fortune du plan dépasse les engagements en matière de prévoyance.
Pour les plans à primauté des prestations, les **engagements en matière de prévoyance** sont comptabilisés dans le bilan. Des engagements nets en matière de prévoyance (découvert) sont inscrits dans un poste du bilan séparé comme des engagements découlant de plans à primauté des prestations. Dans tous les cas, ils doivent être inscrits au passif.
Des actifs nets en matière de prévoyance (excédent) sont présentés comme un avoir découlant de plans de prévoyance à primauté des prestations si les critères d'inscription à l'actif sont réunis :

- A hauteur de la réserve existante pour les cotisations de l'employeur
- Si à long terme, les cotisations des participants au plan sont moins élevées que les charges liées aux services rendus

Les **engagements nets en matière de prévoyance** découlent de la valeur actuelle des engagements à primauté des prestations (valeur actuelle des futurs paiements attendus pour le règlement des engagements découlant de la prestation de l'employé pendant la période en cours et les périodes précédentes), déduction faite de la fortune du plan évaluée selon la juste valeur (juste valeur) à la date de clôture (joindre le document).

Les **bénéfices et pertes actuariels** découlant des plans axés sur les prestations sont directement comptabilisés dans les capitaux propres.

Les charges de la période pour des plans à primauté des prestations (**frais de prévoyance nets**) déterminées selon la norme IPSAS 39 sont comptabilisées comme une différence des frais de prévoyance (cotisations de l'employeur) déjà imputés.

Le montant à comptabiliser comme des **frais de prévoyance nets** en lien avec les plans à primauté de prestations est déterminé par le solde des composants suivants :

Charges liées aux services rendus

- Charges de l'employeur liées aux services rendus (estimation actuarielle des droits aux prestations acquis par l'employé sur la base des prestations fournies pendant la période en question)
- Charges liées aux services passés découlant des modifications et de réductions du plan (réductions des effectifs)

Conséquences d'éventuelles indemnités du plan (fin d'un plan sans remplacement)

Charges / Produits d'intérêt nets

- Les charges / produits d'intérêt découlant des engagements en matière de prévoyance et de la fortune de prévoyance (détermination par application du taux d'actualisation sur la dette nette/le patrimoine net)

Dans le Domaine des EPF, les charges liées aux services rendus ainsi que les charges d'intérêt nets sont toutes deux comptabilisées sur le compte 30010200 Frais de prévoyance nets.

Les **charges liées aux services passés** découlent d'une modification des engagements à primauté des prestations suite à une réduction du plan ou toute autre adaptation du plan. Une réduction du plan résulte de la réduction du personnel faisant partie du cercle des bénéficiaires d'un plan.
Les charges liées aux services passés peuvent être positives (augmentation des engagements à primauté des prestations) ou négatives (baisse des engagements à primauté des prestations). Dès qu'elles sont connues, les charges liées aux services passés doivent être inscrites intégralement dans le compte des profits et pertes, indépendamment d'éventuelles conditions de non-déchéance.

La provision pour les **autres prestations exigibles à long terme (primes de fidélité futures)** est considérée comme une valeur actuelle des engagements en matière de prévoyance non financés par capitalisation.

Les bénéfices et pertes actuariels ainsi que les charges liées aux services passés découlant des **autres prestations exigibles à long terme** sont comptabilisées dans le compte de résultat de l'année où ils sont dus (frais de prévoyance nets de l'entreprise).

4.17.6. Evaluation

Les engagements en matière de prévoyance du personnel ne sont pas des instruments financiers.

La norme IPSAS 39 recourt à une appréciation économique consistant à calculer les droits acquis à des prestations de prévoyance en tenant compte de l'évolution future des salaires et des rentes. La méthode des unités de crédit projetées (*Projected Unit Credit Method*) s'applique. Ainsi, la valeur des engagements en matière de prévoyance au jour déterminant pour l'évaluation est équivalente à la valeur actuelle du droit à la prévoyance jusqu'à la date de clôture, compte tenu de la durée d'assurance et du bénéfice assuré au moment du départ à la retraite. Les cotisations effectives augmentant par paliers avec l'âge, conformément au règlement de prévoyance, sont considérées comme des prestations négatives mais réparties linéairement sur toute la période de leur acquisition.

Le calcul des engagements nets en matière de prévoyance ou des actifs nets en matière de prévoyance découlant de plans de prévoyance à primauté de prestations et d'autres prestations exigibles à long terme est réalisé par des experts actuaires externes chaque année. Les exceptions sont expliquées au chapitre 4.17.1.

Les engagements en matière de prévoyance peuvent varier par exemple en fonction du nombre de personnes assurées ou du niveau des salaires des participants au plan. Outre ces effets, la variation des paramètres de calcul comme le taux d'actualisation, , etc. peut aussi entraîner une modification des engagements en matière de prévoyance. Les adaptations suite à de telles modifications des paramètres sont considérées comme des **effets actuariels** (bénéfices et pertes actuariels).

Le Domaine des EPF applique le partage des risques entre employeur et employé mentionné dans la norme IPSAS 39 paragraphes 89-96. Dans le cadre d'une approche en deux étapes du calcul des engagements de prévoyance, il est supposé que le conseil de fondation décide des mesures à prendre pour remédier à l'avenir à un déficit de financement structurel conformément aux règles formelles (par

exemple, prise en compte des ajustements futurs/avantages non encore décidés). L'accent est mis ici sur les futures adaptations de prestations qui n'ont pas encore été décidées. Dans un second temps, le déficit de financement est réparti, en vertu des normes IPSAS, entre le salarié et l'employeur.
L'évaluation des engagements en matière de prévoyance doit notamment tenir compte des hypothèses actuarielles démographiques et financières suivantes :

Hypothèses financières

- Taux d'actualisation : le taux d'intérêt technique pour l'actualisation dépend des taux d'intérêt au comptant des obligations de la Confédération, publiés chaque mois par la Banque nationale suisse, et des flux de capitaux attendus de la caisse de prévoyance PUBLICA du Domaine des EPF selon les données des effectifs de l'année précédente.
- Evolution du salaire : cette hypothèse doit tenir compte des réflexions à long terme et comprend le renchérissement ainsi qu'une composante réelle relative à la qualification.
- Progression des retraites : cette hypothèse concerne l'augmentation des retraites attendue à long terme, en tenant compte du renchérissement.
- Rémunération des avoirs de vieillesse.

Hypothèses démographiques

- Taux de mortalité et d'invalidité.
- Probabilité de sortie.

En outre, les hypothèses suivantes doivent être formulées dans le contexte de l'approche en deux étapes du **partage des risques** :

- Futures adaptations des prestations (en particulier une baisse des taux de conversion ; mesures d'accompagnement directement liées à la baisse des taux de conversion).
- Contribution des employés au déficit de financement

En conséquence des hypothèses de partage des risques, la baisse du taux de conversion effectivement intervenue / décidée n'est plus comptabilisée comme un ajustement du plan mais directement dans les capitaux propres, par analogie aux gains et pertes liés à la valeur empirique des autres hypothèses financières. Pour les mesures décidées conjointement avec la baisse du taux de conversion, il convient d'évaluer au cas par cas si elles sont directement liées à la baisse du taux de conversion ou si elles n'ont qu'un rapport indirect avec ces dernières. Dans le dernier cas précité, elles sont comptabilisées comme des modifications du plan dans le compte de résultat.

Les hypothèses sont proposées par l'expert actuariel et confirmées par le centre de compétence IPSAS du Domaine des EPF et l'état-major Personnel du Conseil des EPF. Ces hypothèses sont généralement basées sur les hypothèses actuarielles du gouvernement fédéral et ne s'en écartent que si elles sont substantiellement justifiées. Ces dernières sont convenues d'entente avec le CDF

La fortune correspond aux actifs répartis entre les institutions de la caisse de prévoyance des entités du Domaine des EPF à la valeur du marché, déduction faite des engagements à court terme. Les réserves pour les cotisations de l'employeur, les provisions techniques et les réserves de fluctuation de valeur font partie des actifs.

4.17.7. Publication

Les engagements en matière de prévoyance du personnel sont présentés dans les comptes annuels du Domaine des EPF selon les dispositions de la norme IPSAS 39.137 ss.

4.18. Capitaux de tiers affectés à long terme

Définition

Les dettes (= capitaux étrangers) sont des engagements actuels nés d'événements survenus dans le passé et dont le règlement est habituellement en lien avec une sortie de ressources avec utilité économique ou potentiel de service.

Les engagements découlant d'opérations sans contrepartie directe ne peuvent découler en principe que de fonds de tiers affectés à des projets importants pour le Domaine des EPF. En cas d'afflux de ressources soumises à des conditions, il convient de comptabiliser un engagement correspondant au montant de la prestation pas encore fournie, notamment quand il en découle un accord de remboursement explicite. Si l'obligation de remboursement n'est pas précisée expressément, il existe un engagement lorsque des dispositions précises limitent nettement la marge de manœuvre ou en cas de restriction notable de la compétence de décision ou de l'affectation en dehors du domaine d'activité de l'institution. Des explications sur ces dispositions figurent au chapitre 9.1 Comptabilisation des produits et inscription au bilan des fonds affectés.

Les engagements envers d'autres institutions sur la base de contrats de type *leading house* ne sont présentés comme des moyens affectés à long terme si l'institution des EPF assume les assume les principales opportunités et risques du contrat en question. Des explications détaillées concernant les contrats de type *leading house* sont exposées au chapitre 9.1 Comptabilisation des produits et inscription au bilan des fonds affectés.

En vertu de la norme IPSAS 1.70, les engagements à court et long terme doivent être portés au bilan comme des groupes séparés. Les fonds de tiers affectés dans le Domaine des EPF sont toutefois souvent attribués aux capitaux étrangers à long terme. Pour cette raison, les prestations pas encore fournies découlant d'opérations sans contrepartie ne sont portées au passif que dans un seul poste, sous les fonds de tiers affectés à long terme.

Les rubriques des engagements affectés à long terme sont détaillées dans le plan comptable du Domaine des EPF.

Bases

a) Normes IPSAS

IPSAS 1 – Présentation des états financiers
IPSAS 23 – Produit des opérations sans contrepartie directe

b) Autres règlements

Aucun

Structure (en lien avec le plan comptable)

N° de compte	Désignation	Contenu
25600100	Contributions de recherche FNS	Produits du FNS selon la norme IPSAS 23
25600200	Contributions de recherche Innosuisse	Produits de la CTI selon la norme IPSAS 23

25600300	Contributions de recherche UE	Produits de l'UE selon la norme IPSAS 23
25600400	Contributions de recherche, offices de la Confédération (recherche sectorielle)	Produits des mandats de recherche des offices fédéraux selon la norme IPSAS 23
25600500	Contributions à la recherche du secteur privé	Produits de l'économie privée selon la norme IPSAS 23
25600600	Autres contributions à la recherche	Produits des cantons, communes, organisations internationales, etc. selon la norme IPSAS 23
25600700	Dons et legs	Produits des dons / legs selon la norme IPSAS 23
25600999	**Fonds de tiers affectés à long terme**	**Ligne de total**
25899999	**Capitaux de tiers à long terme**	**Ligne de total**
25999999	**Capitaux de tiers**	**Ligne de total**
29999999	**Passif**	**Ligne de total**

Tableau 49 : Structure des fonds de tiers affectés à long terme

Comptabilisation

Les soldes de chaque engagement doivent être justifiés pour chaque groupe de classification à la fin de la période comptable. Chaque projet est présenté habituellement comme des fonds ou projets séparés.

Inscription au bilan

L'inscription au bilan intervient en principe au niveau du projet individuel. La comptabilisation des soldes positifs et négatifs de différents projets n'est notamment pas autorisée. Les petits projets (produits/entrées < CHF 10'000 par projet) peuvent être affectés à un fonds ou un numéro de projet ad hoc.

Evaluation

Les capitaux de tiers affectés à long terme ne sont pas des instruments financiers.

L'évaluation des engagements découlant d'opérations sans contrepartie est réalisée sur la base des engagements en cours liés à des prestations à la date de clôture. Elle est calculée en fonction des subventions déjà reçues et encore en suspens, déduction faite des prestations fournies jusqu'à la date de clôture.

L'évaluation et la régularisation des produits sans contrepartie (overhead) figurent au chapitre 9.1 Comptabilisation des produits et inscription au bilan des fonds affectés.

Les engagements découlant d'opérations sans contrepartie sont gérés et évalués comme un poste monétaire du bilan, conformément au contrat relatif à la contribution donnant lieu à une créance correspondante. La partie qui a fait l'objet d'un afflux de liquidités est ignorée. Les engagements en devises étrangères doivent donc être réévalués à la date de clôture comme la créance correspondante. Cette mesure garantit une évaluation identique des créances des engagements correspondants.

L'obligation de prestation est évaluée au moment du paiement ou de la facturation, au cours du jour. A partir de ce moment, l'obligation de prestation n'est plus considérée comme un poste monétaire, car plus aucun paiement n'est nécessaire en devises étrangères pour le réduire et une prestation doit être fournie.

Publication

a) Bilan

Les engagements découlant de fonds de tiers affectés à des projets sont portés au bilan dans les fonds de tiers affectés à long terme.

b) Compte de résultat

Pas d'indication

c) Tableau des flux de trésorerie

L'augmentation ou la diminution des engagements dans le cadre d'opérations avec et sans contrepartie directe est présentée dans les flux de trésorerie de l'activité opérationnelle.

d) Annexe des comptes annuels

Les principes régissant l'inscription au bilan et l'évaluation des engagements dans le cadre d'opérations avec et sans contrepartie directe sont publiés dans l'annexe. D'autres informations importantes peuvent être publiées.

Les engagements sont ventilés dans l'annexe selon leur nature et leur montant (voir aussi chapitre 8.3 Publication des instruments financiers). Les engagements envers des personnes et entités proches et contrôlées sont présentés séparément. La publication est détaillée dans le chapitre 8.7 Personnes et sociétés proches.

Les engagements ou parties d'engagements courants qui ne seront honorés qu'au-delà d'un délai de douze mois et qui ne peuvent pas être clairement imputés aux activités opérationnelles ordinaires figurent dans les capitaux étrangers à long terme et sont décrits comme tels (ventilés par nature) dans l'annexe. Ne font par exemple pas partie des activités opérationnelles ordinaires les engagements financiers détenus à des fins commerciales (réalisation de bénéfice à court terme suite à des variations de prix) dans le respect des normes IPSAS, les crédits sur comptes courants, les dividendes à payer et autres distributions similaires ainsi que les engagements financiers garantissant le financement à long terme (norme IPSAS 1.82).

Le montant total des engagements engendrant des intérêts à payer doit être aussi présenté séparément dans l'annexe.

4.19. Capitaux propres

4.19.1. Aperçu

Le droit à une participation résiduelle sur les actifs d'une entité après déduction de tous ses engagements constitue le patrimoine net/les capitaux propres au sens de la norme IPSAS 1.7. Les capitaux propres ne constituent pas un instrument financier.

Les capitaux propres du Domaine des EPF sont structurés comme suit :

Capital de base	Capital de la fondation et capital-actions des entités consolidées

Réserves de réévaluation	Composées de trois sous-postes : • Réserves de réévaluation pour placements financiers • Réserve de réévaluation pour engagements en matière de prévoyance (IPSAS 39) • Réserves pour opérations de couverture
Dons, soutiens financiers, cofinancements	Composées de : • Dons et legs • Autres contrats de tiers • Résultats générés par les fonds de tiers • Cofinancements

Réserves avec affectation interne (*)
 	
(*) fait partie du total Réserves avec affectation interne / sans affectation
	Composées de :
	• Réserves formation et recherche
	  ○ Réserves liées aux nominations de nouveaux professeurs (start-up funds) *N/A pour l'EPFL*
	  ○ Projets formation et recherche (y c. innovation)
	  ○ Initiatives et projets stratégiques décidés par le CEPF
	• Réserves projets d'infrastructure et d'administration
	  ○ Projets de construction retardés
	  ○ Epargne dédiéepar la direction en faveur de projets de construction importants

Réserves sans affectation (*) (*) fait partie du total Réserves avec affectation interne / sans affectation	Composées de : • Réserves sans affectation relevant du pouvoir de disposition de la direction de l'école ou de l'institution • Réserves sans affectation relevant du pouvoir de disposition des départements/facultés/professeurs • Réserves issues de la contribution financière de la Confédération (situation temporaire)
Réserves de consolidation	Réserves de consolidation d'entités contrôlées et réserves d'entités associées

Excédent/découvert au bilan	Composées de :
	• Résultats reportés (sans retraitements)
	• Retraitements
	• Ecarts de change (pour des participations étrangères entièrement consolidées)
	• Résultat au bilan
	  ○ Résultat de l'exercice
	  ○ Augmentation/diminution des réserves d'exploitation (également appelées réserves issues de l'activité d'entreprise pour rester fidèle à la traduction officielle)

Capitaux propres imputables au propriétaire	
Parts minoritaires	• Parts de minorités dans des participations entièrement consolidées
Capitaux propres	

Tableau 50 : Structure des capitaux propres

Des explications détaillées concernant les capitaux propres figurent dans les chapitres suivants en fonction du poste des capitaux propres.

L'augmentation et la diminution des réserves assortis d'une marge de manœuvre, plus précisément les réserves avec affectation interne et les réserves sans affectation, nécessitent un processus d'approbation prédéfini afin d'assurer une tenue régulière.
Les autres postes des capitaux propres découlent de la présentation des comptes et la situation financière à la date de clôture. Comme ils ne bénéficient d'aucune marge de manœuvre décisionnelle, ils ne nécessitent pas de processus spécifique d'approbation.

4.19.2. Bases

a) Normes IPSAS

IPSAS 1 – Présentation des états financiers
IPSAS 3 – Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs
IPSAS 35 – Etats financiers consolidés
IPSAS 39 – Avantages du personnel
IPSAS 41 – Instruments financiers (comptabilisation et évaluation)

b) Autres règlements

Chapitre 9.1 Comptabilisation des produits et inscription au bilan des fonds affectés
Chapitre 8.3 Publication des instruments financiers
Chapitre 8.9 Publication des participations dans d'autres entités (entités contrôlées ou associées, accords conjoints)

4.20. Capital de base

N° de compte	Désignation	Contenu
26201000	Capital social	Capital de la fondation et capital-actions des entités consolidées
26999999	**Capitaux propres, part majoritaire attribuable à la Confédération**	**Total intermédiaire**
28999999	**Capitaux propres**	**Ligne de total**

Tableau 51 : Structure du capital de base

Voir la description détaillée au chapitre 10 Consolidation.

4.21. Réserves de réévaluation

4.21.1. Définition

Toutes les comptabilisations sans effet sur le résultat sont réalisées dans les réserves de réévaluation. Ces dernières comprennent :

- Les variations de la valeur du marché pour les placements financiers à long terme classés comme « disponibles à la vente » et évalués à la valeur du marché
- Les bénéfices et pertes actuariels cumulés découlant des engagements en matière de prévoyance
- Les fluctuations de valeur des instruments financiers dérivés servant à la comptabilité de couverture

Les rubriques des réserves de réévaluation sont détaillées dans le plan comptable du Domaine des EPF (cf. 4.21.3).

Se référer aux chapitres correspondants pour des définitions détaillées en lien avec les réserves de réévaluation :

- Placement financiers : chapitre 4.3 Placements financiers
- Engagements en matière de prévoyance : chapitre 4.17 Engagements en matière de prévoyance du personnel
- Instruments financiers dérivés : chapitre 9.2 Opérations de couverture

4.21.2. Bases

a) Normes IPSAS

IPSAS 1 – Présentation des états financiers
IPSAS 39 – Avantages du personnel
IPSAS 41 – Instruments financiers (comptabilisation et évaluation)

b) Autres règlements

Aucun

4.21.3. Structure

N° de compte	Désignation	Contenu
26300100	Réserve de réévaluation issue des engagements nets de prévoyance (IPSAS 39)	Bénéfices et pertes actuariels cumulés découlant des engagements en matière de prévoyance
26300300	Réserves issues de transactions de couverture (hedge accounting)	Les fluctuations de valeur des instruments financiers dérivés servant à la comptabilité de couverture.
26399999	**Réserves de réévaluation**	**Total intermédiaire**
26999999	**Capitaux propres, part majoritaire attribuable à la Confédération**	**Total intermédiaire**
28999999	**Capitaux propres**	**Ligne de total**

Tableau 52 : Structure des réserves de réévaluation

4.21.4. Comptabilisation

Engagements en matière de prévoyance du personnel
En règle générale, les comptabilisations en lien avec les engagements en matière de prévoyance du personnel ne sont pas réalisées en cours d'année. Les calculs nécessaires à l'évaluation des engagements en matière de prévoyance sont entrepris au moment de la clôture annuelle par un expert actuaire. L'expertise établie par l'expert actuaire au 31 décembre sert de base pour les écritures de clôture.

Placements financiers
Des informations détaillées sur la comptabilisation des placements financiers à long terme figurent au chapitre 4.3 Placement financiers. Avec l'introduction de la norme IPSAS 41, les autres participations sont évaluées à la juste valeur (juste valeur via le résultat) avec incidence sur le résultat. Par conséquent, les écritures ne sont plus comptabilisées par les capitaux propres et le compte 26300200 a été rendu inactif.

Opérations de couverture
Les fluctuations de valeur des instruments financiers dérivés servant à la comptabilité de couverture sont directement comptabilisées dans les capitaux propres et non dans le compte de résultat.

4.21.5. Inscription au bilan

L'inscription au bilan

- des résultats actuariels
- des placements financiers à long terme classés comme « disponibles à la vente » et évalués à la valeur du marché
- des fluctuations de valeur des opérations de couverture

est détaillée dans les chapitres correspondants.

4.21.6. Evaluation

La comptabilisation

- des résultats actuariels
- des placements financiers à long terme classés comme « disponibles à la vente » et évalués à la valeur du marché
- des fluctuations de valeur des opérations de couverture

est détaillée dans les chapitres correspondants.

4.21.7. Publication

Les obligations en matière de publication de la variation des réserves de réévaluation dans les capitaux propres figurent au chapitre 7 Tableau de variation des capitaux propres.

4.22. Dons, soutiens financiers, cofinancements

4.22.1. Définition

Font partie des dons, soutiens financiers et cofinancements :

- Dons et legs
- Autres contrats de tiers
- Résultats générés par les fonds de tiers
- Cofinancements

Les rubriques dons, soutiens financiers, cofinancements sont détaillées dans le plan comptable du Domaine des EPF (cf. 4.22.3).

Seule **la source de financement est déterminante pour l'attribution**. Par conséquent, le poste ne comprend que les fonds de tiers qui ne sont pas considérés comme des capitaux étrangers. La modification de la répartition à partir de 2021 signifie que le Conseil fédéral n'a aucune marge de manœuvre dans l'affectation ou l'utilisation de ces fonds, c'est-à-dire qu'ils ne tombent pas explicitement sous le coup de l'art. 35, al. 3, de la loi sur les EPF.

L'état des réserves est lié à des actifs correspondants (créances, liquidités/placements financiers, immobilisations corporelles ou cofinancement).

Dons et legs

Cette rubrique comprend les fonds restants non encore utilisés provenant de contrats de donation et de legs, à hauteur des revenus déjà comptabilisés dans le compte de résultat provenant de ces contrats. Pour la définition, se référer au chapitre 5.8 Donations et legs, section Définition.

Autres contrats de tiers

es autres contrats de tiers comprennent les contributions issues d'accords ou de contrats avec des bailleurs de fonds pour l'aide au financement d'activités d'enseignement et de recherche, pour lesquelles aucun engagement n'est à comptabiliser dans les capitaux étrangers (marge de manœuvre suffisamment ouverte) et qui sont exclusivement des transactions sans contrepartie directe (IPSAS 23). Il ne peut s'agir de dons (voir la section Dons et legs, ci-dessus).

Résultats générés par les fonds de tiers

Il s'agit des excédents de revenus ou de charges provenant de la gestion des actifs tiers associés, qui comprennent explicitement aussi les résultats obtenus des fonds tiers investis sur le marché ou sur un compte de dépôt séparé de l'AFF conformément à la convention de trésorerie (dans la convention de trésorerie, les fonds tiers sont appelés autres fonds). La réserve de fluctuation de valeur, c'est-à-dire le capital-risque destiné à couvrir les pertes sur les fonds de tiers investis sur le marché, est séparée en tant que poste distinct des résultats cumulés correspondants du placement des fonds de tiers ou est gérée séparément.

Cofinancements

Ce poste représente une réserve de propriété sur les immeubles de la Confédération (OFCL) suite à l'apport de fonds de tiers du domaine des EPF. Il ne s'agit pas de réserves, contrairement aux autres postes mentionnés ci-dessus.

4.22.2. Bases

a) Normes IPSAS

IPSAS 1 – Présentation des états financiers

Les normes IPSAS ne contiennent pas d'autres directives explicites pour le traitement des dons, soutiens financiers, cofinancements dans les capitaux propres. Le principe de la comptabilisation d'exercice doit être respecté. Voir également le chapitre 9.1.

b) Autres règlements

Chapitre 9.1 Comptabilisation des produits et inscription au bilan des fonds affectés

4.22.3. Structure

N° de compte	Désignation	Contenu
26400100	Dons et legs	Fonds restants provenant de contrats de donation et de legs dont les revenus ont déjà été comptabilisés dans le compte de résultat
26400200	Autres contrats financés par des fonds de tiers	Contributions de bailleurs de fonds tiers au cofinancement de projets d'enseignement et de recherche, dans la mesure où les produits ont déjà été comptabilisés dans le compte de résultat. Il s'agit exclusivement de transactions sans contrepartie directe (IPSAS 23).
26400300	Résultats générés par les fonds de tiers	Résultats (produits et charges) de la gestion des actifs sous-jacents (créances immobilisations financières, immobilisations corporelles)
26400400	Cofinancements	Financement conjoint de bâtiments de la Confédération et issus de fonds de tiers (réserve de propriété).
26400999	**Dons, soutiens financiers, cofinancements**	**Ligne de total**
26999999	**Capitaux propres, part majoritaire attribuable à la Confédération**	**Total intermédiaire**
28999999	**Capitaux propres**	**Ligne de total**

Tableau 53 : Structure des dons, soutiens financiers, cofinancements

4.22.4. Comptabilisation

Dispositions de constitution / dissolution des dons, soutiens financiers et cofinancements

- **Dons, legs ainsi que soutiens financiers résultant d'autres contrats de tiers**
  - Les produits et les charges sont directement comptabilisés dans le compte de résultat. Les fonds disponibles dans les capitaux propres ne sont augmentés (en cas d'excédent des produits) ou diminués (en cas d'excédent des charges) qu'après la clôture du compte de résultat.
  - L'utilisation est conforme aux instructions du donateur ou du bailleur de fonds (contrats, directives des règlements de fonds) et des compétences financières définies.
- **Des revenus générés par les fonds de tiers**
  - Les produits et les charges sont directement comptabilisés, au cours de l'exercice, dans le compte de résultat. Les fonds disponibles les capitaux propres ne sont augmentés

(en cas d'excédent des produits) ou diminués (en cas d'excédent des charges) qu'après la clôture du compte de résultat.
  - L'utilisation répond aux directives des règlements de fonds et des compétences financières définies.
- **Cofinancements**
  - Voir chapitre 9.10 Cofinancements

Comptabilisation des variations
Afin de pouvoir présenter le solde résultant conformément à la période, il est nécessaire de procéder à un transfert au sein des capitaux propres : cela conduit soit à une création (excédent de produits) soit à un prélèvement (excédent de charges) des dons, soutiens financiers, cofinancements dans les capitaux propres. Compte tenu du fait que les dons, soutiens financiers, cofinancements sont encore modifiés dans l'année en cours, le résultat au bilan (total intermédiaire 26759999) n'est pas égal au résultat annuel du compte de résultat. Les augmentations péjorent le résultat au bilan (comptabilisé via le compte 26710000 Augmentation/diminution des réserves issues de l'activité d'entreprise), tandis que ses dissolutions améliorent le résultat au bilan. Ces transferts doivent **être** considérés **comme des écritures supplémentaires hors du compte de résultat**, bien qu'ils ne puissent plus modifier le total des capitaux propres.

Pour des raisons de transparence, la variation est comptabilisée sur le compte séparé « "Augmentation / diminution des réserves issues de l'activité d'entreprise », qui est présenté dans le « résultat au bilan » ou « excédent/déficit du bilan ». Un mouvement spécifiquement défini est utilisé à cet effet.

Le compte « augmentation / diminution des réserves provenant de l'activité d'entreprise » sert à éviter la comptabilisation simultanée de la variation des réserves sur le compte « résultat au bilan ». Les « véritables » résultats reportés et les variations des capitaux propres sont ainsi présentés avec transparence dans deux comptes séparés.

Résultat annuel (selon compte de résultat)
+/- compte « augmentation / diminution des réserves issues de l'activité d'entreprise »
= Résultat au bilan (de l'année)
+/- résultats reportés (sans retraitements)
+/- retraitements
+/- écart de conversion= excédent/découvert au bilan

Au début de l'année suivant, le résultat annuel et le solde du compte de variation des CP sont remis à zéro via le résultat reporté.

Moment de la comptabilisation des variations des réserves :
Les écritures peuvent être passées au profit/à la charge de l'exercice en cours dès que les bases correspondantes (listes d'engagements, calculs) sont disponibles.

4.22.5. Inscription au bilan

Se référer au chapitre 9.1 pour le classement et la comptabilisation.

4.22.6. Evaluation

Les revenus provenant de dons, soutiens financiers et cofinancements, déjà comptabilisés dans les capitaux propres via le compte de résultat, sont évalués à leur valeur nominale..

Pour la réserve de fluctuation de valeur (capital-risque destiné à couvrir les pertes des fonds de tiers investis sur le marché) retirée des résultats cumulés du placement de fonds de tiers, il doit exister un calcul actuel basé sur l'approche de la value-at-risk.

4.22.7. Publication

Les obligations en matière de publication de la variation des réserves dons, soutiens financiers et cofinancements dans les capitaux propres figurent au chapitre 7 Tableau de variation des capitaux propres.

4.23. Réserves avec affectation interne

4.23.1. Définition

Font partie des réserves avec affectation interne dans les capitaux propres :

- Les réserves formation et recherche
- Les réserves infrastructure et administration

Les rubriques des réserves avec affectation interne sont détaillées dans le plan comptable du Domaine des EPF (cf. 0).

Réserves affectées en interne à des projets de formation et de recherche
La réserve « formation et recherche » est déterminée par l'utilisation des fonds et non par leur provenance. Beaucoup d'octrois donnent lieu à la constitution de réserves. La réserve pour la formation et la recherche englobe tous ces montants (pas besoin d'un compte de réserve pour chaque affectation). Des informations sur chaque poste sont fournies dans l'annexe ou les commentaires.

Les octrois doivent être clairement définis dans une décision (documentation écrite) et dûment justifiés (par ex. lettre de professeurs, décisions de la direction ou de l'école, ou d'un membre au moins de la direction. Ces fonds affectés dans les capitaux propres indiquent que de tels octrois existent et qu'il convient de constituer des réserves pour les couvrir.

Les octrois suivants sont définis pour la réserve « formation et recherche » :

- Réserves pour couvrir les **octrois liés aux nominations** de nouveaux professeurs
- Réserves pour les **projets de formation et de recherche** pour lesquels les directions d'école ou d'établissement mettent à disposition des fonds affectés pour une durée déterminée.
- Réserves pour les **initiatives et projets stratégiques** qui sont financés temporairement avec les fonds décidés par le Conseil des EPF. Elles comprennent, de manière non exhaustive, les Strategic Focus Areas et les infrastructures de recherche mentionnés dans le message FRI et les objectifs stratégiques.

Réserves affectées en interne à des projets d'infrastructure et d'administration
La réserve « Infrastructure et administration » comprend les réserves pour des octrois internes concrets pour lesquels aucun engagement dans des capitaux étrangers ne doit être constitué (marge de manœuvre suffisante) et qui ne relèvent pas du domaine « formation et recherche ». Les bases doivent être concrètes afin de pouvoir quantifier la valeur de la réserve. Un vague projet ne suffit pas pour constituer des réserves avec affectation interne (principe de l'image fidèle (true and fair view)). Ces projets doivent être présentés dans les réserves sans affectation.

Les engagements internes suivants sont définis pour la réserve « Infrastructure et administration » :

- **Projets de construction retardés** : les réserves pour des projets de construction différés (par ex. suite à des oppositions) doivent être présentées si ces projets se réaliseront dans les années suivantes. Les fonds peuvent entrer dans le périmètre de consolidation du Domaine des EPF en vertu de la règle de perméabilité entre le crédit d'investissement et la contribution financière de la Confédération. Ils entraînent une augmentation temporaire de la contribution financière de la Confédération clairement attribuée au projet en question. Un **seuil de matérialité** est défini afin de limiter les projets de construction « différés » en fin d'année : des réserves sont constituées uniquement pour les projets différés pour lesquels le **montant pas encore utilisé dépasse 1% du crédit d'investissement et CHF 1 million.** L'état d'avancement des projets de construction différés est examiné l'année suivante. Si le montant net a diminué, la réserve doit l'être aussi, sinon elle reste identique ou elle est augmentée en fonction.

  La réserve pour des projets de construction retardés est constituée en fonction du niveau de la contribution financière de la Confédération au moment du bouclement. Aucune réserve ne peut être constituée si la contribution financière a été entièrement consommée (après transfert de crédit entre crédit d'investissement et contribution financière). Les réserves ne peuvent être constituées que jusqu'à concurrence des moyens nets effectivement disponibles. Elles peuvent être constituées si la contribution financière n'est pas épuisée.

- **Epargne dédiée aux grands projets de construction**. Il doit exister un projet d'infrastructure concret (> 10 millions CHF) dont la preuve du besoin adressée au président du Conseil des EPF a été établie par l'institution et approuvée par au moins un membre de la direction ou de la direction de l'école. L'objectif d'épargne doit être défini en termes de montant et avoir fait l'objet d'une décision. Les fonds nécessaires à l'épargne doivent être disponibles ou pouvoir être accumulés.
  Le montant seuil pour les grands projets de construction est le suivant : à partir de 10 millions CHF pour les deux EPF et à partir de 5 millions pour instituts de recherche.

- **Projets d'administration :** réserves pour des projets administratifs (p. ex. dans le domaine de l'informatique et de l'administration) pour lesquels les directions des écoles ou des institutions mettent des moyens à disposition à des fins précises et pour une durée limitée. Les réserves ne doivent être constituées que pour les projets dont le montant dépasse 1 million de CHF.

4.23.2. Bases

a) Normes IPSAS

IPSAS 1 – Présentation des états financiers

Les normes IPSAS ne contiennent pas d'autres directives explicites pour le traitement des réserves avec affectation interne dans les capitaux propres. Le principe d'exercice doit être respecté.

b) Autres règlements

Chapitre 9.1 des produits et inscription au bilan des fonds affectés

4.23.3. Structure

N° de compte	Désignation	Contenu
26501100	Réserves affectées en interne à des projets de formation et de recherche	Octrois liés aux nominations de nouveaux professeurs, projets formation et recherche (affectation et échéance).
26501200	Réserves affectées en interne à des projets d'infrastructure et d'administration	Réserves pour des octrois internes concrets pour lesquels aucun engagement ne doit être comptabilisé dans les capitaux étrangers et qui ne relèvent pas du domaine formation et recherche.
26501299	**Réserves avec affectation interne**	**Ligne de total**
26501999	**Réserves avec affectation interne / sans affectation**	**Ligne de total**
26999999	**Capitaux propres, part majoritaire attribuable à la Confédération**	**Total intermédiaire**
28999999	**Capitaux propres**	**Ligne de total**

Tableau 54 : Structure des réserves avec affectation interne

4.23.4. Comptabilisation

Dispositions de constitution / dissolution des réserves avec affectation en interne

- La constitution s'effectue à partir des réserves sans affectation et une éventuelle dissolution est comptabilisée en leur faveur.
- Les réserves avec affectation interne ne peuvent être constituées que si les réserves non affectées présentent un solde positif.
- La base de la constitution des réserves est la preuve des engagements internes correspondants.
- Les charges résultant de la mise en œuvre des projets et des opérations à vocation interne sont directement comptabilisées au compte de résultat. Le solde résultant dans le bilan est réduit de cet excédent de charges dans le cadre des écritures de clôture.
- L'utilisation se fait conformément au but du projet qui était à la base de l'attribution interne ou conformément aux compétences financières définies.
- Pour plus d'informations sur les écritures de variation, voir le chapitre 4.26.4 Comptabilisation (Excédent/déficit du bilan, Augmentation/diminution des réserves issues de l'activité d'entreprise).
- Lorsqu'il existe dans une institution des octrois liés aux nominations des professeurs, des réserves correspondantes affectées en interne **peuvent être constituées** et présentées.
- En cas d'augmentation ou de réduction de la réserve, l'approbation d'au moins un membre de la direction ou de la direction de l'école est requise.
- Pour compenser les réserves négatives sans affectation, les réserves avec affectation interne peuvent être dissoutes, mais la décision de dissolution doit obligatoirement être prise par le même organe que celui qui avait pris la décision de créer la réserve avec affectation interne.
- Si des réserves doivent être constituées pour de nouvelles opérations, elles doivent d'abord être incluses dans le manuel comptable et la modification doit être approuvée en conséquence. A partir de ce moment, toutes les institutions sont tenues de comptabiliser la réserve correspondante si des obligations internes existent.

Reclassements dans les réserves sans affectation et inversement

Le reclassement des réserves avec affectation interne dans les réserves sans affectation ou vice-versa n'est pas possible sans justification. Des bases claires doivent être disponibles pour la constitution de réserves avec affectation interne (voir les paragraphes ci-devant sur la définition et la comptabilisation). Si ces conditions ne sont pas réunies, les réserves en question doivent être reclassées dans les réserves sans affectation.

4.23.5. Inscription au bilan

L'inscription au bilan d'un élément (projet, opération, etc.) dans les réserves avec affectation interne suppose que les conditions de l'affectation interne, voir ci-dessus dans la section Définition, soient remplies.

4.23.6. Evaluation

Le montant inscrit au bilan correspond à la valeur nominale du solde des réserves avec affectation interne.

4.23.7. Publication

Les obligations en matière de publication de la variation des réserves avec affectation interne figurent au chapitre 7 Tableau de variation des capitaux propres.

En ce qui concerne les octrois liés aux nominations de nouveaux professeurs, la part des réserves y relative peut être indiquée à un endroit approprié dans l'annexe.

4.24. Réserves sans affectation

4.24.1. Définition

Les réserves sans affectation comprennent :

- Les réserves sans affectation relevant du pouvoir de disposition du CEPF, de la direction de l'école ou de l'institution. Il n'existe pas d'obligations externes ou internes qui pourraient limiter la liberté décisionnelle.
- Les réserves sans affectation relevant du pouvoir de disposition des départements/facultés et des unités. Elles découlent des soldes résiduels des projets avec fonds de tiers terminés ou d'éventuels revenus d'activités accessoires. Elles servent à la formation et la recherche ainsi qu'à couvrir des pertes (par ex. suite aux fluctuations des taux de change). Il n'existe toutefois pas de finalité clairement définie et limitée dans le temps.
- Réserves sans affectation découlant de la contribution financière de la Confédération. Elles indiquent les fonds par encore utilisés à la date de clôture et ne sont soumises à aucune obligation. En règle générale, il s'agit d'une situation temporaire car la contribution financière de la Confédération obéit au principe d'annualité. Ces réserves n’apparaissent pas séparément au bilan dans les comptes annuels.

L'affectation annuelle des excédents de produits ou de charges de la période aux réserves sans affectation est approuvée par le Conseil fédéral (loi sur les EPF, art. 35, al. 3).

Les fonds des réserves sans affectation peuvent provenir de fonds directs de la Confédération ou de tiers (fonds indirects de la Confédération, autres sources), mais doivent avoir été réalisés. **D'entente avec la Confédération, il n'est plus nécessaire de justifier dans le détail la**

provenance des fonds (en général pour les capitaux propres et en particulier aussi pour les réserves sans affectation). *(Remarque : la distinction par rapport à la source de financement reste valable pour prouver le respect des dispositions de la Convention de trésorerie en vigueur.)*

Les présidents des deux écoles ou les directions des établissements de recherche sont autorisés à définir leurs propres affectations dans le cadre de ces réserves**.** Elles ne sont toutefois pas reprises au niveau du Domaine des EPF, car il s'agit d'affaires internes aux institutions.

Avec une gestion active des réserves, il faut viser un total positif des réserves sans affectation. Un éventuel montant négatif doit figurer dans l'excédent/le déficit du bilan. Il s'agit uniquement de l'indication dans le bilan et dans le tableau de variation des capitaux propres. Les projets/fonds négatifs individuels ne sont pas compensés. Pour les dispositions relatives à la comptabilité, se référer au chapitre 4.24.4.

4.24.2. Bases

a) Normes IPSAS

IPSAS 1 – Présentation des états financiers

Les normes IPSAS ne contiennent pas d'autres directives explicites pour le traitement des réserves sans affectation dans les capitaux propres. Le principe d’exercice doit être respecté.

b) Autres règlements

Chapitre 9.1

4.24.3. Structure (en lien avec le plan comptable)

N° de compte	Désignation	Contenu
26501500	Réserves sans affectation interne	Réserves relevant du pouvoir de disposition des différents acteurs (cf. directives sur la gestion active des réserves du CEPF et des institutions)
26501999	Réserves avec affectation interne / sans affectation	Ligne de total
26999999	**Capitaux propres, part majoritaire attribuable à la Confédération**	**Total intermédiaire**
28999999	**Capitaux propres**	**Ligne de total**

Tableau 55 : Structure des réserves sans affectation

4.24.4. Comptabilisation

Comptabilisation des variations *des réserves sans affectation*

- Conformément à l'art. 35, al. 3, de la loi sur les EPF, l'affectation du résultat annuel (affectation du résultat) aux réserves sans affectation doit être soumise chaque année au Conseil fédéral.
- Conformément à l'accord avec l'AFF, l'affectation du résultat sera approuvée ultérieurement par le Conseil fédéral. Par conséquent, les écritures de constitution/dissolution des réserves sans affectation peuvent être effectuées durant l'année en cours.
- Les écritures sont passées à partir du résultat annuel : en cas d'excédent de recettes, il y a constitution (affectation) de réserves, en cas d'excédent de dépenses, il y a prélèvement de réserves.
- Pour plus d'informations sur les écritures de variation, voir le chapitre 4.26.4 Comptabilisation, Excédent/déficit du bilan, Augmentation/diminution des réserves issues de l'activité d'entreprise.
- Pour compenser les réserves négatives sans affectation, les réserves avec affectation interne peuvent être dissoutes et affectées aux réserves sans affectation. Voir la section 4.23.4 pour plus de détails.

Les projets terminés présentant des soldes résiduels doivent être affectés au capitaux propres au plus tard à la fin du projet ou après réception du paiement final. La fin du projet ne correspond pas à la durée du contrat.

Reclassements dans les réserves avec affectation interne

Le reclassement des réserves sans affectation dans les réserves avec affectation interne ou vice-versa n'est pas possible sans justification. Des bases claires doivent être disponibles pour la constitution de réserves avec affectation interne (voir les paragraphes ci-devant sur la définition et la comptabilisation). Un reclassement ne peut être réalisé que si ces conditions sont réunies

4.24.5. Inscription au bilan

Se référer à l'arbre décisionnel figurant au chapitre 9.1 pour l'attribution d'une contribution provenant de fonds directs de la Confédération ou de fonds de tiers aux capitaux propres ou étrangers.

4.24.6. Evaluation

Le montant porté au bilan correspond à la valeur nominale du solde des réserves sans affectation avant la validation de l'utilisation de l'excédent de revenu ou de charges par le Conseil fédéral.

4.24.7. Publication

Les obligations en matière de publication de la variation des réserves sans affectation dans les capitaux propres figurent au chapitre 7 Tableau de variation des capitaux propres.

4.25. Réserves de consolidation

N° de compte	Désignation	Contenu
26504100	Réserves de consolidation (entités contrôlées)	Réserves de consolidation des entités contrôlées
26504200	Variations du capital des participations mises en équivalence	Variations du capital issues de participations mises en équivalence
26504999	**Réserves de consolidation**	**Total intermédiaire**
26999999	**Capitaux propres, part majoritaire attribuable à la Confédération**	**Total intermédiaire**
28999999	**Capitaux propres**	**Ligne de total**

Tableau 56 : Structure des réserves de consolidation

Voir la description détaillée au chapitre 10 Consolidation. Dans ce cadre, le reclassement du résultat dans la réserve provenant d'entités associées intervient la même année. Il convient de procéder de la même manière que celle décrite au chapitre 4.22 Dons, soutiens financiers, cofinancements et dans la section Comptabilisation des écritures de variation.

4.26. Excédent/découvert au bilan

4.26.1. Définition

Les rubriques de l'excédent/découvert au bilan sont détaillées dans le plan comptable du Domaine des EPF (cf. chapitre 4.26.3).

Le résultat annuel et le solde du compte « Augmentation / diminution des réserves issues de l'activité d'entreprise » sont reclassés sur le résultat cumulé des années précédentes au début de l'année suivante.

4.26.2. Bases

a) Normes IPSAS

IPSAS 1 – Présentation des états financiers
IPSAS 3 – Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs

b) Autres règlements

Chapitre 9.1 Comptabilisation des produits et inscription au bilan des fonds affectés

4.26.3. Structure (en lien avec le plan comptable)

N° de compte	Désignation	Contenu
26700000	Résultat reporté (résultat non distribué des années précédentes et sans effets de retraitements)	Bénéfices / pertes reportés des années précédentes
26700100	Retraitements	Effets provenant de retraitements provenant de l'application rétrospective des méthodes de comptabilisation et d'évaluation nouvelles ou modifiées.
26730000	Ecarts de conversion dans les capitaux propres	Les écarts de change générés dans le cadre de la consolidation doivent être comptabilisés séparément dans les capitaux propres et sans incidence sur le résultat.
26710000	Augmentation / diminution des réserves issues de l'activité d'entreprise	Augmentation/diminution suite aux variations des réserves dans les capitaux propres
26750000	Résultat de l'année	Bénéfices/pertes annuels selon le compte de résultat (avant répartition des réserves)
26759999	Résultat au bilan	Total intermédiaire
26799999	**Excédent (+)/Déficit (-) de bilan**	**Ligne de total**
26999999	**Capitaux propres, part majoritaire attribuable à la Confédération**	**Ligne de total**
28999999	**Capitaux propres**	**Ligne de total**

Tableau 57 : Structure de l'excédent/du découvert au bilan

4.26.4. Comptabilisation

Augmentation / diminution des réserves issues de l'activité d'entreprise

Le compte « Augmentation / diminution des réserves issues de l'activité d'entreprise » a pour but d'éviter que la modification des réserves ne soit comptabilisée simultanément via le compte « Résultat reporté ». Le « véritable » résultat reporté et les variations des capitaux propres sont ainsi présentés de manière transparente sur deux comptes séparés.

Les écritures de variation des capitaux propres suivantes sont passées dans le compte « Augmentation / diminution des réserves issues de l'activité d'entreprise ».

Dispositions relatives aux écritures de variation des réserves des Dons, soutiens financiers, cofinancements

Voir à ce sujet le chapitre 4.22.4 Comptabilisation des Dons, soutiens financiers, cofinancements. Cela vaut également pour les réserves d'entités associées, chapitre 4.25.

Dispositions relatives aux écritures de variation des réserves avec affectation interne et sans affectation

- Les réserves acquises sont toujours comptabilisées en premier lieu via le compte de résultat (p. ex. excédent issu d'un projet géré via un fonds de tiers). Un transfert purement comptable des capitaux de tiers aux réserves n'est pas possible.
- Il n'est pas obligatoire que le résultat annuel soit final pour procéder aux écritures de variation. Les écritures peuvent être passées dès que les bases correspondantes (listes des engagements, calculs) sont disponibles. Il est seulement important qu'elles soient passées durant l'exercice en cours (et non l'année suivante).
- La création / la dissolution de réserves avec affectation interne / sans affectation dans les capitaux propres s'effectue au moyen d'écritures de modification au sein des capitaux propres. Pour des raisons de transparence, ces modifications sont comptabilisées via le compte séparé « 26710000 Augmentation / diminution des réserves issues de l'activité d'entreprise », qui est présenté dans le « résultat du bilan » ou dans l' « excédent / déficit au bilan ». Elles sont toutefois gérées comme des mouvements distincts : d'une part pour l'affectation du résultat, c'est-à-dire l'attribution aux / ou le prélèvement des réserves sans affectation, et d'autre part pour les transferts des réserves sans affectation vers les réserves avec affectation interne (ou inversement).
- Du fait que les réserves avec affectation interne / sans affectation sont modifiées durant l'année en cours, le résultat au bilan (sous-total 26759999) n'est pas égal au résultat annuel du compte de résultat. Les augmentations de réserves grèvent le résultat annuel au bilan, tandis que les dissolutions de réserves améliorent le résultat au bilan. Ces transferts doivent être considérés comme des écritures supplémentaires en dehors du compte de résultat, sachant qu'ils ne peuvent plus modifier le total des capitaux propres.

  Résultat de l'exercice (selon compte de résultat)
  +/- Augmentation / diminution des réserves issues de l'activité d'entreprise
  = Résultat au bilan
  +/- Ecarts de conversion
  +/- Résultat reporté
  +/- Retraitements
  = Excédent / déficit au bilan

- Au début de l'exercice suivant, le résultat de l'année et le solde du compte de variation des réserves d'exploitation doivent être remis à zéro par le biais du résultat reporté.

Pour pouvoir retracer la présentation de la demande d'affectation du résultat (ligne séparée dans le tableau de variation des capitaux propres) dans le rapport financier, ces données doivent être disponibles en tant que pièce comptable, c'est-à-dire qu'elles doivent pouvoir être documentées.

4.26.5. Inscription au bilan

L'inscription au bilan se fait se fait de façon distincte dans les capitaux propres.

4.26.6. Evaluation

Le montant de l'excédent / déficit au bilan intervient à la valeur nominale.

4.26.7. Publication

La variation de l'excédent / déficit au bilan est divulguée et commentée. Les obligations en matière de publication figurent au chapitre 7 Tableau de variation des capitaux propres.

4.27. Parts minoritaires

4.27.1. Définition

Les rubriques des parts minoritaires sont détaillées dans le plan comptable du Domaine des EPF.

Les parts minoritaires sont les parts détenues par des tiers dans le résultat et les capitaux propres de comptes consolidés. Compte tenu que la consolidation globale d'une entité contrôlée entraîne l'intégration du bilan et du compte de résultat de l'entité en question dans les comptes consolidés du Domaine des EPF, la part détenue par des tiers dans les capitaux propres et le résultat doit être présentée séparément. Les parts minoritaires sont présentées comme faisant partie des capitaux propres du groupe, mais séparément des capitaux propres du propriétaire du Domaine des EPF.

4.27.2. Bases

a) Normes IPSAS

IPSAS 1 – Présentation des états financiers
IPSAS 35 – Etats financiers consolidés

b) Autres règlements

Aucun

4.27.3. Structure (en lien avec le plan comptable)

N° de compte	Désignation	Contenu
27900000	Parts minoritaires aux capitaux propres	Comptabilisation de consolidation pour différencier les parts minoritaires au capital
27950000	Parts minoritaires au résultat	Comptabilisation de consolidation pour différencier la part minoritaire au bénéfice net/à la perte nette
27960000	Parts minoritaires, différence de conversion de devises	Comptabilisation de consolidation pour saisir la différence de conversion de devises des parts minoritaires
27999999	**Parts minoritaires**	**Ligne de total**
28999999	**Capitaux propres**	**Ligne de total**

Tableau 58 : Structure des parts minoritaires

4.27.4. Comptabilisation

Voir la description détaillée au chapitre 10 Consolidation.

4.27.5. Inscription au bilan

Voir la description détaillée au chapitre 10 Consolidation.

4.27.6. Evaluation

Voir la description détaillée au chapitre 10 Consolidation.

4.27.7. Publication

Les obligations en matière de publication de la variation des minorités dans les capitaux propres figurent au chapitre 7 Tableau de variation des capitaux propres.

5. Compte de résultat

5.1. Charges de personnel

5.1.1. Définition

Les rubriques des charges de personnel sont détaillées dans le plan comptable du Domaine des EPF.

Ne font pas partie des charges de personnel :

- Les honoraires de personnes indépendantes, non assujetties aux assurances sociales.
- Les frais des collaborateurs et des externes.
- Les contributions (subventions) aux crèches

Ces dépenses doivent être comptabilisées sous les charges de biens et services.

5.1.2. Bases

a) Normes IPSAS

IPSAS 1 – Présentation des états financiers
IPSAS 19 – Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels
IPSAS 39 – Avantages du personnel

b) Autres règlements

172.220.113 Ordonnance sur le personnel du domaine des EPF, OPers-EPF

5.1.3. Structure (en lien avec le plan comptable)

N° de compte	Désignation	Contenu
30000100	Corps professoral (code SHIS 51)	Salaires et traitements de tous les collaborateurs faisant l'objet d'un contrat de travail du Domaine des EPF (rétribution du personnel) y c. 13e salaire. Ils comprennent les salaires horaires, allocations d'expérience, allocations d'assistance, allocations de résidence à l'étranger, allocations de fonction, allocations pour solde d'horaire (heures supplémentaires, travail le samedi et le dimanche, travail de nuit), primes de fidélité (cadeaux d'ancienneté acquis et versés) allocations familiales (CAF), etc. (voir aussi chapitre 4.17 Engagements en matière de prévoyance du personnel)
30000200	Personnel scientifique (code SHIS 52 à 54)	
30000300	Personnel technique et administratif, apprentis, stagiaires (code SHIS 56 à 59)	
30000400	APG, SUVA et autres remboursements	Rétribution du personnel des APG, SUVA et autres remboursements
30000999	**Rétribution du personnel**	**Total intermédiaire**
30010100	Assurances sociales (AVS/AC/AI/APG/AMat)	Cotisations de l'employeur aux assurances sociales (AVS/AC/AI/APG/AMat, Suva, part des paiements aux rentes transitoires)
30010200	Charges de prévoyance nettes	Les frais de prévoyance nets comprennent les charges de l'employeur liées aux services rendus et les charges / produits d'intérêt nets
30010300	Assurance maladie et accident	Cotisations de l'employeur aux assurances accidents (AP, ANP)
30010400	Contribution de l'employeur à la CAF	Cotisations de l'employeur à la caisse d'allocations familiales
30019999	**Assurances sociales et frais de prévoyance**	**Total intermédiaire**
30020000	Autres prestations de l'employeur	Par ex. charges liées aux retraites anticipées, etc.
30030000	Personnel temporaire	Personnel temporaire d'agences externes de placement
30040000	Variation des provisions pour vacances et heures supplémentaires	Adaptations des provisions pour heures supplémentaires et vacances
30050000	Variation des provisions pour primes de fidélité futures	Adaptation des provisions pour les droits aux primes de fidélité futures

30070000	Autres charges de personnel	Formation et perfectionnement, annonces d'offres d'emploi, provisions pour le placement de personnel, autres dépenses pour le personnel (par ex. vêtements de service, office des migrations, participations aux déménagements, etc.), etc.
30080000	IC – Autres charges de personnel	Charges de personnel comptabilisées provenant de la sollicitation de personnel d'une entité au sein du Domaine des EPF ou d'une entité de la Confédération
30099999	**Charges de personnel**	**Ligne de total**
39999099	**Charges d'exploitation**	**Ligne de total**
39999999	**Charges**	**Ligne de total**

Tableau 59 : Structure des charges de personnel

5.1.4. Comptabilisation

Rétribution du personnel

Le groupe « Rétribution du personnel » (comptes 30000xxx) comptabilise les salaires et traitements de tous les collaborateurs faisant l'objet d'un contrat de travail et classés par catégories de personnel (base : modèle de comptabilité analytique pour les institutions universitaires CSHE).

Les catégories de personnel suivantes sont présentées :

- Compte 30000100 Professeurs (chargé de cours avec responsabilités en matière de conduite du personnel) Professeur, professeur ordinaire, professeur associé, doyen, professeur assistant et tenure track, professeur ad-personam, médecin avec fonctions d'un titulaire de chaire (par ex. médecin-chef, chef de clinique, médecin principal agrégé) (code SIUS 51 Chargés de cours avec responsabilités en matière de conduite du personnel)
- Compte 30000200 Collaborateurs scientifiques ; privat-docent, chargé de cours, professeur invité, chargé de cours et de recherche, responsable d'enseignement et de recherche, enseignant sur la base de mandats, professeur titulaire, professeur honoraire, professeur en séjour de recherche, professeur suppléant, lecteur, enseignant universitaire, directeur de recherche, « senior scientist », médecin-chef, médecin principal sans fonctions d'un titulaire de chaire (code SIUS 52 Autres chargés de cours) ainsi que collaborateur scientifique, post-doctorant, chef de projet dans le domaine académique, directeur de groupe de recherche, maître-assistant, médecin spécialiste hospitalier, médecin de service, assistant, doctorant PhD, tuteur, aide-assistant, médecin-assistant (codes SIUS 53 Collaborateurs scientifiques et 54 Assistants, doctorants)
- Compte 30000300 Collaborateur administratif et technique, apprenti, stagiaire. Charges pour l'ensemble des autres collaborateurs pour l'administration, la technique, l'entretien, le social, le sport, les bibliothèques ainsi que les apprentis et les stagiaires (codes SIUS 56 Personnel de direction, 57 Personnel administratif, 58 Personnel de soutien, 59 Personnel d'exploitation)
- Compte 30000400 APG, SUVA et autres remboursements lors de perte de gain des assurances susmentionnées (APG, allocations familiales, indemnités journalières de la SUVA, de l'AI et de l'AM) et de cotisations AVS/AC. Comme par le passé, les provisions pour l'impôt prélevé à la source ainsi que les indemnités pour les coûts administratifs sont comptabilisées sous les autres produits divers (43020000).

Les réductions de charges pour les coûts salariaux (refacturation de salaires à des tiers) sont à régulariser (transitoires) périodiquement. Sont déterminantes les cotisations dues pour une période comptable, et non pas les cotisations payées durant cette période.

Remarque : une diminution de charges (dérogation au principe du produit brut) doit être comptabilisée dès lors qu'il s'agit d'un poste de transit. Ce cas se présentera en particulier lors de refacturations au sein du Domaine des EPF.

L'activation de prestations propres est comptabilisée dans les produits et non pas comme une diminution de charges de personnel.

Cotisations de l'employeur

Les cotisations aux assurances sociales (AVS, AC, APG, AP, ANP, maternité, allocations familiales) sont déterminées par exercice. Sont déterminantes les cotisations dues pour une période comptable, et non pas les cotisations payées durant cette période.

Les allocations familiales versées aux collaborateurs sont présentées dans la rétribution du personnel. Les remboursements d'allocations familiales de la caisse de compensation sont comptabilisés sur le compte 30000400 « APG, SUVA et autres remboursements ». De cette façon, la différence (part surobligatoire des allocations familiales) entre le versement et le remboursement par la caisse de compensation est prise en compte avec effet sur le résultat à titre de charges. Des comptes de régularisation actifs sont constitués à hauteur du remboursement attendu de la caisse de compensation.

Autres prestations de l'employeur

Les cotisations aux institutions de prévoyance comprennent les cotisations règlementaires de l'employeur pour la prévoyance professionnelle à l'institution de prévoyance.

La constitution ou la dissolution des engagements nets en matière de prévoyance (engagements envers les caisses de pension) est comptabilisée sur le compte 30010200 Frais de prévoyance nets (voir chapitre 4.17 Engagements en matière de prévoyance du personnel).

Personnel temporaire

Les charges de personnel pour le personnel engagé pour une durée limitée et pour les collaborateurs temporaires doivent être régularisées (transitoires) par exercice.

Variation des provisions

Des provisions sont constituées pour les engagements résultant de prestations à court et à long terme en faveur des employés, comme les engagements en matière de prévoyance du personnel, plans sociaux liés à une restructuration, soldes de vacances ou heures supplémentaires non utilisés et primes de fidélité futures, etc. conformément au chapitre 4.16 (voir aussi le chapitre 4.17 Engagements en matière de prévoyance du personnel).

Les provisions pour vacances et heures supplémentaires doivent être adaptées à l'aide du compte 30040000 Variation des provisions pour heures supplémentaires et vacances. L'adaptation des provisions pour les droits aux primes de fidélité futures doit être comptabilisée sur le compte 30050000. Les provisions ne sont pas séparées entre composantes salariales et de cotisations sociales.

Des provisions sont également constituées si les avoirs sont dissous à une période comptable ultérieure. Le calcul des provisions est expliqué au chapitre 4.16 Provisions.

Autres charges de personnel

Ce poste comprend d'autres charges liées au personnel telles que coûts de formation et de perfectionnement, recrutement de personnel et autres coûts de personnel tels que manifestations pour le personnel, cadeaux aux collaborateurs, etc.

I/C Charges de personnel

La location de personnel à des entités consolidées au sein du Domaine des EPF est comptabilisée par le biais du compte 30080000.

5.1.5. Inscription au bilan

Les charges de personnel doivent être comptabilisées dans l'exercice où les collaborateurs fournissent la prestation de travail.

Un engagement doit figurer au bilan si un collaborateur a fourni des prestations de travail que l'employeur ne rémunère qu'ultérieurement ou s'il existe un droit à des primes de fidélité futures. Voir à ce sujet les chapitres 4.16 Provisions et 4.17 Engagements en matière de prévoyance du personnel

5.1.6. Evaluation

Les prestations exigibles à court terme (salaires, traitements, cotisations aux assurances sociales, vacances payées, maintien du salaire en cas de maladie, etc.) sont comptabilisées avec le montant habituellement payé en échange de cette prestation de travail (norme IPSAS 39.11).

L'évaluation de **prestations après la fin des rapports de travail** (assurance-vieillesse, survivants et invalidité, autres prestations de prévoyance, etc.) prend en compte les risques actuariels et les risques de placement. Par conséquent, elle doit être effectuée par un expert (norme IPSAS 39.26 ss). La même règle s'applique pour la détermination des valeurs pour **d'autres prestations exigibles à long terme aux employés** qui comprennent, pour le Domaine des EPF, les primes de fidélité futures.

5.1.7. Publication

Les charges de personnel doivent être présentées séparément dans le compte de résultat.
Bien que la norme IPSAS 39 ne fournisse aucune information spécifique en ce qui concerne les avantages du personnel, les charges de personnel sont présentées dans l'annexe des comptes annuels subdivisée selon les principaux sous-groupes.

Conformément à d'autres normes IPSAS, d'autres instructions en matière de publication s'appliquent. Ainsi, la norme IPSAS 20 exige l'indication de la somme des indemnités pour les personnes clés du management (voir chapitre 8.7 Entités proches).

5.2. Charges de biens et services

5.2.1. Définition

Les rubriques des charges de biens et services sont détaillées dans le plan comptable du Domaine des EPF.

Font partie des charges de biens et services :

- L'ensemble des charges pour les biens de consommation utilisés dans le Domaine des EPF durant l'exercice considéré (utilisation des stocks, indépendamment du montant).
- Tous les coûts pour les prestations de service (par ex. frais de téléphone, travaux d'entretien, réparations, etc.) qui ne sont pas fournies par le personnel.
- Les achats d'immobilisations corporelles qui ne répondent pas aux critères d'activation.
- Les frais d'entretien d'immobilisations corporelles et d'immeubles économiquement nécessaires.

Les charges de biens et services comprennent les catégories de coûts suivantes :

- Charges de matériel et de marchandises
- Charges de loyers
- Autres charges d'exploitation
- IC Charges de biens et services

Les charges de loyers et les autres charges d'exploitation forment conjointement les charges d'exploitation.

Ne font pas partie des charges de biens et services :

- Les dépenses qui remplissent les conditions d'inscription à l'actif (par ex. rénovations d'immeubles). Les principes relatifs à l'inscription à l'actif figurent aux chapitres 4.7 Immobilisations corporelles, 4.8 Immobilisations corporelles immobilières et 4.9 Immobilisations incorporelles.
- Les variations de provisions existantes pour le démantèlement d'accélérateurs et pour l'élimination des composants et déchets radioactifs dans la mesure où elles sont ajoutées à la valeur d'acquisition de l'installation concernée (IFRIC 1).

- Les charges d'acquisition et de gestion de capital ne font pas partie des charges de biens et services. Ces opérations sont comptabilisées sous les charges financières.
- Les coûts de personnel
- Les explications quant à la rétrocession des produits immobiliers de la Confédération à des tiers et à la rétrocession de revenus sur la vente d'énergie figurent au chapitre 9.13.

5.2.2. Bases

a) Normes IPSAS

IPSAS 1 – Présentation des états financiers
IPSAS 12 – Stocks
IPSAS 45 – Immobilisations corporelles
IFRIC 1 – Variations des provisions existantes et relatives au démantèlement, à la remise en état et similaires

b) Autres règlements

Aucun

5.2.3. Structure (en lien avec le plan comptable)

N° de compte	Désignation	Contenu
31000100	Charges de matériel	Charges en relation avec un chiffre d'affaires correspondant envers des tiers ou qui apparaissent dans le cadre de la production de biens ou de la fourniture de prestations de recherche, par ex. articles de laboratoire, préparations biologiques, produits chimiques, matières premières, produits finis et semi-finis
31000200	Biens matériels non activés (mobilier, machines, véhicules)	Acquisition d'immobilisations corporelles dont la valeur d'acquisition est inférieure au seuil d'activation
31009999	**Charges de matériel et de marchandises**	**Ligne de total**
31010100	Charges de locaux (loués à des tiers)	Location de locaux n'appartenant pas à la Confédération
31010200	Charges de locaux, immeubles de la Confédération	Pour les immeubles appartenant à la Confédération et mis à la disposition du Domaine des EPF par celle-ci, des loyers théoriques sont présentés dans le compte de résultat. Charges théoriques. Contrepartie dans les produits : contribution aux loyers pour les immeubles appartenant à la Confédération, compte 43092000
31010300	Nettoyage, gérance des immeubles, gardiennage	Travaux de nettoyage et autres dépenses nécessaires à l'exploitation des immeubles

31010400	Entretien, réparation et maintenance	Entretien, réparations et maintenance des immeubles
31010999	**Charges de loyers**	**Ligne de total**
31011100	Entretien, réparation et maintenance d'équipements	Entretien, réparations et maintenance d'équipements, véhicules, appareils et installations
31011150	Energie, eau et élimination des déchets	Combustibles, carburants, taxes d'eau potable et des eaux usées, chaleur à distance, électricité, gaz, taxe d'élimination
31011200	Charges administratives	Matériel de bureau, articles publicitaires, imprimés, autres charges administratives
31011250	Charges informatiques et de communication	Matériel de consommation tel que cartouches d'encre, papier, supports numériques, maintenance du matériel informatique et des logiciels, entretien et réparations du matériel informatique et des logiciels, achats de matériel informatique et de logiciels inférieurs au seuil d'activation, prestations externes pour le domaine informatique
31011300	Commissions, honoraires, mandats de recherche et de développement	Honoraires pour prestations de conseil, expertises, études, consultations de bases de données. Honoraires pour orateurs invités. Charges pour expositions et marketing
31011350	Transports, assurances, émoluments	Transport de choses et de personnes (sauf frais professionnels), émoluments de fret et taxes douanières, assurances de choses
31011400	Autres prestations de service de tiers	Achat de services de tiers qui ne peuvent être imputés à aucun autre poste
31011450	Charges de bibliothèques	Livres, périodiques, médias électroniques, bases de données électroniques, frais de reliure, frais d'impression, prêts Les institutions ne disposant pas d'une propre bibliothèque comptabilisent les livres, périodiques, etc. sous « Autres charges de biens et services ».
31011500	Frais de voyage	Frais professionnels liés aux déplacements des collaborateurs (avion, train, séjour, repas). Frais de participation à des séminaires, symposiums et congrès. Prise en charge des invités

31011510	Coûts de compensation du CO_2	Charges pour le financement de mesures de compensation de CO_2 refacturées par l'OFEV
31011550	Autres charges de biens et services	Autres charges de biens et services qui ne peuvent être imputées à aucun autre poste
31011600	Dépréciation / pertes attendues sur créances	Dépréciation / pertes attendues provenant de créances irrécouvrables
31011610	Pertes résultant de la décomptabilisation de créances	Pertes effectives résultant de la décomptabilisation de créances
31011650	Pertes de soties d'immobilisations	Pertes sur réductions des immobilisations corporelles
31011700	Rétrocession à la Confédération (selon l'Ordonnance finances et compta. EPF)	Rétrocession à la Confédération provenant de la cession de l'usage non nécessaire à l'exploitation de biens immobiliers appartenant à la Confédération et rétrocession de revenus sur la vente d'énergie non utilisée par l'institution elle-même.
31011999	**Autres charges d'exploitation**	**Ligne de total**
31019999	**Charges d'exploitation (charges de loyers et autres charges d'exploitation)**	**Ligne de total**
31080000	IC - Charges de biens et services	Prestations facturées par d'autres entités du Domaine des EPF et par des entités de la Confédération
31099999	**Charges de biens et services**	**Ligne de total**
39999099	**Charges d'exploitation**	**Ligne de total**
39999999	**Charges**	**Ligne de total**

Tableau 60 : Structure des charges de biens et services

5.2.4. Comptabilisation

La nature des charges inscrites sous les charges de biens et services varie fortement. Pour être appropriée, la comptabilisation d'une opération doit impérativement refléter la situation concrète.

En principe, la comptabilisation des charges de biens et services distingue trois cas :

a) Achat pour la consommation courante (cas normal)
Achat de matières pour la consommation courante, pour l'entretien ou pour assumer les activités administratives. Ce cas est comptabilisé sous le compte de charges de biens et services correspondant.

b) Achat de stocks avec gestion du stock permanente
L'achat en question est comptabilisé sous le compte actif « Stocks ». Ce n'est que lors de leur consommation que le déstockage est comptabilisé sous le compte des charges de matériel et de marchandises ou le compte de charges de biens et services correspondant.

c) Achat de stocks sans gestion du stock permanente
Le montant des inventaires n'est recensé qu'une fois par an à l'occasion d'un inventaire à jour fixe. Les changements dans l'inventaire en cours d'année ne figurent pas au bilan. L'achat en question est comp-

tabilisé sous le compte de résultat correspondant, généralement sous « Charges de matériel et de marchandises », mais aussi sous « Energie, eau et élimination des déchets » par ex. pour les combustibles et les carburants. Ce n'est qu'en fin d'année que l'éventuel changement dans l'inventaire est comptabilisé : une réduction des stocks augmente les charges de marchandises correspondantes (par ex. charges de matériel et de marchandises vers stocks), une augmentation des stocks réduit les charges de marchandises comptabilisées (par ex. stocks vers charges de matériel et de marchandises ou charges d'énergie).

Il existe également des pertes résultant de la sortie d'immobilisations. Les dispositions pertinentes à cet égard sont énoncées au chapitre 5.9 Autres produits, sous la rubrique Bénéfices liés à la vente d'actifs immobilisés. Si les critères de classification comme détenus en vue de la vente selon IPSAS 44 sont remplis, les exigences en matière de présentation et d'évaluation énoncées au chapitre 9.17 doivent être appliquées au moment où les critères sont remplis (c'est-à-dire généralement avant que la vente ait eu lieu). Les exigences relatives à la présentation des activités abandonnées, qui sont énoncées au chapitre 9.18, s'appliquent de manière analogue.

5.2.5. Inscription au bilan

Les charges de biens et services doivent être comptabilisées à la période à laquelle les prestations ont été fournies. Les prestations et livraisons fournies mais non encore facturées sont déterminées en conséquence (voir aussi chapitre 4.15 Comptes de régularisation passifs)

Les achats de mobilier, d'appareils et de véhicules qui ne sont pas inscrits à l'actif (coûts d'acquisition inférieurs au seuil d'activation) sont comptabilisés sous le poste « Biens matériels non activés ». La même règle s'applique au matériel informatique non inscrit à l'actif, qui est toutefois comptabilisé sous le poste « Charges informatiques et de télécommunication ».

5.2.6. Les directives de comptabilisation figurent au chapitre 4.7. Immobilisations corporelles. Evaluation

L'évaluation est effectuée aux valeurs d'acquisition.

5.2.7. Publication

a) Bilan

Les biens matériels portés à l'actif sont présentés au bilan selon les catégories d'immobilisations en cours.

b) Compte de résultat

Les charges de biens et services sont comptabilisées dans les comptes généraux correspondants. Les achats de mobilier, d'appareils et de véhicules inférieurs à une valeur de CHF 10 000 sont comptabilisés sous le compte 31000200 « Biens matériels non activés ». Le matériel informatique non inscrit à l'actif est comptabilisé sous le compte 31011250 « Charges informatiques et de communication ». Les stocks obéissent aux dispositions du chapitre 4.5 Stocks.

c) Tableau des flux de trésorerie

Les charges de biens et services sont intégrées au résultat de l'exercice et aux flux de trésorerie provenant de l'activité opérationnelle.

d) Annexe

Il n'existe pas d'exigences particulières en matière de publication des charges de biens et services.

5.3. Amortissements

5.3.1. Définition

Les immobilisations corporelles (biens matériels et éléments de fortune financiers immatériels) perdent en valeur suite à leur utilisation et à leur vieillissement. Les amortissements sont divisés en amortissements planifiés et dépréciations. L'amortissement permet de tenir compte de la diminution de valeur. Les adaptations de valeur à la suite de diminutions durables de la valeur sont traitées comme des réévaluations.

Les rubriques des amortissements sont détaillées dans le plan comptable du Domaine des EPF.

Droits d'utilisation du preneur sur les immobilisations corporelles mobilières et immobilières

Les droits d'utilisation du preneur sur les immobilisations corporelles mobilières et immobilières sont amortis selon la même méthode (c'est-à-dire le modèle du coût d'acquisition) que les immobilisations corporelles. La durée d'amortissement est toutefois déterminée conformément aux dispositions du chapitre 9.14 Contrats de leasing - preneur de leasing. Le droit d'utilisation du preneur de leasing est également soumis aux mêmes dispositions en matière de dépréciation de valeur que les immobilisations corporelles détenues directement (voir chapitre 9.5 Dépréciations durables (Impairment)).

Les dispositions du présent chapitre et du chapitre 9.5 Dépréciations durables s'appliquent aux contrats de leasing dans lesquels le domaine des EPF est le bailleur - par exemple si l'actif est sous-loué - et lorsque le contrat de sous-location est classé comme contrat de leasing opérationnel. Toutefois, si le contrat est classé comme contrat de leasing financier, l'investissement net résultant dans le contrat de sous-location doit être soumis à un test de dépréciation conformément à IPSAS 41 (cf. chapitre 3.6.4 "Evaluation selon le modèle de dépréciation IPSAS 41 (Expected Credit Loss Mo-del)")

Amortissements planifiés

Les amortissements planifiés se font de manière linéaire par rapport à la valeur d'acquisition durant toute la durée d'amortissement.

Pertes de valeurs ou dépréciations

Les actifs « s'usent » sous l'effet du temps et de leur utilisation. Ils sont également soumis à des fluctuations de valeur qui, la plupart du temps, ne sont pas prévisibles. Pour s'assurer qu'un objet a encore la valeur indiquée au bilan, il convient d'effectuer un examen annuel de la valeur pour les immobilisations présentant une valeur résiduelle supérieure à CHF 100 000. Les immobilisations dont la valeur d'acquisition est inférieure ne requièrent pas d'examen de la valeur. Toutefois, dans le cadre du contrôle des inventaires, effectué au moins tous les trois ans, il s'agit de se poser la question si les immobilisations en question sont encore utilisées.

Le traitement des dépréciations durables est réglé au chapitre 9.5 Dépréciations durables.

5.3.2. Bases

a) Normes IPSAS

IPSAS 1 – Présentation des états financiers
IPSAS 45 – Immobilisations corporelles

b) Autres règlements

Aucun

5.3.3. Structure (en lien avec le plan comptable)

N° de compte	Désignation	Contenu
33000000	Amortissements des immobilisations corporelles	Amortissements des immobilisations corporelles
33000100	Correction de valeur des immobilisations corporelles	Correction de valeur des immobilisations corporelles (impairment)
33010000	Amortissements immobilisations immobilières	Amortissements des immobilisations immobilières
33010100	Correction de valeur des immobilisations corpo relles immobilières	Correction de valeur des immobilisations corporelles immobilières (impairment)
33050000	Amortissements des immobilisations incorporelles	Amortissements des immobilisations incorporelles
33050100	Correction de valeur des immobilisations incorporelles	Correction de valeur des immobilisations incorporelles (impairment)
33090000	Amortissements des cofinancements	Amortissements des cofinancements
33099999	**Amortissements**	**Ligne de total**
39999099	**Charges d'exploitation**	**Ligne de total**
39999999	**Charges**	**Ligne de total**

Tableau 61 : Structure des amortissements

5.3.4. Comptabilisation

Amortissements planifiés

Principes

Les principes suivants s'appliquent aux amortissements planifiés :

- L'amortissement commence dès l'utilisation (la règle vaut aussi en cas de mise en service progressive) et s'achève à l'expiration de la durée d'amortissement ou en cas de sortie des immobilisations corporelles (par ex. liquidation).
- Les amortissements doivent être répartis linéairement sur toute la durée d'amortissement.
- Les amortissements planifiés s'effectuent pour chaque immobilisation corporelle (à partir du seuil d'activation conformément au chapitre 3.3 Immobilisations corporelles).
- Les immobilisations avec une valeur d'acquisition à partir de CHF 1 million sont vérifiées selon l'approche par composants. En d'autres termes, si l'immobilisation est constituée de composants ayant des durées d'utilisation différentes, ces composants sont répartis et amortis avec des durées d'utilisation différentes. Si possible, ou si cela s'avère judicieux, les parties inférieures à cette valeur sont également comptabilisées séparément (caractère facultatif).
- Les installations en cours de réalisation et les biens-fonds ne doivent pas être amortis.
- Les amortissements en deçà de la valeur zéro, excédant donc la valeur d'acquisition, ne sont pas autorisés. De tels amortissements en deçà de la valeur zéro sont par contre possibles pour les amortissements théoriques.

Méthode

Les amortissements planifiés doivent être comptabilisés selon la **méthode indirecte.**

Dans la méthode indirecte, les amortissements sont inscrits sur le **compte de réévaluation (compte actif négatif).** Les coûts initiaux d'acquisition ou de revient de l'immobilisation corporelle restent ainsi affichés dans le compte correspondant.

Durée d'amortissement

Au sein du Domaine des EPF, la durée d'amortissement diffère selon que les immobilisations sont utilisées par une haute école ou par une autre institution (établissements de recherche).

Dans les EPF, la durée d'utilisation d'un appareil pertinente du point de vue comptable ne peut être déduite de la durée pendant laquelle un objet est théoriquement fonctionnel sur le plan technique et est donc utilisé d'une manière ou d'une autre. Est décisive pour la durée d'amortissement, la durée d'utilisation pertinente du point de vue économique et, pour les EPF, celle-ci correspond à la durée pendant laquelle l'appareil est utilisé pour l'usage initialement prévu (enseignement et recherche au plus haut niveau). Pour déterminer cette durée, il est indispensable de prendre en compte la rapidité de l'évolution du progrès technique ainsi que les développements fulgurants dans la recherche. Dans les EPF, la durée d'amortissement pour les équipements techniques est de 5 ans, ou de 3 ans pour les TIC et les macroordinateurs.

Pour les autres institutions, la durée d'amortissement est déterminée dans la marge définie par catégorie d'immobilisations en fonction de la durée d'utilisation effective. Les établissements de recherche déterminent précisément les marges de fluctuation des durées d'utilisation (durée d'amortissement) par sous-catégories.

Pour la durée d'amortissement, également dans des cas exceptionnels ou si une immobilisation corporelle ne peut être classée dans aucune des catégories, les principes suivants sont à prendre en compte :

- La durée d'utilisation économique prévue de l'immobilisation corporelle.
- L'usure physique attendue, en fonction de facteurs d'exploitation comme les programmes de réparation et d'entretien, la maintenance et l'entretien de l'immobilisation corporelle.
- L'importance du retard technique et économique lié à l'évolution technologique.
- Le cas échéant, les restrictions, juridiques ou autres, d'utilisation de l'immobilisation corporelle (expiration de droits d'utilisation, de concessions, de licences, etc.).
- Lorsqu'une immobilisation corporelle est spécifiquement achetée pour un projet et que la durée du projet est inférieure à la durée d'utilisation de l'immobilisation corporelle, celle-ci est amortie sur la durée du projet.

Les valeurs indicatives suivantes s'appliquent pour la présentation des comptes du Domaine des EPF :

Catégorie d'immobilisations	**Durée d'amortissement en années pour les EPF**	**Durée d'amortissement en années pour les autres institutions**
Machines, appareils, outils, instruments (machines de production, instruments de mesure ou d'inspection, instruments de test, etc.), machines de bureau	5 ans	5 à 10 ans
Voitures de tourisme, camions, voitures de livraison, bateaux, aéronefs et véhicules spéciaux	5 ans	4 à 7 ans
Mobilier	5 ans	5 à 10 ans
Matériel informatique, communication	3 ans	3 à 7 ans

Aménagements spécifiques au locataire ou aménagements à usage spécifique selon le code des frais de construction (CFC3) inférieurs à CHF 1 million.	10 ans
Aménagements spécifiques au locataire ou aménagements à usage spécifique selon le code des frais de construction (CFC3), avec un coût d'acquisition à partir de CHF 1 million.	Selon l'approche par composants
Bâtiments, constructions appartenant à une EPF ou à un établissement de recherche (sur la base des catégories CFC à 2 chiffres)	Selon l'approche par composants
Logiciels, licences, brevets, droits, autres immobilisations incorporelles	3 ans ou selon la durée de vie ou la durée d'utilisation prévisionnelle
Biens culturels	À déterminer au cas par cas ; la durée d'amortissement peut également être indéterminée.

Tableau 62 : Catégories d'immobilisation et durées d'amortissement

La durée d'amortissement par catégorie d'immobilisations est contrôlée régulièrement. Les immobilisations présentant une valeur résiduelle à partir de CHF 100 000 sont examinées annuellement. Pour les autres immobilisations, une évaluation est effectuée au moins tous les trois ans pour vérifier si elles sont encore utilisées.

S'il s'avère que la durée d'amortissement prévue initialement s'est réduite en raison du progrès technologique, de changements d'utilisation ou de l'évolution des conditions du marché, un ajustement est effectué pour le prochain exercice. Une prolongation de la durée d'amortissement est nécessaire si la durée d'utilisation est prolongée par investissement ultérieur ou si l'examen de la durée d'utilisation montre que l'immobilisation peut être utilisée plus longtemps. Les principes régissant les investissements ultérieurs sont exposés au chapitre des immobilisations corporelles (voir chapitres 4.7 Immobilisations corporelles et 4.8 Immeubles).

Les nouvelles entrées d'immobilisations corporelles d'une catégorie donnée sont amorties sur la base de la durée d'amortissement modifiée.

En cas de modification de la durée d'amortissement, il faut estimer une durée d'utilisation résiduelle pour les anciennes immobilisations corporelles. La valeur comptable résiduelle est ensuite amortie linéairement sur la durée d'utilisation résiduelle. Les effets des modifications de la durée d'amortissement doivent être présentés dans le compte de résultat, sous forme d'amortissements planifiés, dès le moment où l'adaptation est faite. Il n'est pas permis de procéder à un retraitement (restatement) rétroactif de l'immobilisation corporelle à la valeur qu'elle posséderait si elle avait toujours été amortie selon la nouvelle durée d'amortissement.

5.3.5. Inscription au bilan

L'inscription au bilan des amortissements planifiés est décrite de manière détaillée dans les chapitres concernés du manuel (bilan) :

- Amortissements des immobilisations corporelles, voir chapitre 4.7.4
- Amortissements des immeubles, voir chapitre 4.8.4
- Amortissements des immobilisations incorporelles, voir chapitre 4.9
- Amortissement des droits d'utilisation dans les contrats de leasing, voir chapitre 9.14
- Amortissement des biens culturels, voir chapitre 9.16.

L'inscription au bilan de dépréciations est décrite au chapitre 9.5 Dépréciations durables.

5.3.6. Evaluation

Le montant planifié de l'amortissement se détermine en divisant la valeur d'acquisition ou le coût de revient de l'immobilisation corporelle par sa durée d'amortissement. S'il apparaît qu'il subsistera une valeur résiduelle substantielle à la fin de la durée d'utilisation, ce montant doit être déduit de la valeur d'acquisition ou de la valeur de production. Dans les EPF, la majeure part de la fortune en biens d'investissement est constituée d'appareils techniques et scientifiques ainsi que d'aménagements spécifiques aux EPF, pour lesquels il n'existe aucun marché ou qui ne peuvent être vendus. En outre, les objets d'investissement sont en principe toujours prévus pour une utilisation durable et non pour une revente ultérieure. Par conséquent, la valeur résiduelle est, dans la pratique, négligeable.

5.3.7. Publication

Les amortissements et les dépréciations sont présentés séparément dans l'annexe des comptes annuels, dans la présentation de l'actif immobilisé corporel et incorporel. En matière de dépréciations, tenir compte des publications conformément aux normes IPSAS 21.77 et 21.78.

5.4. Charges de transfert

5.4.1. Définition

Les charges de transfert ne sont **pas des contributions pour lesquelles une prestation est facturée** directement, mais des contributions versées à différents groupes de destinataires **dont le montant peut être influencé par les institutions du Domaine des EPF.**

Les rubriques des charges de transfert sont détaillées dans le plan comptable du Domaine des EPF.

En font partie les contributions sans contrepartie directe comme les contributions aux étudiants et aux doctorants (sauf dans le cadre d'un emploi salarié) sous forme de bourses, prix ou contributions au financement des coûts.

Il peut être difficile de savoir si une charge est une charge de transfert ou une charge de biens et services, notamment pour les contributions (contributions à l'exploitation, contributions aux coûts ou similaire) à une organisation exploitée par une ou plusieurs EPF (p. ex. centre de langue, centre sportif, etc.). Le critère déterminant en la matière est l'aspect de prestation. Ainsi, les contributions à l'exploitation de telles entités ne sont pas considérées comme des charges de transfert même si ces entités fournissent une prestation.

Cas particulier leading house :
Les contributions versées par une entité du Domaine des EPF dans sa fonction de leading house dans le cadre d'un projet de recherche sont uniquement présentées comme des charges de transfert si l'entité du Domaine des EPF doit également présenter le chiffre d'affaires total provenant de l'activité de recherche commune. Ce cas se présente lorsque l'entité du Domaine des EPF assume les principaux avantages et risques des subsides de recherche et peut elle-même choisir les destinataires de la prestation. Des explications supplémentaires sur la comptabilisation des produits de ces « contrats leading house » figurent au chapitre 9.1 Comptabilisation des produits et inscription au bilan des fonds affectés. Une simple transmission de fonds de projets n'est pas considérée comme des charges de transfert.

5.4.2. Bases

a) Normes IPSAS

IPSAS 1 – Présentation des états financiers

b) Autres règlements

Aucun

5.4.3. Structure (en lien avec le plan comptable)

N° de compte	Désignation	Contenu
36030100	Bourses et autres contributions aux étudiants et doctorants	Bourses aux étudiants, doctorants et autres. Contributions aux excursions et voyages d'études. Prix aux étudiants et doctorants
36030200	Contributions à des projets de recherche	Contributions à des tiers (par ex. universités) dans le cadre de projets de recherche communs ou externes
36030300	Autres charges de transfert	Contributions de transferts n'étant ni bourses/contributions ni contributions à la recherche
36030999	**Contributions à des tiers**	**Total intermédiaire**
36080000	IC - Charges de transfert	Contributions aux entités du Domaine des EPF et aux entités de la Confédération
36099999	**Charges de transfert**	**Ligne de total**
39999099	**Charges d'exploitation**	**Ligne de total**
39999999	**Charges**	**Ligne de total**

Tableau 63 : Structure des charges de transfert

5.4.4. Comptabilisation

Les contributions sont comptabilisées au moment où elles sont garanties contractuellement. Si le paiement de la contribution est effectué après la garantie, la contribution est comptabilisée comme un engagement à court terme. Les remboursements de contributions effectués la même année sont comptabilisés comme une diminution de charges. Sinon, le remboursement doit être comptabilisé comme des produits (voir au chapitre 5.9 Autres produits).

5.4.5. Inscription au bilan

Les charges de transfert sont comptabilisées à la période à laquelle elles ont été allouées.

5.4.6. Evaluation

L'évaluation est effectuée aux valeurs nominales.

5.4.7. Publication

a) Bilan

Conformément aux dispositions en matière d'engagements, les charges de transfert non encore versées sont indiquées sous forme de livraisons et prestations (voir chapitre 4.13 « Engagements courants »).

b) Compte de résultat

Les charges de transfert doivent être indiquées séparément dans le compte de résultat sous un poste collectif.

c) Tableau des flux de trésorerie

Les charges de transfert sont intégrées au résultat de l'exercice et donc aux flux de trésorerie provenant de l'activité opérationnelle.

d) Annexe

Il n'existe pas d'exigences particulières en matière de publication des charges de transfert.

5.5. Financement fédéral

5.5.1. Définition

Les contributions accordées au Domaine des EPF sur décision de la Confédération et du Parlement comportent deux groupes principaux :

- La contribution financière de la Confédération (plafond des dépenses).
- La contribution de la Confédération aux loyers.

Les rubriques du financement fédéral sont détaillées dans le plan comptable du Domaine des EPF.

Avec la **contribution financière,** la Confédération couvre les besoins financiers pour l'exploitation et les investissements qui concernent des biens appartenant au Domaine des EPF[5].

Le montant de la contribution aux loyers équivaut à celle des charges de loyer, dont le montant correspond à un loyer théorique pour les bâtiments appartenant à la Confédération mais qui sont utilisés par les institutions du Domaine des EPF. La Confédération verse ce que l'on appelle une « contribution aux loyers » pour que le Domaine des EPF puisse respecter cet engagement financier. Cette opération a des incidences sur les finances, mais pas sur les dépenses.

Lors de l'évaluation (voir chapitre 9.1 Comptabilisation des revenus issus de contrats contraignants et non-contraignants), les deux types de produits sont considérés comme des revenus résultant d'accords non contraignants. Les contributions de la Confédération, et donc aussi les moyens cédés par le Conseil des EPF aux institutions, sont donc allouées aux capitaux propres car le revenu est immédiatement acquis.

[5] La contribution financière de la Confédération mentionnée dans la Loi sur les EPF (optique du plafond des dépenses) englobe des aspects supplémentaires, qui sont expliqués et présentés au chapitre 17.1.

5.5.2. Bases

a) Normes IPSAS

IPSAS 1 – Présentation des états financiers
IPSAS 23 – Produit des opérations sans contrepartie directe

b) Autres règlements

Loi fédérale du 4 octobre 1991 sur les écoles polytechniques fédérales (Loi sur les EPF, RS 414.110)

Objectifs stratégiques du Conseil fédéral pour le Domaine des EPF

Loi sur les subventions (LSu)

5.5.3. Structure (en lien avec le plan comptable)

N° de compte	Désignation	Contenu
43091000	Contribution financière de la Confédération - crédit A2310.0181	Financement de base de la Confédération destiné à l'exploitation et aux investissements qui concernent des biens appartenant au Domaine des EPF financement fédéral
43092000	Contribution aux loyers du Domaine des EPF - crédit A2310.0182	Contribution théorique aux loyers du Domaine des EPF pour les loyers qui concernent des immeubles appartenant à la Confédération - financement fédéral
43093999	**Financement fédéral (somme des crédits) [précédemment : contributions de la Confédération en faveur des EPF]**	**Ligne de total**
49999099	**Produits d'exploitation**	**Ligne de total**
49999999	**Produits**	**Ligne de total**

Tableau 64 : Structure du financement fédéral

5.5.4. Comptabilisation

Les contributions de la Confédération sont comptabilisées l'année du versement. Les fonds non utilisés alimentent les réserves dans les capitaux propres.

La comptabilisation des produits implique dès lors que le crédit correspondant ait été approuvé par le Parlement (arrêté fédéral sur le budget).

5.5.5. Inscription au bilan

5.5.6. Un éventuel excédent/déficit de la contribution financière de la Confédération est attribué aux réserves de la contribution financière de la Confédération.Evaluation

La contribution financière de la Confédération comprend le « crédit de charges » accordé en début d'année par le Parlement, à quoi s'ajoutent les éventuels :

- « Transferts de crédit » (flexibilité, crédits supplémentaires),

- Transferts de ressources issues de la contribution financière par le Conseil des EPF aux entités du Domaine des EPF (cessions) ainsi que
- Transferts de ressources issues de la contribution financière entre les entités du Domaine des EPF.

Le calcul du crédit lié à la contribution aux loyers du Domaine des EPF se base sur les amortissements théoriques et sur les coûts du capital des immeubles utilisés appartenant à la Confédération, auxquels viennent s'ajouter des émoluments de traitement.

5.5.7. Publication

a) Bilan

Les excédents/déficits sont présentés dans un poste distinct des capitaux propres.

b) Compte de résultat

Publication distincte de la contribution financière et de la contribution aux loyers dans les produits des opérations sans contrepartie.

c) Tableau des flux de trésorerie

Les contributions de la Confédération (financement fédéral) sont intégrées au résultat de l'exercice et donc aux flux de trésorerie provenant de l'activité opérationnelle.

d) Annexe

La publication dans l'annexe des comptes annuels est effectuée conformément aux exigences du rapport financier fourni à titre d'exemple.

5.6. Taxes d'études, contributions aux frais de la formation continue et de la formation approfondie et taxes administratives

5.6.1. Définition

Le présent chapitre aborde la comptabilisation des produits générés par les « finances de cours » ainsi que par les « taxes d'utilisation et administratives », telles qu'elles sont énumérées dans l'Ordonnance sur les taxes du domaine des EPF.

On utilise généralement l'expression « finances de cours » pour parler des taxes d'études. Toutefois, l'Ordonnance sur les taxes les présente de manière plus différenciée. Le compte rendu élaboré par le Domaine des EPF s'inspire de ce classement et fait la distinction suivante entre les différents produits générés par les prestations de formation :

Les **produits générés par les taxes d'études (« Finances de cours ») ainsi que par les contributions aux frais de la formation continue et de la formation approfondie** sont comptabilisés et présentés de manière groupée. Ils englobent :

- Les finances de cours dues chaque semestre par les étudiants en master ou en bachelor ou en congé suivant des matières séparées, les étudiants hôtes et les auditeurs ;
- La taxe forfaitaire unique devant être versée par les doctorants ;

- Les contributions aux frais de la formation continue et de la formation approfondie, telles que les programmes de formation continue universitaire de type CAS, DAS et MAS, ainsi que les frais de participation à des cours, des séminaires, etc.

Les produits générés par les **taxes administratives** sont comptabilisés pour les tâches administratives en lien avec les prestations de formation. Ils englobent entre autres :

- Les frais d'inscription ;
- Les taxes d'examens ou d'admission ;
- Les émoluments pour des installations particulières, bibliothèques, centres de calcul, centres linguistiques et locaux particuliers (« taxes d'utilisation »).

5.6.2. Bases

a) Normes IPSAS

IPSAS 1 – Présentation des états financiers

IPSAS 9 – Produits des opérations avec contrepartie directe (livraisons et prestations)

b) Autres règlements

Loi fédérale du 4 octobre 1991 sur les écoles polytechniques fédérale (Loi sur les EPF, RS 414.110)

Ordonnance sur les taxes du domaine des EPF RS 414.131.7

5.6.3. Structure (en lien avec le plan comptable)

N° de compte	Désignation	Contenu
42010100	Taxes d'études, contributions aux frais de la formation continue et de la formation approfondie	Produits de finances de cours d'étudiants en bachelor, en master et de la formation continue et de doctorants ; produits issus de contributions aux frais de la formation continue et de la formation approfondie
42010150	Frais d'administration	Taxes d'inscription, taxes d'admission, taxes des installations spéciales, etc.
42010110	IC - Taxes d'étude, contributions à la formation continue et approfondie, ainsi qu'aux frais d'administration	Produits IC issus de taxes d'études / contributions aux frais de la formation continue et de la formation approfondie / de frais d'inscription / de taxes de cours semestrielles
42010999	**Taxes d'étude, contributions à la formation continue et approfondie, ainsi qu'aux frais d'administration**	**Ligne de total**
49999099	**Produits d'exploitation**	**Ligne de total**
49999999	**Produits**	**Ligne de total**

Tableau 65 : Structure des taxes d'études, des contributions aux frais de la formation continue et de la formation approfondie ainsi que des taxes administratives

5.6.4. Comptabilisation

Il convient de procéder à une comptabilisation par période correctement régularisée. Cela signifie que les produits sont comptabilisés à la période à laquelle la prestation a effectivement eu lieu. Cela est décrit dans le chapitre suivant.

La régularisation des produits doit être effectuée au même niveau de comptes que la comptabilisation initiale.

5.6.5. Inscription au bilan

Concernant l'inscription au bilan et la régularisation des produits des taxes d'études, des contributions aux frais de la formation continue et de la formation approfondie ainsi que des taxes administratives, voir chapitre 9.1 Comptabilisation des produits et inscription au bilan des fonds affectés.

5.6.6. Evaluation

Les produits sont comptabilisés à la juste valeur (fair value) de la contrepartie reçue ou à recevoir.

La juste valeur (fair value) est le montant pour lequel des partenaires informés, consentants et indépendants pourraient échanger un actif ou éteindre un passif.

Normalement, le montant des produits provenant d'une transaction est déterminé contractuellement entre l'entité du Domaine des EPF et l'acheteur ou l'utilisateur de l'actif ou de la prestation.

5.6.7. Publication

a) Bilan

Les prestations délimitées mais pas encore fournies figurent dans les capitaux étrangers.

b) Compte de résultat

Les produits générés par les taxes d'études, les contributions aux frais de la formation continue et de la formation approfondie ainsi que par les taxes administratives doivent figurer sous la forme de lignes séparées dans le compte de résultat, conformément aux exigences du rapport financier.

c) Tableau des flux de trésorerie

Les produits des taxes d'études, des contributions aux frais de la formation continue et de la formation approfondie ainsi que les taxes administratives sont intégrés au résultat de l'exercice et donc aux flux de trésorerie provenant de l'activité opérationnelle. . Les opérations comptabilisées dans le compte de résultat, qui trouvent leur origine dans les flux de trésorerie générés par des activités d'investissement ou de financement, doivent être corrigées dans les flux de trésorerie provenant de l'activité opérationnelle.

d) Annexe

Les indications suivantes doivent être fournies :

- Les méthodes comptables et les méthodes d'évaluation appliquées pour la comptabilisation des produits provenant des taxes d'études, des contributions aux frais de la formation continue et de la formation approfondie ainsi que des taxes administratives.

- Le montant de chaque catégorie importante de produits provenant des contributions aux frais de la formation continue et de la formation approfondie ainsi que des taxes administratives comptabilisées pendant la période sous revue

5.7. Contributions à la recherche, mandats de recherche et prestations de services scientifiques

5.7.1. Définition

Les institutions et les autres entités du Domaine des EPF reçoivent de différents bailleurs de fonds des montants liés à des projets dont l'objectif est d'encourager l'enseignement et la recherche, d'effectuer des mandats de recherche ou encore de fournir des prestations de services scientifiques.

Les rubriques des contributions à la recherche, mandats de recherche et prestations de services scientifiques sont détaillées dans le plan comptable du Domaine des EPF (3e partie). Pour l'essentiel, on distingue les deux catégories suivantes pour les fonds de tiers que reçoit le Domaine des EPF :

- Les montants alloués au titre de la rémunération des mandats de recherche de la Confédération et de ses institutions ainsi que les contributions issues des programmes de recherche européens (contributions fédérales indirectes):
    - Fonds national suisse (FNS)
    - Agence suisse pour l'encouragement de l'innovation (Innosuisse)
    - Mandats de recherche de la Confédération (recherche du secteur public)
    - Programmes-cadres de recherche européens (PCR)
- Les contributions de tiers :
    - - Recherche axée sur l'économie (secteur privé)
    - - Autres fonds de tiers (y compris cantons, communes, organisations internationales).

En fonction de leurs caractéristiques, ces contributions se classent soit en **contribution à la recherche** soit en **mandat de recherche.**

Les produits provenant de **contributions à la recherche** représentent les contributions de bailleurs de fonds qui encouragent la recherche et l'enseignement sans toutefois exiger une contrepartie équivalente. Le résultat de la prestation n'est pas connu, et le donneur d'ordre n'a pas droit aux résultats des recherches.

Les produits provenant de **mandats de recherche** sont les contributions perçues dans le cadre d'un objectif stratégique du Conseil fédéral pour le Domaine des EPF clairement défini, mais dans le cadre duquel les prestations fournies doivent permettre de répondre aux besoins dudit donneur d'ordre.

Les entités du Domaine des EPF fournissent en outre des **prestations de services scientifiques** qui, grâce au transfert de savoir, sont bénéfiques à l'enseignement et à la recherche. Il peut s'agir de l'organisation de séminaires ou de cours ainsi que d'analyses, de mesures, d'études, d'expertises ou encore de prestations de conseil scientifique, etc. On distingue les prestations de services scientifiques des autres prestations de services (voir chapitre 5.9 Autres produits).

Les produits susmentionnés sont considérés comme des produits issus des opérations avec contrepartie directe (norme IPSAS 9) et/ou sans contrepartie directe (norme IPSAS 23) (voir chapitre 9.1 Comptabilisation des produits et inscription au bilan des fonds affectés).

5.7.2. Bases

a) Normes IPSAS

IPSAS 1 – Présentation des états financiers
IPSAS 9 – Produit des opérations avec contrepartie directe
IPSAS 23 – Produit des opérations sans contrepartie directe

b) Autres règlements

Chapitre 9.1 Comptabilisation des produits et inscription au bilan des fonds affectés

5.7.3. Structure (en lien avec le plan comptable)

N° de compte	Désignation	Contenu
42041000	Fonds national suisse (FNS)	Contributions à la recherche du Fonds national suisse
42041100	IC : Fonds national suisse (FNS)	IC : Contributions à la recherche FNS
42042000	Innosuisse – Agence suisse pour l'encouragement de l'innovation (Innosuisse)	Contribution à la recherche Innosuisse
42042100	IC : Innosuisse – Agence suisse pour l'encouragement de l'innovation (Innosuisse)	IC : Contributions à la recherche Innosuisse
42043000	Mandats de recherche de la Confédération (recherche sectorielle)	Mandats de recherche de la Confédération (recherche du secteur public)
42043100	IC - Mandats de recherche de la Confédération (recherche sectorielle)	IC : Mandats de recherche de la Confédération (recherche du secteur public)
42044000	Programmes-cadres de recherche de l'UE	Programmes-cadres de recherche européens (PCR)
42044100	IC : Programmes de recherche de l'UE	IC : Programmes de recherche européens (PCR) (organisations internationales)
42045000	Contributions à la recherche du secteur privé	Recherche axée sur l'économie (secteur privé)
42045100	IC - Contributions à la recherche du secteur privé	IC : Secteur privé (recherche axée sur l'économie)
42047000	Autres contributions à la recherche (cantons, communes, org. internationales, etc.)	Autres fonds de tiers liés à des projets (cantons, communes, organisations internationales, etc.)
42047100	IC - Autres contributions à la recherche (cantons, communes, org. internationales, etc.)	IC : Autres fonds (y compris cantons, communes, organisations internationales)
42047200	Diminution des contributions à la recherche, mandats de recherche et prestations de service à caractère scientifique (IPSAS 23)	Décomptabilisation de contrats annulés de fonds de tiers sans contrepartie qui ont été résiliés d'un commun accord. Voir chapitre 4.2.4.

42047999	**Contributions à la recherche, mandats de recherche et prestations de service à caractère scientifique**	**Total intermédiaire**
49999099	**Produits d'exploitation**	**Ligne de total**
49999999	**Produits**	**Ligne de total**

Tableau 66 : Structure des contributions à la recherche, mandats de recherche et prestations de service à caractère scientifique

Le 17 août 2022, le Conseil fédéral a approuvé la révision de l'Ordonnance relative aux mesures concernant la participation de la Suisse aux programmes de recherche et d'innovation de l'UE. Celle-ci porte sur la participation de la Suisse aux programmes de l'UE en tant que pays associé et régit les bases légales concernant le financement direct de partenaires suisses dans les projets liés à Horizon Europe. Les contributions à la recherche versées dans le cadre de ce financement direct sont qualifiées de « mesures transitoires de la Confédération ». Les produits qui en résultent sont présentés séparément dans le compte de résultat du Domaine des EPF tel qu'il est publié, et une distinction est opérée par rapport à l'encouragement ordinaire de la recherche en fonction du bailleur de fonds. La répartition s'effectue dans le cadre de certaines des contributions à la recherche mentionnées ci-dessus au moyen de comptes statistiques.

5.7.4. Comptabilisation

Il convient de procéder à une comptabilisation par période correctement régularisée. Cela signifie que les produits sont comptabilisés à la période durant laquelle la transaction a effectivement eu lieu.

En fonction de la classification conformément à l'arbre décisionnel (voir dispositions détaillées au chapitre 9.1 Comptabilisation des produits et inscription au bilan des fonds affectés), ces fonds apparaissent dans les capitaux étrangers ou dans les capitaux propres.

5.7.5. Inscription au bilan

Concernant l'inscription au bilan et la régularisation des produits, voir chapitre 9.1 Comptabilisation des produits et inscription au bilan des fonds affectés.

5.7.6. Evaluation

Le chapitre 9.1 Comptabilisation des revenus issus de contrats contraignants et non-contraignants et le chapitre 4.17 Fonds affectés à long terme fournissent des informations détaillées à ce sujet.

5.7.7. Publication

a) Bilan

Concernant le classification et l'allocation correctes, voir chapitre 9.1.

b) Compte de résultat

Les produits générés par les contributions à la recherche, mandats de recherche et prestations de services scientifiques sont indiqués séparément dans le compte de résultat en fonction de la catégorie à laquelle ils appartiennent.

c) Tableau des flux de trésorerie

Les contributions à la recherche, mandats de recherche et prestations de services scientifiques sont intégrés au résultat de l'exercice et donc aux flux de trésorerie provenant de l'activité opérationnelle. Les situations comptabilisées dans le compte de résultat qui trouvent leur origine dans les flux de trésorerie générés par des activités d'investissement ou de financement doivent être corrigées dans les flux de trésorerie provenant de l'activité opérationnelle.

d) Annexe

Les indications suivantes doivent être fournies entre autres :

- Les méthodes comptables et les méthodes d'évaluation appliquées pour la comptabilisation des produits provenant des contributions à la recherche, mandats de recherche et prestations de service à caractère scientifique.
- L'origine des fonds qui constituent les produits issus de fonds de tiers doit apparaître de manière à pouvoir faire la distinction, d'une part, entre les différentes catégories établies pour les contributions fédérales indirectes ainsi que les autres fonds (de tiers) comme le prévoit l'art. 35*a*^{quater} de la Loi sur les EPF et, d'autre part, entre les normes IPSAS 23 et IPSAS 9.

5.8. Donations et legs

5.8.1. Définition

Le présent chapitre traite de la comptabilisation des produits provenant de dons et de legs. Pour les prestations en nature, se référer au chapitre 9.11 Prestations en nature.

Les **dons** reposent généralement sur un contrat de donation.

Les **legs** représentent des héritages, le plus souvent de particuliers, en faveur d'une entité du Domaine des EPF sous forme de valeurs patrimoniales. Un legs ne constitue pas une personnalité juridique. Chaque héritage détermine le montant des fonds mis à disposition annuellement par le legs en question.

Lors de l'évaluation conformément à l'arbre décisionnel (voir chapitre 9.1 Comptabilisation des produits et inscription au bilan des fonds affectés), les deux types de produits sont considérés comme des opérations sans contrepartie directe (norme IPSAS 23). C'est la conclusion que l'on peut tirer du fait que les dons et legs n'établissent pas de « relation entre client et fournisseur » et que le donateur souhaite encourager l'enseignement et/ou la recherche de l'institution en question. Les fonds peuvent être attribués tant aux capitaux étrangers qu'aux capitaux propres. Pour l'évaluation de chaque cas, procéder conformément à l'arbre décisionnel (voir chapitre 9.1 Comptabilisation des produits et inscription au bilan des fonds affectés.

5.8.2. Bases

a) Normes IPSAS

IPSAS 1 – Présentation des états financiers
IPSAS 23 – Produit des opérations sans contrepartie directe

b) Autres règlements

Loi fédérale du 4 octobre 1991 sur les écoles polytechniques fédérales (Loi sur les EPF, RS 414.110)

5.8.3. Structure (en lien avec le plan comptable)

N° de compte	Désignation	Contenu
42048000	Dons / legs / sponsoring (sans contre-partie)	Héritages, donations sous forme de fonds ou d'autres valeurs patrimoniales
42048100	Dons / legs / sponsoring IC (sans contre-partie)	Héritages, donations IC sous forme de liquidités ou d'autres valeurs patrimoniales
42048400	Diminution des produits issus de dons / legs / sponsoring (sans contre-partie)	Décomptabilisation de contrats annulés dans le domaine dons / legs / sponsoring qui ont été résiliés d'un commun accord. Voir chapitre 4.2.4.
42048999	**Dons / legs / sponsoring (IPSAS 23)**	**Ligne de total**
49999099	**Produits d'exploitation**	**Ligne de total**
49999999	**Produits**	**Ligne de total**

Tableau 67 : Structure des donations et legs

5.8.4. Comptabilisation

Il convient de procéder à une comptabilisation par période correctement régularisée. Cela signifie que les produits sont comptabilisés à la période à laquelle la transaction sans contrepartie directe a effectivement eu lieu.

En fonction de la classification conformément à l'arbre décisionnel (voir dispositions détaillées au chapitre 9.1 Comptabilisation des produits et inscription au bilan des fonds affectés), ces fonds apparaissent dans les capitaux étrangers ou dans les capitaux propres.

5.8.5. Inscription au bilan

Concernant l'inscription au bilan et la régularisation des produits provenant des contributions dons et legs, voir chapitre 9.1 Comptabilisation des produits et inscription au bilan des fonds affectés.

5.8.6. Evaluation

Des informations détaillées figurent au chapitre 9.1 Comptabilisation des produits et inscription au bilan des fonds affectés, ainsi qu'au chapitre 4.18 Fonds de tiers affectés à long terme.

5.8.7. Publication

a) Bilan

Concernant l'allocation correcte aux capitaux étrangers ou capitaux propres, voir chapitre 9.1 Comptabilisation des produits et inscription au bilan des fonds affectés.

b) Compte de résultat

Les produits provenant de dons et de legs sont indiqués conformément aux exigences du rapport financier dans une ligne séparée du compte de résultat.

c) Tableau des flux de trésorerie

Les produits provenant de dons et de legs sont intégrés au résultat de l'exercice et donc aux flux de trésorerie provenant de l'activité opérationnelle.

d) Annexe

Les indications suivantes doivent être fournies : Les méthodes comptables et les méthodes d'évaluation appliquées pour la comptabilisation des produits provenant des dons et legs.

5.9. Autres produits

5.9.1. Définition

Les autres produits comptabilisés dans le Domaine des EPF comprennent les opérations suivantes :

- Licences et brevets (IPSAS 9) : Afin de promouvoir la capacité d'innovation de la Suisse, le Domaine des EPF s'emploie à renforcer la valorisation technique et économique du savoir produit au sein de ses institutions et à coopérer plus étroitement avec l'industrie. L'octroi de brevets et de licences permet de réaliser les objectifs liés à la stratégie en matière de transfert de savoir et de technologie. Dans l'évaluation selon l'arbre de décision (voir chapitre 9.1 Comptabilisation des produits et inscription au bilan des fonds affectés), les licences et brevets sont qualifiés d'opérations avec contrepartie directe car ils satisfont au critère objectif de la relation client-fournisseur. En effet, il y a clairement recours à des prestations du Domaine des EPF (licence, brevet) avec compensation financière par des clients. Les licences et brevets sont saisis et traités en fonction du contenu économique de l'accord.
- Ventes (norme IPSAS 9) : vente de biens tels qu'articles publicitaires d'une institution, produits de ventes de licences de logiciels, etc. Les ventes d'énergie, soumises à rétrocession à la Confédération, sont comptabilisées séparément. Des précisions sont disponibles au chapitre **Erreur ! Source du renvoi introuvable.** Rétrocession de produits immobiliers de la Confédération à des tiers.
- Remboursements : remboursements de frais liés aux invitations à des congrès, à des foires ou à des conférences.
- Autres prestations de service (norme IPSAS 9), anciennement « Autres compensations » : produits de prestations fournies qui ne sont pas directement liées à l'enseignement et à la recherche (promotion de la science). En font notamment partie les produits de mandats d'expédition, de mandats de graphisme ou de photocopie, de la bibliothèque, de l'administration, de calibrage, de prestations de conseil non scientifiques, de prestations promotionnelles (sponsoring, publicité), utilisation d'appareils, etc.
- Produits des immeubles : produits de la location d'immeubles (de locaux) à des tiers (par ex. location de chambres ou de places de stationnement, etc.) et produits des intérêts du droit de superficie. Des explications sur ce thème se trouvent au chapitre **Erreur ! Source du renvoi introuvable.** Rétrocession de produits immobiliers de la Confédération à des tiers et rétrocession de revenus sur la vente d'énergie.
- Fonds provenant de la réduction du parc immobilier du Domaine des EPF (NOUVEAU)
- Bénéfices liés à la vente : en font notamment partie les bénéfices réalisés lors de la vente d'immobilisations corporelles (y compris immeubles) et d'immobilisations incorporelles. Toutefois, les autres produits ne comprennent pas les bénéfices réalisés lors de la vente de participations, de prêts et d'instruments financiers qui sont à ajouter aux produits financiers.
- Prestations propres portées à l'actif : produits de prestations propres inscrites à l'actif.

- Autres produits divers : produits de prestations informatiques et autres produits (par ex. amendes de stationnement, location de machines et de véhicules).

Lors de l'évaluation conformément à l'arbre décisionnel (voir chapitre 9.1 Comptabilisation des produits et inscription au bilan des fonds affectés), les autres produits sont considérés comme des opérations avec contrepartie directe (norme IPSAS 9).

5.9.2. Bases

a) Normes IPSAS

IPSAS 1 – Présentation des états financiers
IPSAS 9 – Produit des opérations avec contrepartie directe
IPSAS 16 – Immeubles de placement
IPSAS 17 – Immobilisations corporelles

b) Autres règlements

Loi fédérale du 4 octobre 1991 sur les écoles polytechniques fédérales (Loi sur les EPF, RS 414.110)

Ordonnance sur le domaine des EPF

Objectifs stratégiques du Conseil des EPF pour le Domaine des EPF

5.9.3. Structure (en lien avec le plan comptable)

N° de compte	Désignation	Contenu
42010200	Licences et brevets	Redevances d'utilisation
42015000	Ventes de biens	Produits de vente de marchandises (par ex. ventes de publications, recettes de ventes d'énergie thermique, etc.)
42020000	Remboursements	Produits de remboursements (par ex. remboursements de frais liés aux invitations à des congrès, à des foires ou à des conférences.)
42070000	Autres prestations de service	Autres produits provenant de prestations de service à des tiers
42080000	IC-Autres prestations de service	Autres produits provenant de prestations de service à des entités du Domaine des EPF et de la Confédération
43000100	Produits des immeubles	Produits de la location d'immeubles à des tiers (sauf les coûts de chauffage et des coûts accessoires qui sont comptabilisés comme une diminution des charges), produits des intérêts du droit de superficie

43000150	Produits assujettis à la rétrocession (selon l'Ordonnance finances et compta. EPF)	Produits issus de la cession à des tiers de l'usage non nécessaire à l'exploitation de biens immobiliers appartenant à la Confédération et produits issus de la vente d'énergie.
43000200	Produits de cessions d'immeubles du domaine des EPF	Produits provenant de la vente d'immeubles
43005000	Bénéfices provenant de ventes d'actifs (immobilisations corporelles)	Bénéfices réalisés lors de la vente d'immobilisations corporelles (y compris immeubles) et d'immobilisations incorporelles
43010000	Prestations propres activées	Produits de prestations propres inscrites à l'actif
43020000	Autres produits divers	Produits de prestations informatiques, remise en état des immeubles, exploitation des immeubles, vente de biens et autres produits divers (y compris amendes)
43080000	IC produits divers	Produits de prestations informatiques, remise en état des immeubles, exploitation des immeubles, vente de biens et autres produits divers (y compris amendes) d'entités du Domaine des EPF et d'entités de la Confédération
43099099	**Autres produits**	**Ligne de total**
49999099	**Produits d'exploitation**	**Ligne de total**
49999999	**Produits**	**Ligne de total**

Tableau 68 : Structure des autres produits

En ce qui concerne la structure, se référer au chapitre 3.5.3 Organisation / structure du plan comptable du Domaine des EPF et au plan comptable.

5.9.4. Comptabilisation

En principe, les produits sont comptabilisés au moment de la livraison du bien ou de la prestation de service par l'entité. Si la prestation se prolonge au-delà de la date de clôture, une écriture de régularisation doit être passée. Si un moment précis s'avère déterminant (par ex. décisions, autorisations), les produits sont comptabilisés lorsque la prestation de l'institution est fournie ou la décision entrée en vigueur. Le délai de recours n'a aucune influence sur le moment de la comptabilisation.

La régularisation des produits doit être effectuée au même niveau de comptes que la comptabilisation initiale. Le compte de résultat ne comprend pas de compte de régularisation des produits spécifique. Le traitement des régularisations des produits est décrit en détail au chapitre 9.1 Comptabilisation des produits et inscription au bilan des fonds affectés.

Les produits de la **vente de marchandises** doivent être inscrits comme des produits si les risques et les avantages liés à la propriété de la marchandise vendue ont été transférés à l'acheteur.

Les **diminutions de charges** ne sont pas des produits, elles doivent être inscrites dans le compte de charges auxquelles elles se réfèrent. De cette manière, le principe de l'interdiction de compensation n'est pas violé.

La dissolution de provisions doit figurer au poste de charges où lesdites provisions avaient été constituées à l'origine.

5.9.5. Inscription au bilan

Licences et brevets
Les produits provenant des licences et brevets sont comptabilisés par exercice conformément aux dispositions du contrat correspondant, pour autant

- qu'il soit probable que l'utilité économique ou le potentiel de service de l'opération aillent à l'entité du Domaine des EPF et
- que le montant des produits puisse être chiffré précisément. On peut également se baser sur la meilleure évaluation possible.

Produits des immeubles
Produits tirés de la location d'immeubles à des tiers. Les bénéfices provenant de la vente d'immeubles ne figurent pas sous les produits des immeubles, mais sous « Bénéfices sur immobilisations corporelles et incorporelles ».

Bénéfices liés à la vente
Les bénéfices provenant de cessions doivent être directement crédités au compte de résultat depuis la comptabilité des immobilisations. Les bénéfices correspondent au produit net de la cession, après déduction de la valeur comptable de l'objet cédé telle qu'elle apparaît dans la comptabilité des immobilisations. Le produit net de la cession correspond au produit de la cession, après déduction des coûts imputables à l'établissement de la vente et à la transaction.

Les ventes d'objets ne figurant pas dans la comptabilité des immobilisations doivent être inscrites comme d'autres produits divers et ne peuvent pas être présentées comme des bénéfices provenant de cessions. Sinon, il n'y aurait pas de concordance entre le compte de financement, la présentation de l'actif immobilisé et le compte de résultat.

Les bénéfices provenant de cessions sont indiqués en chiffres bruts dans le compte de résultat. Leur compensation avec des pertes subies n'est pas autorisée.

Les bénéfices provenant de la cession de participations ne doivent pas être inscrits dans les autres produits. Des règlementations séparées existent à cet effet, voir chapitre 4.11 Participations dans des entités associées et coentreprises.

Vente de biens
Les produits provenant de la vente de biens sont comptabilisés lorsque toutes les conditions suivantes sont remplies :

- l'entité du Domaine des EPF a transféré à l'acheteur les principaux risques et avantages liés à la propriété de la marchandise vendue ;
- l'entité du Domaine des EPF ne conserve aucun droit de disposition, qui est généralement associé à la propriété, ni aucun pouvoir de disposition sur les biens vendus ;
- le montant des produits peut être chiffré précisément ;

- il est probable que l'utilité économique ou le potentiel de service associés à l'opération iront à l'entité ; et
- les coûts liés à l'opération encourus ou à encourir peuvent être chiffrés précisément.

Prestations propres portées à l'actif
Les prestations propres portées à l'actif font l'objet du chapitre 9.3 Prestations propres.

Remboursements
Remboursements de frais liés à des invitations à des congrès, salons ou à l'occasion de conférences. Afin de garantir le principe du produit brut, il est nécessaire de faire figurer les remboursements parmi les produits et de ne pas les déduire des charges correspondantes. Ces charges, qui sont remboursées partiellement ou totalement, peuvent en outre avoir été inscrites au débit du compte actuel au cours d'une période comptable précédente.

Autres produits divers
Sous les autres produits divers sont comptabilisés les produits tirés des prestations informatiques, de la remise en état et de l'exploitation d'immeubles, de la vente de biens (selon la définition en p. 156) ainsi que d'autres activités (liste non exhaustive).

La dissolution de provisions doit figurer au poste de charges dans lesquels lesdites provisions avaient été constituées à l'origine.

5.9.6. Evaluation

Les produits sont comptabilisés à la juste valeur (*fair value*) de la contrepartie reçue ou à recevoir. La juste valeur (*fair value*) est le montant pour lequel des partenaires informés, consentants et indépendants pourraient échanger un actif ou éteindre un passif.

Normalement, le montant des produits provenant d'une transaction est déterminé contractuellement entre l'entité et l'acheteur ou l'utilisateur de la valeur patrimoniale ou de la prestation.

5.9.7. Publication

a) Bilan

Lorsqu'une opération avec contrepartie n'a pas encore été fournie pour une obligation donnée, le montant correspondant est présenté comme un engagement.

b) Compte de résultat

Les autres produits sont indiqués conformément aux exigences du rapport financier.

c) Tableau des flux de trésorerie

Les autres produits sont intégrés au résultat de l'exercice et donc aux flux de trésorerie provenant de l'activité opérationnelle.

d) Annexe

Les indications suivantes doivent être fournies :

- Les méthodes comptables et d'évaluation appliquées pour la comptabilisation du chiffre d'affaires.

- Le montant de chaque catégorie des autres produits comptabilisés pendant la période sous revue. Il s'agit des produits suivants :
  - Licences et brevets
  - Produits des immeubles
  - Bénéfices liés à la vente
  - Ventes de biens
  - Prestations propres portées à l'actif
  - Remboursements
  - Autres produits divers

5.10. Charges financières

5.10.1. Définition

Les rubriques des charges financières sont détaillées dans le plan comptable du Domaine des EPF (voir chapitre 3 Principes de présentation des comptes et de comptabilité).

Conformément à la norme IPSAS 1.102, les frais de financement sont indiqués séparément dans le compte de résultat. Ces prescriptions en matière de structure minimale doivent être respectées, même si le poste est insignifiant pour le Domaine des EPF.

Les opérations provenant de cofinancements ne sont pas présentées dans les charges financières. Elles sont comptabilisées conformément au chapitre 9.11 Cofinancements.

5.10.2. Bases

a) Normes IPSAS

IPSAS 1 – Présentation des états financiers
IPSAS 4 – Effets des variations des cours des monnaies étrangères
IPSAS 28 – Instruments financiers : présentation
IPSAS 30 – Instruments financiers : informations à fournir
IPSAS 41 –Instruments financiers (comptabilisation et évaluation)

b) Autres règlements

Directives de placement du Conseil des EPF (version valable pendant l'année de clôture considérée)

5.10.3. Structure (en lien avec le plan comptable)

N° de compte	Désignation	Contenu
34000000	Charges d'intérêts issues de l'actualisation	Charges d'intérêt issues de l'actualisation d'engagements financiers à long terme (25199999)
34000100	Autres charges d'intérêts	Charges d'intérêt effectives découlant d'engagements financiers, leasing incl.
34000999	**Charges d'intérêts**	**Ligne de total**

34010000	Autres charges liées à l'acquisition de capital étranger	Commissions, taxes sur capitaux étrangers rémunérés
34020000	Pertes non réalisées sur la juste valeur des placements financiers	Ajustements de la juste valeur non réalisés des placements financiers considérés à leur juste valeur (10299999 / 15670999)
34021000	Pertes réalisées sur la juste valeur des placements financiers	Ajustements de la juste valeur réalisés des placements financiers considérés à leur juste valeur (10299999 / 15670999)
34023000	Pertes non réalisées sur les autres participations évaluées à la juste valeur	Ajustements de la juste valeur non réalisés des autres participations évaluées à la juste valeur (15670300 / 15670400)
34024000	Pertes réalisées sur les autres participations évaluées à la juste valeur	Ajustements de la juste valeur réalisés des autres participations considérés à leur juste valeur (15670300 / 15670400)
34029999	**Ajustements de la juste valeur des placements financiers**	**Ligne de total**
34030000	Pertes de change des placements financiers évalués à la juste valeur	Pertes de change réalisées sur les placements financiers évalués à la juste valeur (10299999 / 15670999 / 15670300 / 15670400) ; comprend les pertes de change issues de toutes les opérations de couverture (y c. compte 20140000) (sans les dépôts à terme et les placements financiers IC)
34031000	Pertes de change des engagements financiers évalués au coût amorti	Pertes de change des engagements financiers évalués au coût amorti (2099999, 2019999 (sans 20140000), 25199999)
34032000	Pertes de change issues des placements financiers évalués au coût amorti et autres pertes de change	Pertes de change des liquidités, créances et prêts - 10099999 liquidités - 10110999 / 10150999 / 15169999 / 15179999 créances - 10239999 / 15399999 prêts - 10220000 / 15620000 dépôts - autres
34039999	**Pertes de change**	**Ligne de total**
34040000	Dépréciation / pertes attendues sur liquidités, dépôts à terme et actifs de régularisation	Dépréciation / pertes attendues (sans IC) : - 10099999 Liquidités - 10220000 / 15620000 dépôts à terme

		- 10400000 / 10470000 actifs de régularisation
34042000	Pertes résultant de la décomptabilisation de liquidités, de dépôts à terme et d'actifs de régularisation	Pertes effectives résultant de la décomptabilisation de (sans IC): - 10099999 liquidités - 10220000 / 15620000 dépôts à terme 10400000 / 10470000 actifs de régularisation
34044000	Dépréciation / pertes attendues sur prêts	Dépréciation / pertes attendues (sans IC): - 10239999 / 15399999 prêts
34046000	Pertes résultant de la décomptabilisation de prêts	Pertes effectives résultant de la décomptabilisation : - 10239999 / 15399999 prêts (sans IC)
34070000	Autres charges financières	Frais, taxes (sauf frais de financement pour acquisition de capitaux étrangers), y c. les frais sur les avoirs en raison des taux d'intérêts négatifs
34080000	IC Charges financières	Charges financières envers les entités du Domaine des EPF et les entités de la Confédération
34099999	**Charges financières**	**Ligne de total**
44099999	**Produits financiers**	**Ligne de total**
50009299	**Résultat financier**	**Ligne de total, analyse séparée pour le rapport de gestion**

Tableau 69 : Structure des charges financières

5.10.4. Comptabilisation

Les charges financières sont comptabilisées par exercice par le biais du compte de résultat selon le plan comptable.

Afin d'assurer la transparence et par analogie aux produits des intérêts, les charges d'intérêt feront l'objet d'un compte séparé. Par conséquent, le total des frais de financement résulte des deux comptes charges d'intérêt et frais de financement sans charges d'intérêt.

5.10.5. Inscription au bilan

Charges d'intérêt

Les charges d'intérêt découlant de l'actualisation comprennent les charges d'intérêt encourues lors de l'actualisation des engagements financiers.

Les autres charges d'intérêts comprennent les charges d'intérêt encourues pour les engagements financiers rémunérés.

- Les intérêts des crédits sur compte courant et des engagements financiers à court et à long terme

- Les charges d'intérêt résultant d'un leasing financier
- L'amortissement d'agios et de disagios sur engagements financiers (selon la méthode du taux d'intérêt effectif)
- Les changements de la juste valeur d'instruments financiers dérivés conclus comme une couverture de capitaux étrangers rémunérés (swaps sur taux d'intérêt, dérivés de devises étrangères).

Les charges d'intérêt doivent être comptabilisées à la période où elles surviennent. Créer d'éventuels comptes de **régularisation** conformément aux exigences du chapitre 4.15 Comptes de régularisation passifs.

Le principe du produit brut doit être respecté. Ainsi, une compensation entre produits et charges d'intérêt n'est pas admise ; sous réserve des règles selon la norme IPSAS 1.51. Les charges d'intérêt sont présentées séparément sous les frais de financement.

Exception. Les dettes et les valeurs patrimoniales font l'objet d'une compensation dans le bilan, par ex. si divers comptes courants sont établis avec le même partenaire. Le principe du produit brut ne s'applique pas aux produits ou charges d'intérêt de dettes bancaires dont les soldes débiteur et créditeur varient au cours de la même période (par ex. comptes courants).
Les bases pour la comptabilisation des charges d'intérêt figurent dans les accords contractuels correspondants.

Le traitement des agios et des disagios sur engagements financiers figure au chapitre 8.3 Publication des instruments financiers.

Autres frais de financement pour obtention de capitaux étrangers

Les autres frais de financement comprennent tous les coûts, autres que les dépenses d'intérêt, liés à l'apport de capitaux étrangers. Ils comprennent :

- Les commissions et taxes sur capitaux étrangers rémunérés
- Les frais de financement résultant d'un leasing de financement.

Pertes de change

Il existe différentes formes de pertes de change qui, au plan purement comptable, doivent être comptabilisées dans des comptes séparés. Il s'agit :

- Des pertes de change concernant des placements financiers, évaluées à leur juste valeur (comptes 10299999 et 15699099) par le compte de résultat, sont comptabilisées sur le compte 34030000. De même, les pertes de change découlant d'opérations de couverture sont comptabilisées sur ces comptes (y c. compte 20140000). Des pertes de change sur les autres participations (comptes 15670400, 05670500) sont comptabilisées par le compte de résultat sur le compte 34030000).
- Des pertes de change sur les engagements financiers évaluées au coût amorti sont comptabilisées sur le compte 34031000.
- Des pertes de change sur les placements financiers évalués au coût amorti (liquidités, créances, prêts et dépôts à terme) et autres instruments financiers sont comptabilisées sur le compte 34032000.

Une transaction en monnaie étrangère est une transaction qui n'est pas réalisée en francs suisses.

Exception : les pertes de change sur les instruments financiers évalués à la juste valeur par le compte de résultat sont à comptabiliser dans les variations de la juste valeur.

Ajustements de la juste valeur des placements financiers

Les ajustements de la juste valeur comprennent les pertes comptables résultant de la réévaluation des actifs financiers, y compris les prêts et participations.

La perte comptable résulte de la différence négative entre le prix du marché et la valeur comptable nette.

Les pertes comptables liées à la réévaluation des placements financiers doivent être comptabilisées à la période où elles surviennent.

Concernant la comptabilisation des ajustements de la juste valeur, se référer au chapitre 8.3 Publication des instruments financiers.

Corrections de valeur des liquidités, prêts, actifs de régularisation et dépôts à terme

La mise en œuvre du modèle de dépréciation selon IPSAS 41 est décrite dans les chapitres correspondants. La comptabilisation est effectuée par les comptes du groupe 34049999 Dépréciations au sein des charges financières.

Autres charges financières

Les autres charges financières comprennent les coûts de transaction des placements financiers ainsi que les éventuelles adaptations de la valeur actuelle des provisions à long terme.

Sont réputés coûts de transaction des placements financiers tous les frais liés à l'acquisition, à la vente et à la gestion des placements financiers tels que courtages, commissions, droits de timbre, frais de gestion des dépôts, frais de gestion des comptes, etc. Les coûts à comptabiliser sont ceux facturés par la banque et par le broker. Le moment faisant foi pour la comptabilisation par exercice est celui du décompte boursier.

En cas d'adaptations de la valeur actuelle des provisions à long terme, consulter le CC IPSAS.

I/C Charges financières

La comptabilisation des I/C charges financières est décrite au chapitre 9.15 Consolidation.

5.10.6. Evaluation

L’évaluation du patrimoine financier et des engagements financiers est décrite dans les chapitres concernés du bilan.

5.10.7. Publication

Les charges financières sont indiquées dans le compte de résultat dans une position globale. Les postes individuels sont mentionnés et expliqués dans l’annexe des comptes annuels.

Les obligations en matière de publication des comptes pour les instruments financiers figurent au chapitre 8.3 Publication des instruments financiers.

5.11. Produits financiers

5.11.1. Définition

Les rubriques des produits financiers sont détaillées dans le plan comptable du Domaine des EPF.

5.11.2. Bases

a) Normes IPSAS

IPSAS 1 – Présentation des états financiers
IPSAS 4 – Effets des variations des cours des monnaies étrangères
IPSAS 9 – Produits des opérations avec contrepartie directe (livraisons et prestations)
IPSAS 28 – Instruments financiers : présentation
IPSAS 30 – Instruments financiers : informations à fournir
IPSAS 41 – Instruments financiers (comptabilisation et évaluation)

b) Autres règlements

Directives de placement du Conseil des EPF (version valable pendant l'année de clôture considérée)

5.11.3. Structure (en lien avec le plan comptable)

N° de compte	Désignation	Contenu
44000000	Produits des intérêts issus de l'actualisation	Capitalisation découlant de l'actualisation (à court et long terme) : - 10110999 / 10150999 / 15169999 / 15179999 créances - 10239999 / 15399999 prêts
44000100	Produits des intérêts des placements financiers évalués à la juste valeur	Produits des intérêts des placements financiers évalués à leur juste valeur (à court et long terme) - 10200000/ 15600000 obligations
44000200	Autres produits des intérêts	Autres produits des intérêts des (à court et long terme) : - 10099999 liquidités - 10110999 / 10150999 / 15169999 / 15179999 créances - 10239999 / 15399999 prêts - 10220000 / 15620000 dépôts à terme Si les intérêts sont crédités sur des comptes qui font partie du fonds financier xxxx.

44000300	Autres produits des intérêts non monétaires	Autres produits des intérêts des (à court et long terme): -10110999 / 10150999 / 15169999 / 15179999 créances - 10239999 / 15399999 prêts - 10220000 / 15620000 dépôts à terme Si les intérêts sont crédités (et non pas versés) sur ces comptes.
44000999	**Produits des intérêts**	**Ligne de total**
44010000	Dividendes reçus et issus de participations évaluées à la juste valeur	Dividendes reçus de placements financiers à court et long terme évaluées à leur juste valeur (10299999 / 15670999)
44013000	Dividendes reçus et issus d'autres participations évaluées à la juste valeur	Dividendes reçus et issus d'autres participations évaluées à la juste valeur (15670300 / 15670400)
44019999	**Produits de participations**	**Ligne de total**
44020000	Gains non réalisés sur la juste valeur des placements financiers	Gains non réalisés sur la juste valeur des placements financiers (10299999 / 15670999)
44021000	Gains réalisés sur la juste valeur des placements financiers	Gains réalisés sur la juste valeur des placements financiers (10299999 / 15670999) sans les autres participations
44022000	Gains non réalisés sur les autres participations évaluées à la juste valeur	Gains non réalisés sur les autres participations évaluées à la juste valeur (15670300 / 15670400)
44023000	Gains réalisés sur les autres participations évaluées à la juste valeur	Gains réalisés sur les autres participations évaluées à la juste valeur (15670300 / 15670400)
44029999	**Gains sur la juste valeur des placements financiers**	**Ligne de total**
44030000	Gains de change des placements financiers évalués à la juste valeur	Gains de change des placements financiers évalués à la juste valeur (10299999 / 15670999 / 15670300 / 15670400) ; comprend les gains de change issus de toutes les opérations de couverture (y c. compte 20140000) (sans dépôts à terme et placements IC)
44031000	Gains de change des engagements financiers évalués au coût amorti	Gains de change des engagements financiers évalués au coût amorti (2099999, 2019999 (sans 20140000), 25199999) ;

44032000	Gains de change issus de placements financiers évalués au coût amorti et autres gains de change	Gains de change sur liquidités, créances et prêts : - 10099999 liquidités - 10110999 / 10150999 / 15169999 / 15179999 créances - 10239999 / 15399999 prêts - 10220000 / 15620000 dépôts
44039999	**Bénéfices en monnaie étrangère**	**Ligne de total**
44070000	Autres produits financiers	Autres produits financiers Consulter le CC IPSAS en cas de reprise de perte de valeur des prêts, créances, dépôts
44080100	IC Produits financiers avec effet sur la trésorerie	Partie des produits financiers ayant une incidence sur la trésorerie des entités du domaine des EPF et de la Confédération, par exemple les produits financiers sur les placements à court terme placés auprès de la Confédération.
44080200	IC Produits financiers sans effet sur la trésorerie	Partie des produits financiers sans incidence sur la trésorerie des entités du domaine des EPF et de la Confédération, par exemple les produits financiers sur les placements à court terme placés auprès de la Confédération
44080999	IC Produits financiers	Produits financiers envers les entités du Domaine des EPF et les entités de la Confédération
44099999	**Produits financiers**	**Ligne de total**
34099999	**Charges financières**	**Ligne de total**
50009299	**Résultat financier**	**Ligne de total, analyse séparée pour le rapport de gestion**

Tableau 70 : Structure des produits financiers

5.11.4. Comptabilisation

Les produits financiers sont comptabilisés par exercice par le biais du compte de résultat selon le plan comptable.

5.11.5. Inscription au bilan

Produits des intérêts

Les produits des intérêts découlant de l'actualisation comprennent les produits d'intérêt dus pour la capitalisation des actifs actualisés.

Les produits des intérêts des placements financiers évalués à leur juste valeur comprennent les intérêts provenant d'obligations.

Les autres produits des intérêts comprennent les produits d'intérêt dus pour les avoirs bancaires rémunérés, les comptes courants ainsi que les créances et prêts à court et à long terme

Les produits des intérêts doivent être comptabilisés à la période où ils surviennent. Les intérêts courus sont pris en compte par exercice s'il n'existe aucun doute sur leur recouvrement.
Les justificatifs bancaires et les contrats de prêt font foi pour la comptabilisation des produits financiers. Le principe du produit brut doit être respecté. Ainsi, une compensation entre produits et charges d'intérêt n'est pas admise ; sous réserve des règles selon la norme IPSAS 1.51. Les charges d'intérêt sont présentées séparément sous les frais de financement.
Exception : les dettes et les valeurs patrimoniales font l'objet d'une compensation dans le bilan, par ex. si divers comptes courants sont établis avec le même partenaire. Le principe du produit brut ne s'applique pas aux produits ou charges d'intérêt de dettes bancaires dont les soldes débiteur et créditeur varient au cours de la même période (par ex. comptes courants).

Produits de participations

Selon l'inscription au bilan des participations, les revenus qui en découlent sont également comptabilisés :

- Les dividendes de participations, évaluées à leur juste valeur (comptes 10299999 et 15699099), sont comptabilisés dans le compte 44010000.
- Les dividendes provenant des autres participations (comptes 15670300 et 15670400) sont comptabilisés sur le compte 44013000 (Dividendes reçus et issus d'autres participations évaluées à la juste valeur).
- Les gains réalisés issus de la vente des autres participations (comptes 15670300 et 15670400) sont comptabilisés sur le compte 44023000 (Gains réalisés sur les autres participations évaluées à la juste valeur).

Les produits de participations comprennent les paiements de dividendes et le remboursement de la valeur nominale de participations (pour autant qu'il n'entraîne pas une diminution de la valeur comptable de la participation concernée).

Comptabiliser les dividendes comme suit :

- Les dividendes d'entités associées doivent être portés au débit du compte des participations. Le paiement de dividendes entame en effet les capitaux propres de l'entreprise.
- Les dividendes des « autres participations » sont comptabilisés au moment où ils sont dus et où prend naissance le droit au paiement. Les distributions de bénéfices prévues mais n'ayant pas reçu l'aval de l'assemblée générale ou du comité compétent en fin d'exercice ne peuvent être comptabilisées qu'à condition d'avoir été approuvées pendant le nouvel exercice comptable avant la clôture des comptes.

Traiter les remboursements de la valeur nominale comme suit :

- Les remboursements de la valeur nominale de participations associées sont traités de la même manière que les dividendes des participations importantes.
- Les remboursements de la valeur nominale d'autres participations sont des immobilisations déduites (désinvestissement).

De plus amples informations à propos des participations associées, coentreprises et autres participations figurent dans les chapitres correspondants.

Ajustements de la juste valeur

Les plus-values non réalisées sur les placements financiers (à l'exception des autres participations) évalués à leur juste valeur (comptes 10299999 et 15699099) sont comptabilisées dans le compte 44020000.

Les plus-values réalisées sur la vente de placements financiers (à l'exception des autres participations) évalués à leur juste valeur (comptes 10299999 et 15699099) sont comptabilisées dans le compte 44021000.

Pour les autres participations, il existe des comptes séparés (non réalisés : 44022000 / réalisés : 44023000).

Les bénéfices comptables résultent de la réévaluation des placements financiers. Un bénéfice comptable résulte de la différence positive entre le prix du marché et la valeur comptable nette.

Concernant la comptabilisation des ajustements de la juste valeur, se référer au chapitre 8.3 Publication des instruments financiers.

Gains de change

Il existe différentes formes de bénéfices en monnaie étrangère qui doivent être comptabilisées dans des comptes séparés :

- Les gains de change sur les placements financiers, évalués à leur juste valeur (comptes 10299999 et 15670999), sont comptabilisés sur le compte 44030000. De même, tous les gains de change issus d'opérations de couverture (y c. compte 20140000) y sont comptabilisés.
- Les gains de change sur les autres participations (comptes 15670300 et 15670400) sont également comptabilisés sur le compte 44030000.
- Les pertes de change sur les engagements financiers évalués au coût amorti sont comptabilisées sur le compte 44031000.
- Les gains de change sur les autres placements financiers évalués au coût amorti (liquidités, créances, prêts et dépôts à terme) et sur les autres instruments financiers sont comptabilisés sur le compte 44032000.

Une transaction en monnaie étrangère est une transaction qui n'est pas établie en francs suisses.

Exception. Les gains de change provenant d'instruments financiers qui sont évalués à la juste valeur (fair value) doivent être comptabilisées dans les ajustements de la juste valeur.

Les différences de change résultant du fait que des postes monétaires et non monétaires sont réalisés ou convertis à un autre cours que celui avec lequel ils ont initialement été saisis pendant la période sous revue ou lors de clôtures précédentes sont comptabilisés comme gains de la période sous revue à laquelle ces différences surviennent.

Une description détaillée de la comptabilisation des différences de change figure au chapitre 9.7.

Autres produits financiers

Les produits financiers qui ne peuvent être attribués à aucun autre poste sont attribués aux autres produits financiers. Consulter le centre de compétences IPSAS du Domaine des EPF en cas de prise de perte de valeur de prêts, de créances ou de dépôts.

I/C Produits financiers

La comptabilisation des I/C Produits financiers est décrite au chapitre 10 Consolidation.

5.11.6. Evaluation

L'évaluation du patrimoine financier et des engagements financiers est décrite dans les chapitres concernés du bilan.

5.11.7. Publication

Les produits financiers doivent être présentés séparément dans le compte de résultat.

De plus, il faut respecter les obligations en matière de publication des comptes conformément au chapitre 8.3 Publication des instruments financiers.

6. Tableau des flux de trésorerie

6.1. Structure

Le tableau des flux de trésorerie (TFT) est un élément autonome des comptes annuels des institutions du Domaine des EPF ainsi que des comptes annuels consolidés du Domaine des EPF. Il renseigne sur la provenance et l'affectation des fonds.

Le tableau des flux de trésorerie se compose de trois catégories :

- Flux de trésorerie provenant de l'activité opérationnelle
  La méthode indirecte est utilisée pour déterminer les flux de trésorerie provenant de l'activité opérationnelle : suppression du résultat annuel des écritures de résultat sans incidences financières et prise en compte des modifications du fonds de roulement net.
- Flux de trésorerie provenant de l'activité d'investissement
  Les flux de trésorerie provenant de l'activité d'investissement sont aussi considérés comme un compte des investissements.
- Flux de trésorerie provenant de l'activité de financement

L'élaboration du tableau des flux de trésorerie consolidé repose sur la comptabilisation correcte des données dans les liasses de consolidation du système de consolidation SAP FC. Ainsi, le tableau des flux de trésorerie est élaboré en grande partie automatiquement (sur la base des comptes et des types d'opérations), mais il est possible d'effectuer des adaptations manuelles (p. ex. reclassements entre les différentes catégories de flux de trésorerie). Une vue d'ensemble des données utilisées pour le tableau des flux de trésorerie pour chaque formulaire de reporting est disponible.

6.2. Définitions

Fonds financier : le fonds financier pour le tableau des flux de trésorerie comprend la trésorerie et les équivalents de trésorerie.

Flux de trésorerie : les flux de trésorerie sont les entrées et sorties de trésorerie et équivalents de trésorerie.

Trésorerie : la trésorerie comprend les espèces et les dépôts à vue. Les espèces sont par exemple les caisses, comptes courants, comptes de transactions financières (trafic des paiements).

Equivalents de trésorerie : les équivalents de trésorerie sont des investissements financiers très liquides à court terme convertissables à tout moment en trésorerie et uniquement soumis à de très faibles risques de fluctuation de la valeur. Ils servent à s'acquitter d'obligations de paiement à court terme et ne sont en principe pas détenus à des fins d'investissement ou d'autre nature. Les équivalents de trésorerie comprennent par ex. les dépôts à court terme, les avoirs bancaires immédiatement disponibles et autres investissements très liquides convertissables sans autre en espèces (durée résiduelle inférieure à trois mois depuis la date d'acquisition).

6.3. Bases

a) Normes IPSAS

IPSAS 1 – Présentation des états financiers
IPSAS 2 – Tableaux des flux de trésorerie
IPSAS 4 – Effets des variations des cours des monnaies étrangères
IPSAS 5 – Coûts d'emprunt
IPSAS 34 – Etats financiers individuels
IPSAS 35 – Etats financiers consolidés

b) Autres règlements

Aucun

6.4. Flux de trésorerie provenant de l'activité opérationnelle

Les flux de trésorerie issus de l'activité opérationnelle proviennent en premier lieu de l'activité de l'entité génératrice de trésorerie. (Toutes les activités de l'entité qui ne relèvent pas de l'activité d'investissement ou de financement font aussi partie des activités opérationnelles).

Exemples :

- Encaissements provenant de contributions ou de transferts et d'autres allocations de ressources (par ex. contribution financière de la Confédération)
- Encaissements provenant d'indemnités pour les biens et services fournies par l'entité
- Paiements de biens et services à des fournisseurs
- Paiements à et pour des employés

La méthode indirecte présente les flux de trésorerie provenant de l'activité opérationnelle non pas sous la forme de montant bruts dans des catégories principales (séparément), mais comme des **flux de trésorerie nets** par la correction du résultat de l'exercice.
Les flux de trésorerie provenant de l'activité opérationnelle (méthode indirecte) sont déduits et présentés comme suit dans le tableau des flux de trésorerie :

Flux de trésorerie provenant des activités d'exploitation
Résultat de l'exercice
Amortissements
Résultat des entités associées et co-entreprises
Résultat financier non monétaire
Variation de l'actif circulant net
Variation des engagements nets de prévoyance
Variation des provisions
Variation des créances à long terme
Variation des fonds de tiers affectés
Reclassements et autres produits non monétaires
Flux de trésorerie provenant des activités d'exploitation

Illustration 11 : Présentation des flux de trésorerie provenant de l'activité opérationnelle

6.5. Flux de trésorerie provenant de l'activité d'investissement

Les flux de trésorerie provenant de l'activité d'investissement comprennent l'acquisition (investissement) et la sortie contre indemnité (désinvestissement) d'actifs à long terme et d'autres investissements financiers ne faisant pas partie des équivalents de trésorerie. Par conséquent, ils comprennent les entrées et sorties avec incidences financières des postes inscrits au bilan dans les immobilisations corporelles.
Les groupes principaux des entrées et sorties brutes doivent être présentés séparément. Exceptions : voir sous le point Publication, présentation des flux de trésorerie sur une base nette.

Exemples :

- Sorties pour l'acquisition d'immobilisations corporelles, d'actifs incorporels et autres actifs à long terme. Sont aussi inclus les paiements pour des coûts de développement inscrits à l'actif et des immobilisations corporelles réalisées à des fins propres :
- Entrées suite à la vente d'immobilisations corporelles, d'actifs incorporels et autres actifs à long terme (désinvestissement) ;
- Sorties et entrées pour l'acquisition ou la sortie d'instruments de capitaux propres ou de dettes d'autres entités et de parts dans des coentreprises ;
- Sorties et entrées pour des crédits accordés à des tiers ou remboursements de crédits (prêts actifs) :
- Sorties et entrées suite à des opérations à terme, options et swap, si ces contrats sont détenus à des fins commerciales ou si les opérations sont classées comme une activité d'investissement.

Les flux de trésorerie provenant de l'activité d'investissement sont déduits et présentés comme suit dans le tableau des flux de trésorerie :

Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement
Investissements
Immobilisations corporelles
Immobilisations incorporelles
Cofinancements
Prêts
Placements financiers à court et à long terme
Total investissements
Désinvestissements
Immobilisations corporelles
Immobilisations incorporelles
Cofinancements
Prêts
Placements financiers à court et à long terme
Total désinvestissements
Dividendes perçus des entités associées
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement

Illustration 12 : Publication des flux de trésorerie de l'activité d'investissement

6.6. Flux de trésorerie provenant de l'activité de financement

Les flux de trésorerie provenant de l'activité de financement fournissent des informations sur la manière dont une entité se finance (mouvements du capital apporté et des emprunts).
Les groupes principaux des entrées et sorties brutes sont présentés séparément (exceptions : voir sous le point Publication).

Exemples :

- Entrées suite à l'émission d'obligations, billets à ordre et titres à revenu fixe ainsi que l'enregistrement de prêt et hypothèques ou l'enregistrement d'autres prêts à court ou long terme
- Sorties pour le remboursement d'emprunts
- Sorties pour les preneurs de leasing pour le remboursement de dettes dans le cadre de leasings de financement

Les flux de trésorerie provenant de l'activité de financement sont déduits et présentés comme suit dans le tableau des flux de trésorerie :

Flux de trésorerie provenant des activités de financement
Augmentation des engagements financiers à court et à long terme
Remboursement des engagements financiers à court et à long terme
Flux de trésorerie provenant des activités de financement

Illustration 13 : Publication des flux de trésorerie de l'activité de financement

6.7. Présentation générale du tableau des flux de trésorerie

Le tableau complet des flux de trésorerie est présenté comme suit au niveau du Domaine des EPF et au niveau de chaque institution :

Tableau des flux de trésorerie

1 000 CHF	*Annexe*	**2018**	**2017**
Flux de trésorerie provenant des activités d'exploitation			
Résultat de l'exercice		**0**	**0**
Amortissements	*19*	0	0
Résultat des entités associées et co-entreprises	*18*	0	0
Résultat financier non monétaire	*13*	0	0
Variation de l'actif circulant net		0	0
Variation des engagements nets de prévoyance	*26*	0	0
Variation des provisions	*25*	0	0
Variation des créances à long terme	*15*	0	0
Variation des fonds de tiers affectés	*27*	0	0
Reclassements et autres produits non monétaires		0	0
Flux de trésorerie provenant des activités d'exploitation		**0**	**0**
		0	0
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement		0	0
Investissements		0	0
Immobilisations corporelles	*19*	0	0
Immobilisations incorporelles	*19*	0	0
Cofinancements	*21*	0	0
Prêts	*20*	0	0
Placements financiers à court et à long terme	*20*	0	0
Total investissements		**0**	**0**
Désinvestissements		0	0
Immobilisations corporelles	*19*	0	0
Immobilisations incorporelles	*19*	0	0
Cofinancements	*21*	0	0
Prêts	*20*	0	0
Placements financiers à court et à long terme	*20*	0	0
Total désinvestissements		**0**	**0**
Dividendes perçus des entités associées	*18*	0	0
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement		**0**	**0**
		0	0
Flux de trésorerie provenant des activités de financement		0	0
Augmentation des engagements financiers à court et à long terme	*23*	0	0
Remboursement des engagements financiers à court et à long terme	*23*	0	0
Flux de trésorerie provenant des activités de financement		**0**	**0**
Total flux de trésorerie		**0**	**0**
		0	0
Inclus dans le flux de trésorerie provenant des activités d'exploitation		0	0
Dividendes perçus		0	0
Intérêts perçus		0	0
Intérêts payés		0	0

Illustration 14 : Présentation générale du tableau des flux de trésorerie

6.8. Publication

Variations dues au taux de change

Les variations de change non réalisées de la trésorerie et des équivalents de trésorerie dans des devises étrangères ne sont pas des flux de trésorerie. Comme les liquidités sont converties périodiquement au cours du jour de référence dans le bilan (réalisation des différences de cours), il en résulte des écarts entre les états selon le bilan et les flux de trésorerie dans le tableau des flux de trésorerie. Il convient de présenter séparément les **variations dues au taux de change** des fonds du début à la fin de la période sous revue lors de leur transfert, parce qu'il **ne s'agit pas de flux de paiement réels** dans ces cas, mais d'effets d'évaluation des fonds (voir exemple).

Présentation des flux de trésorerie sur une base nette

- Avec les flux de trésorerie provenant de l'activité opérationnelle, l'application de la méthode indirecte présente les flux sur une base nette.
- En principe, les flux de trésorerie de l'activité d'investissement / de financement sont présentés bruts. Des présentations nettes sont toutefois admises pour les opérations suivantes :
    - Entrées et sorties au nom du client ou du bénéficiaire si les flux de trésorerie se réfèrent davantage à des activités de l'autre partie qu'à des activités de l'entité (par ex. leading house).
    - Entrées et sorties pour les postes présentant une rotation élevée, de grands montants et des durées courtes (par ex. achat et vente d'investissements financiers).

Intérêts et dividendes ou distributions similaires

Les flux de trésorerie provenant d'intérêts et de dividendes reçus ou versés ou de distributions similaires sont toujours indiqués séparément. Ils sont attribués au flux de trésorerie provenant de l'activité opérationnelle. Les intérêts sans effet sur la trésorerie (p. ex. crédit sur un compte en dehors du fonds financier défini [cf. chapitre 6.2 Définitions]) doivent être exclus du tableau des flux de trésorerie.

Opérations sans effet sur la trésorerie

Les opérations d'investissement et de financement qui n'ont pas entraîné de modification de la trésorerie ou des équivalents de trésorerie ne doivent pas être comptabilisées dans le tableau des flux de fonds. Elles sont indiquées ailleurs dans la clôture (Publication) afin de fournir toutes les informations nécessaires sur ces opérations d'investissement et de financement.

Exemples d'opérations sans effet sur la trésorerie :

- Acquisition d'actifs par le biais d'échange, de reprise de dette, de leasings de financement ou de don
- Conversion de dettes en capitaux propres

Modifications des engagements dues à des activités de financement

A partir du 1er janvier 2021, des informations supplémentaires concernant les activités de financement (notamment les opérations sans effet sur la trésorerie) devront être publiées. Le Domaine des EPF a opté pour une application anticipée. Il s'agit de la publication des modifications suivantes :

- Modifications avec effet monétaire dues à des modifications des flux de trésorerie provenant de l'activité de financement
- Modifications du périmètre de consolidation
- Effets de la conversion de monnaies étrangères
- Modifications de justes valeurs
- Autres modifications

Les engagements provenant de l'activité de financement sont, au sens de la norme, des engagements qui génèrent ou généreront des flux de paiements devant être comptabilisés dans les flux de trésorerie provenant de l'activité de financement. Toutefois, la publication concerne également les modifications d'**actifs** financiers si les flux de paiements qui s'y rapportent sont indiqués dans le domaine de l'activité de financement (p. ex. couverture d'engagements).

La publication peut être effectuée via un tableau de réconciliation entre les valeurs du bilan d'ouverture et celles du bilan de clôture. La réconciliation concerne les engagements pour lesquels les flux de paiements sont indiqués dans le tableau des flux de trésorerie comme des flux de trésorerie provenant de l'activité de financement.

Les informations doivent être préparées de telle sorte que le lecteur du rapport puisse établir un lien avec le bilan et le tableau des flux de trésorerie.

Autres publications

- Composition de la trésorerie et des équivalents de trésorerie
- Transfert de la trésorerie et équivalents de trésorerie du tableau des flux de fonds sur les postes correspondants du bilan
- Publication des changements dans la composition de la trésorerie et des équivalents de trésorerie
- Indication des opérations d'investissement et de financement sans effet sur les paiements
- Publication du montant de la trésorerie et des équivalents de trésorerie détenus par l'institution et dont elle ne dispose pas librement (par ex. fonds de fondation acceptés à titre fiduciaire, restrictions de change, mises en gage).

7. Tableau de variation des capitaux propres

7.1. Définition

Le tableau de variation des capitaux propres est un élément à part entière des comptes consolidés du Domaine des EPF. Il est présenté au même titre que le bilan, le compte de résultat et le tableau des flux de trésorerie.

Il indique les variations dans les capitaux propres pendant l'exercice et remplit une fonction similaire à celle du compte de résultat (tableau explicatif). Il présente notamment les opérations comptabilisées directement dans les capitaux propres.

Le tableau de variation des capitaux propres indique les principales composantes des capitaux propres et les principales variations.

Il montre les mouvements d'une période donnée ainsi que le solde des bénéfices ou déficits cumulés au début d'une période et à la date de clôture (pour l'exercice sous revue et l'année précédente).

En outre, la proposition d'utilisation des éventuels excédents de produits (affectation des réserves) ou de couverture des charges (prélèvement sur les réserves) est présentée à la fin du tableau de variation des capitaux propres.

7.2. Bases

a) Normes IPSAS

IPSAS 1 – Présentation des états financiers
IPSAS 3 – Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs

b) Autres règlements

Aucun

7.3. Structure et présentation

La structure horizontale du tableau de variation des capitaux propres comprend les composantes des capitaux propres selon le chapitre 4.19. Capitaux propres Il s'agit des postes suivants :

- Réserves de réévaluation
- Réserves provenant d'entités associées (y c. différences de conversion de devises)
- Dons, soutiens financiers, cofinancements
- Réserves avec affectation interne (réserves formation et recherche, réserves infrastructure et administration)
- Réserves sans affectation
- Excédent / découvert au bilan
- Parts minoritaires (à publier uniquement si des parts minoritaires existent)

Toutes les indications doivent être reliées aux propriétaires de l'entité qui contrôle (ou parts minoritaires).

Dans la dimension verticale, les informations suivantes sont nécessaires pour la présentation des capitaux propres et du patrimoine net :

a) Bénéfices ou déficits cumulés et non distribués des années précédentes au début de l'exercice sous revue ;
b) Indications séparées sur les variations induites par des changements de méthodes d'inscription au bilan et d'évaluation ou par des corrections d'erreurs selon la norme IPSAS 3 (retraitements) ;
c) Somme résultant de a) et b), répartie entre les propriétaires de l'entité donnant le contrôle et les parts minoritaires ainsi que le total des capitaux propres / patrimoine net ;
d) Chaque poste de produits ou de charges comptabilisé directement dans les capitaux propres selon d'autres normes :
   - Réévaluation des engagements en matière de prévoyance selon la norme IPSAS 39
   - Bénéfice ou perte provenant des instruments de couverture (comptabilité de couverture / norme IPSAS 41)
   - Variation des participations dans des entités associées suite à des transactions comptabilisées directement dans les capitaux propres des entités associées.
e) Transactions directement comptabilisées dans les capitaux propres ;
f) Bénéfice ou déficit de l'exercice ;
g) Augmentation (+) / diminution (-) des dons, autres contributions, cofinancements ainsi que des réserves dans les entités associées, avec contre-partie dans le compte « augmentation /diminution des réserves issues de l'activité d'exploitation ». Au sein des capitaux propres, le solde de ces reclassements doit être égal à 0 étant donné que les capitaux propres ne sont pas modifiés.
h) Transferts entre les réserves avec affectation interne et les réserves sans affectation. La somme doit être égale à 0.

i) Utilisation du résultat (attribution aux réserves provenant d'excédents de revenus, et couverture des pertes provenant d'excédents de charges).
j) Ecarts de change au sein des capitaux propres
k) Total des charges et produits comptabilisés dans l'exercice sous revue, conformément à la somme résultant de f), g), h) et i).
l) Bénéfices ou pertes cumulés à la fin de l'exercice (correspond à l'état au bilan).

8. Annexe

8.1. Introduction

8.1.1. Définition

L'annexe constitue un élément distinct des comptes annuels. Il contient un récapitulatif ciblé d'informations complémentaires nécessaires à l'interprétation des comptes annuels, ou facilitant leur compréhension.

Les informations sont structurées comme suit :

Activité opérationnelle

Les informations suivantes doivent être indiquées en annexe des comptes annuels, à moins qu'elles ne soient mentionnées ailleurs dans les comptes annuels publiés :

- Siège, forme juridique et ordre juridique valable pour l'activité du Domaine des EPF
- Description de l'activité opérationnelle et des activités principales
- Le cas échéant : nom de l'entité de contrôle et de l'entité de contrôle suprême
- Lorsqu'il s'agit d'une entité à durée de vie limitée, informations concernant la durée de vie

Principes de présentation des comptes

Le chapitre décrit les bases juridiques et le principe de présentation des comptes du rapport financier. En font notamment partie des indications telles que :

- Mention que la présentation des comptes est établie conformément aux normes IPSAS
- Mention de la loi et de l'ordonnance
- Ecart significatif aux normes IPSAS
- Première application de nouvelles normes et de normes révisées (titre, date d'émission, montants d'ajustement)
- Application de dispositions transitoires de nouvelles normes IPSAS
- Normes pas encore appliquées mais déjà émises par le normalisateur
- Impact probable de normes à appliquer à l'avenir
- Impact des modifications des méthodes d'inscription au bilan et d'évaluation (voir aussi le chapitre 8.1.3 Traitement des modifications et erreurs)
- Indication d'erreurs de périodes précédentes (voir aussi le chapitre 8.1.3 Traitement des modifications et erreurs)

Principes d'inscription au bilan et d'évaluation

Ils déterminent quels postes sont indiqués pour quelle valeur dans le rapport financier. Ces indications sont essentielles car indispensables pour situer et comprendre dans un cadre général les informations

du rapport financier. En plus d'informations générales sur les principes, ce paragraphe contient également des indications sur le périmètre de consolidation et la conversion des devises.

Système de contrôle interne (SCI)

Description des objectifs, responsabilités et processus du système de contrôle interne en matière de protection du patrimoine, d'utilisation appropriée des fonds concernant les risques de la tenue et de l'établissement des comptes. Les principes sont déterminés dans l'ordonnance sur les finances et la comptabilité du domaine des EPF (art. 28 et 29).

Gestion des risques financiers et du capital

Indications sur l'ampleur et la cause des risques, avec description du processus de gestion des risques ainsi que publications spécifiques dans le domaine de la gestion des risques financiers (risque de crédit/risque de défaut de paiement, risque de liquidité, risque de marché) et de la gestion du capital prévues conformément à la norme IPSAS 30 (publication des instruments financiers). Elles sont décrites dans le détail au chapitre 8.3. Publication des instruments financiers.

Incertitudes relatives aux estimations et appréciations de la direction

La présentation des comptes selon le principe de régularisation par période (Accrual Accounting) implique que les valeurs utilisées ne reposent pas pour toutes les opérations sur des calculs exacts mais doivent être estimées.

L'entité du Domaine des EPF doit indiquer en annexe les principales estimations prospectives ainsi que les autres sources principales d'incertitudes relatives aux estimations à la date de clôture pouvant entraîner un risque important qui rendrait nécessaire une modification essentielle des valeurs comptables des valeurs patrimoniales et des engagements au cours du prochain exercice. En ce qui concerne ces valeurs patrimoniales et ces engagements, indiquer le **type** et la **valeur comptable à la date de clôture.**

Cela vaut pour les estimations qui exigent de la direction une appréciation particulièrement difficile, subjective ou complexe, par exemple le stockage de déchets radioactifs issus de l'exploitation ou du démantèlement d'installations nucléaires. Cela ne s'applique pas aux valeurs comptables qui sont évaluées à la date de clôture sur la base de prix du marché constatés récemment.

Exemples du type d'indications nécessaires :

- Le type de l'hypothèse ou des autres incertitudes relatives à l'estimation ;
- La sensibilité des valeurs comptables en matière de méthode, d'hypothèses et d'estimations sur lesquelles repose le calcul des valeurs comptables, avec l'indication des raisons de cette sensibilité ;
- La résolution prévue d'une incertitude ainsi que l'ampleur raisonnablement possible des répercussions au cours du prochain exercice concernant les valeurs comptables des valeurs patrimoniales et des engagements en question ; et
- L'explication de modifications d'estimations faites par le passé concernant de telles valeurs patrimoniales et engagements, pour autant que l'incertitude perdure.

L'indication de certaines hypothèses essentielles est prescrite par d'autres normes IPSAS. Par exemple :

IPSAS 45	Indiquer les hypothèses essentielles utilisées pour l'estimation de la valeur réelle d'immobilisations corporelles nouvellement évaluées.

IPSAS 19	Sous certaines conditions, indiquer les hypothèses essentielles concernant les événements futurs pouvant influencer les types de provisions.
IPSAS 30	Indiquer les hypothèses essentielles utilisées pour l'estimation de la valeur réelle des actifs financiers et des engagements financiers inscrits au bilan avec leur valeur réelle.

Tableau 71 : Exemple d'indications d'hypothèses essentielles conformément aux normes IPSAS

Le traitement des modifications d'estimations est décrit au chapitre 8.1.3 « Traitement des modifications et erreurs dans le présent chapitre ».

Information sectorielle

Ce paragraphe décrit les raisons de la segmentation choisie ainsi que les segments eux-mêmes. Le cadre financier par segment est présenté sous forme de tableau. La publication est décrite au chapitre 8.2 Information sectorielle.

Explications relatives aux comptes annuels

Explications relatives aux postes du bilan, du compte de résultat et du tableau des flux de trésorerie essentiels pour l'évaluation des finances, des produits et de la fortune du Domaine des EPF ainsi que la publication d'autres informations prescrites par les normes IPSAS.
En font notamment partie :

- Les engagements en matière de prévoyance, chapitre 4.17
- La publication des instruments financiers, chapitre 8.3
- Le leasing, chapitre 9.14
- Les créances et engagements conditionnels, chapitre 0
- Les promesses de financement (commitments), chapitre 8.6
- Les entités proches, chapitre 8.7
- Les événements survenus après la date de clôture, chapitre 8.8

Les obligations d'informer spécifiques à un thème (les contenus concrets de l'annexe se trouvent dans les chapitres correspondants du manuel et sous le titre « Publication » (pour les numéros de chapitre, voir ci-dessus).

Comme l'annexe fait partie des comptes annuels, les données indiquées sont soumises à la révision du Contrôle fédéral des finances. Les autres publications volontaires, qui ne font pas l'objet d'un contrôle, peuvent être indiquées sous les annexes.

8.1.2. Principes

a) Normes IPSAS

IPSAS 1 – Présentation des états financiers
La norme IPSAS 1 définit la fonction et le contenu général de l'annexe. En outre, chaque norme contient des obligations d'informer spécifiques à un thème. Les normes IPSAS ne donnent pas de vue d'ensemble du contenu nécessaire de l'annexe.
IPSAS 3 – Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs
IPSAS 30 – Instruments financiers : informations à fournir

b) Autres règlements

8.1.3. Traitement des modifications et des erreurs

Introduction

Les explications ci-dessous sont basées sur la norme IPSAS 3. Cette norme a pour but d'améliorer la pertinence et la fiabilité des états financiers d'une entité ainsi que la comparabilité de ces états financiers au fil du temps et avec les états financiers des autres entités.

Un point essentiel est alors le traitement des modifications des méthodes d'inscription au bilan et d'évaluation, des modifications des estimations et des erreurs provenant de périodes antérieures.

Le service de consolidation du Conseil des EPF édicte des directives en matière de traitement des modifications et erreurs et coordonne les processus généraux durant l'établissement des comptes annuels consolidés (voir aussi le chapitre 10 Consolidation). Le seuil pour l'annonce au service de consolidation du Conseil des EPF est fixé à CHF 100'000 pour les instituts de recherche et le Conseil des EPF et de CHF 500'000 pour les deux EPF.

Notions

Modifications des méthodes d'inscription au bilan et d'évaluation	Une méthode d'inscription au bilan et d'évaluation ne peut être modifiée que si a) elle est prescrite par une norme IPSAS. b) la modification permet aux états financiers d'une entité de fournir des informations fiables et plus pertinentes sur les finances, les produits et le cashflow.
Modification d'une estimation	Il s'agit de l'ajustement de la valeur comptable d'une valeur patrimoniale ou d'un engagement, ou de l'ajustement d'un montant de la diminution de valeur périodique. Les modifications des estimations sont basées sur de nouveaux développements et informations.
Erreurs provenant de périodes antérieures	Il s'agit de l'omission ou de la présentation erronée de postes dans les états financiers d'une entité pour une ou plusieurs périodes antérieures, du fait de la non-utilisation ou de l'utilisation incorrecte d'informations fiables.
Application prospective	Cela signifie : a) L'**application** de la nouvelle méthode d'inscription au bilan et d'évaluation pour les opérations qui se produisent après la date du changement. b) La **comptabilisation** des conséquences pour la période en cours et les périodes futures.
Application rétrospective	Cela signifie : a) L'application de la nouvelle méthode d'inscription au bilan et d'évaluation pour les opérations, comme si ces principes avaient toujours été valables. b) Correction de la comptabilisation, de l'évaluation et de l'indication des montants comme si l'erreur n'avait jamais eu lieu durant les périodes antérieures.

Application irréalisable	L'exigence est irréalisable lorsque, en dépit de tous les efforts raisonnables, elle ne peut être appliquée. L'inexécutabilité est décrite de manière plus précise dans les normes IPSAS 3.

Tableau 72 : Termes des modifications et erreurs

Application de modifications des méthodes d'inscription au bilan et d'évaluation

Dans le cas présent, il s'agit de vérifier si des dispositions transitoires ont été définies par le normalisateur. Le cas échéant, celles-ci doivent être appliquées en conséquence. Dans le cas contraire, procéder à l'application rétrospective :

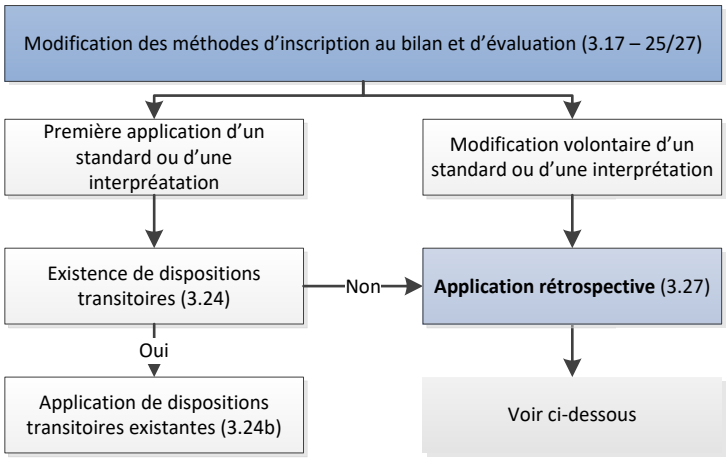


Illustration 15 : Modifications des méthodes d'inscription au bilan et d'évaluation

Modifications des estimations

Naturellement, la modification d'une estimation ne concerne pas les périodes antérieures et n'est pas non plus considérée comme la correction d'une erreur. Pour cette raison, l'adaptation est prospective :

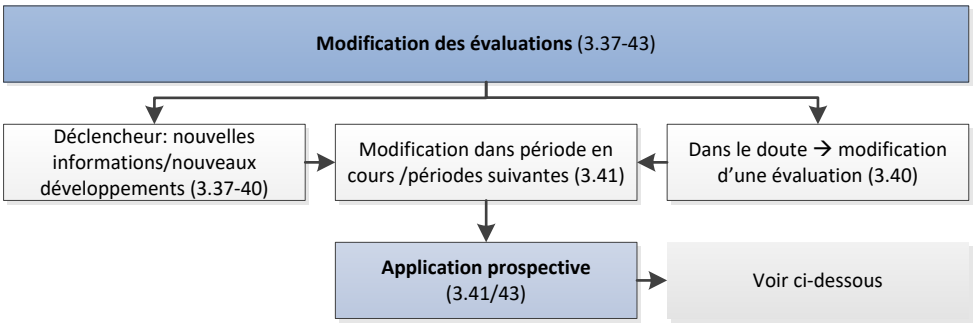


Illustration 16 : Modifications des estimations

Correction d'erreurs de périodes antérieures

Les erreurs importantes de la période sous revue découvertes durant la période doivent être corrigées avant l'autorisation de publier les états financiers. Toutefois, les erreurs ne sont souvent décelées que lors d'une période ultérieure. De telles erreurs doivent être corrigées rétrospectivement :

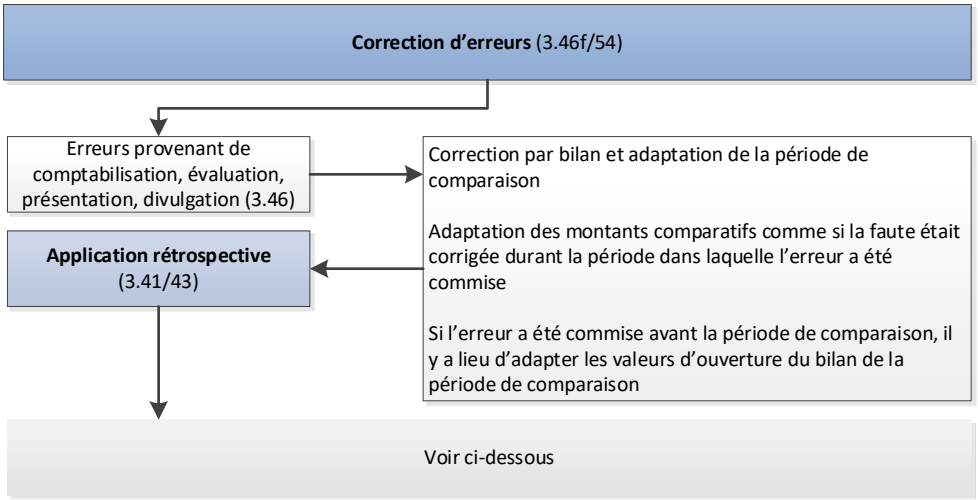


Illustration 17 : Correction d'erreurs

Application prospective et rétrospective d'une modification

Les modifications se font selon le schéma suivant.

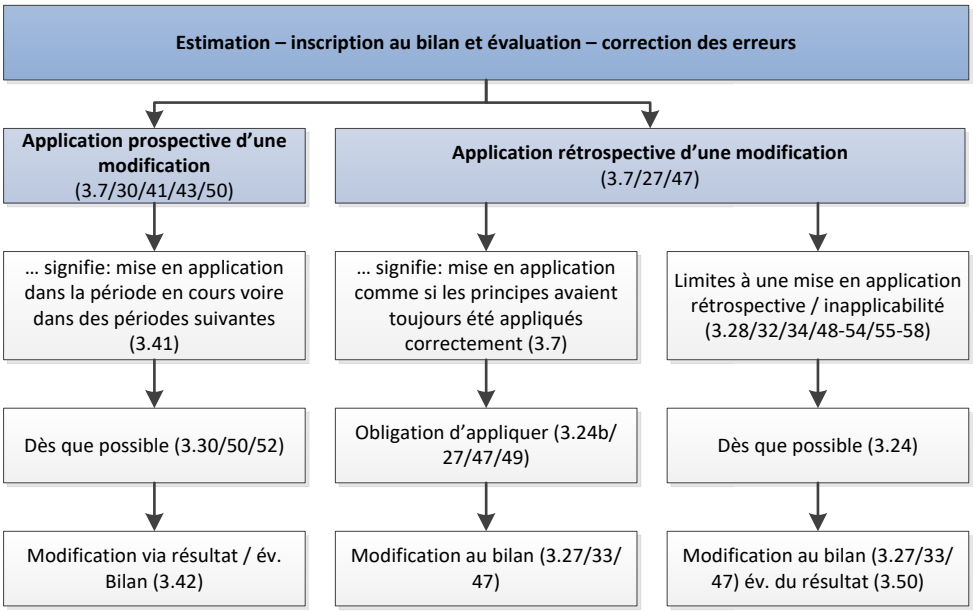


Illustration 18 : Estimations – Inscription au bilan et évaluation – Correction d'erreurs

8.2. Information sectorielle

8.2.1. Définition

Un segment comprend une ou plusieurs activités clairement délimitées d'une entité pour lesquelles un rapport distinct est approprié afin d'évaluer le résultat passé de l'entité pour l'atteinte de ses objectifs et de prendre des décisions sur l'affectation future des ressources.
L'objectif est d'établir des principes de représentation des informations financières par segment. Ces informations :

- Doivent aider les utilisateurs des états financiers à mieux comprendre le résultat passé de l'entité et à identifier les ressources à l'appui des activités principales de l'entité, et
- Doivent améliorer la transparence de la présentation des comptes et permettre à l'entité de mieux remplir ses obligations comptables.

Conformément à l'ordonnance du Conseil des EPF sur la comptabilité, l'information sectorielle est obligatoire pour le Domaine des EPF. Comme par le passé, les états financiers individuels des deux écoles (ETH Zurich, EPFL), des quatre établissements de recherche (PSI, WSL, Empa, Eawag) et du Conseil des EPF sont présentés dans l'information sectorielle. La segmentation par groupes de services n'est pas exigée mais constitue une option supplémentaire pour la présentation de l'information sectorielle. Par conséquent, la renonciation au niveau du Domaine des EPF de présenter par groupes de services ne fait pas exception.

Au niveau de l'état financier individuel des institutions, il appartient à ces dernières de déterminer si et dans quelle mesure elles procèdent à une information sectorielle. Tout écart par rapport aux dispositions ci-après doit être présenté dans les comptes annuels.

Les entités qui procèdent à l'information sectorielle sont tenues d'appliquer les dispositions du présent chapitre.

8.2.2. Principes

a) Normes IPSAS

IPSAS 18 – Information sectorielle
IPSAS 36 – Entités associées et coentreprises
IPSAS 37 – Accords conjoints

b) Autres règlements

Ordonnance sur les finances et la comptabilité du domaine des EPF (version actuellement en vigueur) (RS 414.123)

8.2.3. Comptabilisation

Les informations sectorielles doivent être présentées en accord avec les méthodes d'inscription au bilan et d'évaluation utilisées pour les états financiers. Par conséquent, les informations sectorielles doivent pouvoir être dérivées, directement ou indirectement, des données de la comptabilité financière. L'établissement des informations sectorielles doit être documenté.

8.2.4. Bilan et évaluation

La détermination des activités qui doivent être présentées comme un segment distinct et apparaître dans les états financiers pour des raisons comptables et de prise de décision est une décision discrétionnaire. Les facteurs suivants doivent être pris en compte pour déterminer les segments :

- L'objectif décrit dans la définition d'un segment (voir premier paragraphe sous « Définitions ») doit raisonnablement être considéré comme atteint.
- Les attentes des citoyens et de leurs représentants élus ou désignés concernant les activités principales de l'entité.
- Les caractéristiques comptables qualitatives telles que pertinence, fiabilité et comparabilité des informations financières dans le temps.
- Le fait de savoir si une structure sectorielle particulière reflète les exigences aux informations financières posées par les organes directeurs et la personne dirigeante afin de pouvoir évaluer le résultat passé de l'entité en termes d'atteinte des objectifs et de pouvoir prendre des décisions concernant l'affectation des ressources pour atteindre les objectifs futurs de l'entité.

La publication d'un résultat sectoriel n'est pas exigée. Toutefois, en cas de calcul et de publication d'un résultat sectoriel, il est considéré comme un résultat opérationnel sans coûts de financement.

Concernant l'information sectorielle, les termes suivants sont utilisés avec la signification indiquée :

Produits sectoriels

Les produits sectoriels sont les produits présentés dans le compte de résultat d'une entité qui peuvent directement être attribués à un segment et la partie pertinente des produits de l'entité qui peuvent raisonnablement être attribués à un segment, indépendamment du fait qu'il s'agisse d'affectations du budget ou de postes similaires, d'affectations, de virements, d'amendes, de taxes ou de ventes à des clients externes ou de transactions avec d'autres segments de la même entité.
Les produits sectoriels ne comprennent pas :

- D'intérêts ou de revenus de dividendes, y compris les intérêts perçus de crédits ou de prêts à d'autres segments, dès lors que les activités du segment ne sont pas essentiellement de nature financière, ou
- les bénéfices provenant de la vente d'investissements financiers ou les bénéfices provenant de l'acquittement de dettes, dès lors que les activités du segment ne sont pas essentiellement de nature financière.

Les produits sectoriels comprennent la part d'une entité aux excédents (déficits) d'entités associées, de coentreprises ou d'autres investissements financiers inscrits au bilan selon la méthode de la mise en équivalence, ceci uniquement si ces postes sont présentés dans les états financiers consolidés ou généraux de l'entité.

Charges sectorielles

Les charges sectorielles sont les charges provenant de l'activité opérationnelle d'un segment qui peuvent directement être attribuées au segment et la partie pertinente des charges qui peuvent raisonnablement être attribuées à un segment, y compris les charges liées à la fourniture de biens et services à des parties externes et les charges liées à des transactions avec d'autres segments de la même entité.

Les charges sectorielles ne comprennent pas :

- D'intérêts, y compris les intérêts perçus de crédits ou de prêts à d'autres segments, dès lors que les activités du segment ne sont pas essentiellement de nature financière,

- Les pertes provenant de la vente d'investissements financiers ou les pertes provenant de l'acquittement de dettes, dès lors que les activités du segment ne sont pas essentiellement de nature financière,
- Les parts d'une entité au déficit net ou aux pertes d'entités associées, de coentreprises ou d'autres investissements financiers inscrits au bilan selon la méthode de la mise en équivalence, ou
- Les charges administratives générales, les charges du siège et les autres charges nées au niveau de l'entité et se rapportant à toute l'entité. Toutefois, certaines charges naissent au niveau de l'entité mais se rapportent à un segment. De telles charges sont des charges sectorielles du moment qu'elles se rapportent aux activités opérationnelles du segment et peuvent être attribuées directement ou raisonnablement à un segment.

En ce qui concerne les activités de nature essentiellement financière d'un segment, les produits d'intérêt et les charges d'intérêt doivent uniquement être présentés comme un montant net unique à des fins d'information sectorielle du moment que ces postes sont également présentés comme un montant net dans les états financiers consolidés ou individuels de l'entité.

Fortunes sectorielles

Les fortunes sectorielles sont les actifs opérationnels utilisés par un segment pour ses activités opérationnelles qui peuvent être attribués directement ou raisonnablement à un segment.

Si les produits sectoriels d'un segment comprennent des produits d'intérêt ou des revenus de dividendes, la fortune sectorielle correspondante comprend les créances, prêts, investissements financiers liés ou les autres actifs générateurs de produits.

La fortune sectorielle ne comprend les investissements financiers inscrits au bilan selon la méthode de la mise en équivalence que si l'excédent (perte) de tels investissements financiers est compris dans les produits sectoriels.

La fortune sectorielle n'est déterminée qu'après déduction des dépréciations correspondantes qui sont présentées sous forme de bouclements ouverts au bilan de l'entité.

Engagements sectoriels

Les engagements sectoriels sont les engagements opérationnels résultants des activités opérationnelles d'un segment qui peuvent être attribués directement ou raisonnablement à un segment.

Si les charges sectorielles d'un segment comprennent des charges d'intérêt, ses engagements sectoriels comprennent les engagements rémunérés correspondants.

8.2.5. Publication

Les obligations d'indication doivent être appliquées pour chaque segment :

- Les entités doivent indiquer pour chaque segment les produits sectoriels et les charges sectorielles. Les produits sectoriels des allocations de ressources du budget ou d'affectations similaires, les produits sectoriels d'autres sources externes et les produits sectoriels des opérations avec d'autres segments doivent être présentés séparément.
- Les entités doivent indiquer la valeur comptable de la fortune sectorielle de chaque segment.
- Les entités doivent indiquer la valeur comptable des engagements sectoriels de chaque segment.

- Les entités doivent indiquer pour chaque segment les coûts d'acquisition totaux nés durant la période sous revue par l'acquisition d'actifs sectoriels dont on estime qu'ils seront utilisés pendant plus d'une période.
- Bien que non obligatoire, il est recommandé aux entités d'indiquer la nature et le montant de tous les produits sectoriels et charges sectorielles dont l'ampleur, la nature ou la fréquence sont telles que leur indication s'avère essentielle pour l'explication du résultat des différents segments durant la période sous revue.
- Pour chaque segment, les entités doivent indiquer la somme de la part d'une entité à l'excédent (déficit) des entités associées, des coentreprises ou d'autres parts inscrites au bilan selon la méthode de la mise en équivalence si, pour l'essentiel, toutes les activités des entités associées se trouvent dans ce segment.
- Si la somme des parts d'une entité à l'excédent (déficit) d'entités associées, de coentreprises, ou d'autres parts inscrites au bilan selon la méthode de la mise en équivalence est indiquée par segments, la somme des parts à ces entités associées et coentreprises doit également être indiquée par segments.

Les entités doivent présenter dans les états financiers consolidés ou individuels le transfert entre les informations indiquées pour les segments et les informations récapitulées. Lors de la présentation d'une transformation, les produits sectoriels de sources externes doivent être reclassés dans les produits de l'entité, les charges sectorielles doivent être reclassées dans une mesure comparable aux charges de l'entité, les fortunes sectorielles doivent être reclassées dans les fortunes de l'entité et les engagements sectoriels doivent être reclassés dans les engagements de l'entité.

8.3. Publication des instruments financiers

8.3.1. Principes

a) Normes IPSAS

IPSAS 1 – Présentation des états financiers
IPSAS 28 – Instruments financiers : présentation
IPSAS 30 – Instruments financiers : informations à fournir
IPSAS 41 – Instruments financiers (comptabilisation et évaluation)

b) Autres règlements

Voir chapitre 16.1 Trésorerie et directives de placement financier.

8.3.2. Structure (en lien avec le plan comptable)

Référence aux chapitres suivants :

- Liquidités et placements à court terme (voir chapitre 4.1)
- Créances (voir chapitre 4.2)
- Placements financiers (voir chapitre 4.3)
- Comptes de régularisation actifs (voir chapitre 4.6)
- Prêts actifs, pour autant qu'ils puissent être considérés comme des placements financiers (voir chapitre 4.10)
- Autres participations, pour autant qu'elles ne soient pas considérées « at equity » (voir chapitre 4.4)
- Engagements courants (voir chapitre 4.13)

- Engagements financiers à court et à long terme (voir chapitre 4.14)
- Comptes de régularisation passifs (voir chapitre 4.15)

8.3.3. Publication

8.3.3.1. Généralités

La publication des instruments financiers doit permettre aux utilisateurs des états financiers de pouvoir procéder aux évaluations suivantes :

- Influence des instruments financiers sur la fortune, les finances et les produits de l'entité.
- Nature et étendue des risques découlant des instruments financiers qu'encourt l'entité durant la période sous revue et à la date de clôture.
- La façon dont l'entité gère ces risques.

Les indications sur les instruments financiers qui doivent être présentées en annexe se subdivisent en indications se rapportant directement aux états financiers et en indications se rapportant à la gestion des risques de l'entité.

Pour les indications se rapportant aux états financiers, il est d'une part nécessaire de fournir des informations sur le bilan et le compte de résultat concernés et d'autre part de décrire les méthodes d'inscription au bilan et d'évaluation. En outre, il est nécessaire de fournir des explications exhaustives sur l'inscription au bilan des opérations de couverture et des valeurs effectives.

Les indications se référant aux risques comprennent des descriptions qualitatives de la politique de risque de l'entreprise, réparties selon les risques de défaut de paiement, risques de liquidité et risques de marché. En outre, il est nécessaire de fournir des indications quantitatives exhaustives sur les groupes de risques mentionnés.

8.3.3.2. Publication dans le bilan

Catégories d'actifs et de passifs financiers

Comme indiqué au chapitre 3.6 Instruments financiers, au chapitre 4.3 Placements financiers et au chapitre 4.14 Engagements financiers, le domaine des EPF répartit les actifs et les passifs financiers dans les catégories d'instruments financiers suivantes :

- Actifs financiers évalués à la juste valeur par le compte de résultat (FV compte de résultat)
- Actifs financiers évalués au coût amorti

La valeur comptable de ces catégories doit être présentée en annexe.

Des informations supplémentaires sont nécessaires (IPSAS 30.12) pour les actifs financiers que l'institution classe dans la catégorie « à la juste valeur avec effet sur le résultat (FV compte de résultat) » et qui devraient en fait être classés dans la catégorie « à la juste valeur sans effet sur le résultat (FV capitaux propres) » ou au coût amorti (désignation - par principe non prévue dans le domaine des EPF):

- Le risque de défaut maximal de l'actif financier (ou du groupe d'actifs financiers).
- Le montant duquel ce risque de défaut de paiement maximal est diminué grâce à un dérivé de crédit associé ou à un instrument similaire.
- Le montant duquel la valeur réelle de l'actif financier (ou du groupe d'actifs financiers) s'est modifiée durant la période sous revue, dans la mesure où cette modification provient de modifications du risque de défaut de paiement de l'actif financier.
- Le montant de la variation de la juste valeur de chaque dérivé de crédit associé.

Si l'institution désigne un passif comme instrument financier dans la catégorie « à la juste valeur avec effet sur le résultat (FV compte de résultat) » et qu'elle est donc tenue de présenter séparément dans les capitaux propres la part de la variation de la juste valeur imputable aux variations du risque de crédit de cet engagement financier, les informations suivantes doivent être fournies dans les notes (IPSAS 30.13) :

a) Le montant de la variation cumulée de la valeur réelle de l'engagement financier, dans la mesure où elle est due à des changements du risque de crédit de l'engagement financier.
b) La différence entre la valeur comptable et la valeur du contrat à l'échéance
c) Les gains et pertes cumulés reclassés en capitaux propres au cours de la période, y compris la justification de ces reclassements
d) Lors de la décomptabilisation d'un passif, le montant réalisé lors de la décomptabilisation et comptabilisé en capitaux propres via le compte de résultat.

Si l'institution désigne un passif comme instrument financier dans la catégorie « à la juste valeur avec effet sur le résultat (FV compte de résultat) » et qu'elle est tenue de présenter toutes les variations de la juste valeur de ce passif dans le compte de résultat, les informations suivantes doivent être fournies dans les notes (IPSAS 30.13A, c'est le cas lorsque la présentation séparée du risque de crédit dans les capitaux propres, comme décrit dans la section précédente, entraînerait ou augmenterait une inadéquation comptable) :

a) Le montant de la variation de la juste valeur de l'engagement financier au cours de la période et en cumulé, qui est imputable à la variation du risque de crédit de cet engagement financier.
b) La différence entre la valeur comptable et la valeur contractuelle à l'échéance.

Reclassements

Lors de reclassements d'actifs d'une catégorie à une autre, tenir compte des obligations en matière de publication de la norme IPSAS 30.15A-15C.

Le cas est extrêmement rare et doit être discuté au préalable, au plus tard avant la clôture des comptes annuels, avec le centre de compétences IPSAS du Domaine des EPF.

Décomptabilisation d'actifs et d'engagements financiers

IPSAS 30.17A-17F indique quelles informations doivent être fournies lors de la décomptabilisation d'actifs et d'engagements financiers

Retards de paiement ou défauts de paiement et violations du contrat

Le cas échéant, les indications suivantes doivent être fournies à la date de clôture pour les emprunts comptabilisés ou les engagements résultant d'un leasing financier :

a) Le détail de tous les retards ou défauts de paiement durant la période sous revue.
b) La valeur comptable des prêts pour lesquels il y a eu des retards ou des défauts de paiement.
c) L'indication si les retards ou défauts de paiement ont été réglés ou si les conditions des prêts ont été renégociées avant l'approbation de la publication des états financiers.

Garanties

Il importe tout particulièrement de présenter les actifs financiers servant de garantie (titres lors de crédit Lombard, cession de créances pour les propres engagements ou ceux de tiers (engagements conditionnels)) ainsi que les garanties données au Domaine des EPF par des bénéficiaires (emprunteurs), par exemple pour un prêt.

L'entité est tenue de fournir les informations suivantes (IPSAS 30.18) :

a) La valeur comptable des actifs financiers qu'elle a fournis comme garantie pour des engagements ou des engagements conditionnels, y compris les montants reclassés ; et
b) Les conditions contractuelles déterminant cette garantie.

Si une entité bénéficie de garanties (sous forme d'actifs financiers ou non financiers) qu'elle est en droit de vendre ou de transférer à titre de garantie même en l'absence de retard de paiement de son propriétaire, elle est tenue de fournir les informations suivantes (IPSAS 30.19) :

a) la juste valeur des garanties ;
b) la juste valeur de toutes les garanties vendues ou transférées, en mentionnant si l'entité est tenue de restituer les garanties au propriétaire ; et
c) les conditions contractuelles en lien avec l'utilisation de ces garanties.

Publication du compte de résultat

Pour les instruments financiers, indiquer les postes de produits, de charges, de bénéfices ou de pertes suivants, soit dans le compte de résultat soit en annexe :

a) Bénéfices nets ou pertes nettes provenant :

   - D'actifs ou de passifs financiers détenus à des fins commerciales et comptabilisés à la juste valeur avec effet sur le résultat (FV compte de résultat) (à ce jour, dans le Domaine des EPF, il n'est pas prévu de postes définis qui doivent être évalués à la juste valeur. En cas d'affectations (désignation), ceux-ci doivent être présentés dans un poste séparé)
   - D'engagements financiers comptabilisés au coût amorti
   - D'actifs financiers comptabilisés au coût amorti
   - D'investissements financiers désignés comme étant évalués “à la juste valeur sans effet sur le résultat (FV capitaux propres) (cette catégorie n'est pas prévue pour le Domaine des EPF)
   - Pour les actifs financiers (instruments de dette) qui sont évalués « à la juste valeur sans effet sur le résultat (FV capitaux propres) » (ce qui n'est pas prévu actuellement dans le domaine des EPF), le bénéfice ou la perte de la période, qui a été comptabilisé dans les capitaux propres, doit être présenté séparément. En outre, lors de la décomptabilisation de tels actifs financiers, le montant qui a été transféré du résultat reporté au résultat annuel doit être indiqué (recyclage).

b) Total des produits d’intérêt et total des charges d’intérêts
   - Pour les actifs ou les engagements financiers qui sont évalués au coût amorti ou à la juste valeur sans effet sur le résultat (FV capitaux propres) (calculés sur la base de la méthode du taux d'intérêt effectif / en principe pas d'application dans le domaine des EPF)
     ou
   - Pour les engagements financiers qui ne sont pas évalués à la juste valeur avec effet sur le résultat (FV compte de résultat)

c) Les rémunérations comptabilisées en tant que produits ou charges (qui n'ont pas été prises en compte dans le calcul du taux d'intérêt effectif) provenant de
   - D’actifs ou d’engagements financiers qui ne sont pas comptabilisés à la juste valeur avec effet sur le résultat (FV compte de résultat),
   - D’activités fiduciaires et d’autres activités qui correspondent à une gestion de fortune pour le compte de tiers de personnes individuelles, de fortunes particulières, de fonds de pension et d’autres investisseurs institutionnels.

Les gains et les pertes résultant de la décomptabilisation d'actifs financiers évalués au coût amorti doivent être publiés (gains et pertes séparés). Par ailleurs, les raisons de la décomptabilisation doivent être indiquées (IPSAS 30.24).

8.3.3.3. Autres informations

Inscription au bilan d'opérations de couverture

En principe, le Domaine des EPF renonce à la comptabilité de couverture. Si l'on opte pour cette dernière, consulter au préalable le CC IPSAS afin de respecter les nombreuses règles spéciales et de remplir les exigences en termes de publication. Voir à ce sujet le chapitre 9.2 Opérations de couverture (hedge accounting).

Juste valeur

IPSAS exige en général une publication de la juste valeur des actifs et passifs financiers, y compris s'ils sont évalués au coût amorti dans le bilan. Toutefois, la publication n'est pas nécessaire pour les actifs suivants :

- Instruments financiers à court terme : soumis à l'hypothèse réfutable que la valeur comptable représente une approximation raisonnable de la juste valeur.
- Instruments financiers à long terme dans la mesure où la seule réalisation effectivement possible de l'actif ou du passif représente l'exécution du contrat sous-jacent. Dans ce cas, les créances et engagements ne sont pas transférables de facto, rendant inutile le calcul et la publication de la juste valeur. En général, cela concerne p. ex. les créances à long terme selon IPSAS 23.

Lors de la détermination de la juste valeur, on procède à une classification hiérarchique qui tient compte de la nature des principales données prises en compte dans la détermination. Cette hiérarchie comprend les niveaux suivants :

- Niveau 1 : prix observables sur des marchés actifs (prix du marché/cours boursier)
- Niveau 2 : modèles d'évaluation basés sur les données des marchés (données à observer directement (à savoir le prix) ou indirectement (à savoir dérivés des prix)) (par ex. opérations à terme sur devises négociées hors bourse)
- Niveau 3 : modèles d'évaluation basés sur des hypothèses (données et hypothèses provenant de facteurs non liés à des données de marché observables) (par ex. participations inférieures à 20% évaluées selon la méthode des praticiens ou de la valeur fiscale)

Les valeurs de marché des actifs et des passifs sont réparties par niveaux hiérarchiques et présentées à l'annexe. Avec la publication d'IPSAS 46 Évaluations, il est désormais également nécessaire de présenter dans le tableau hiérarchique les actifs et passifs non financiers évalués à leur juste valeur (fair value).

Lors d'évaluation à la juste valeur au niveau 3, des informations supplémentaires sont requises dans le cadre de la liasse de consolidation.

Indications sur la gestion des risques financiers

Les normes IPSAS 30.38 à 30.49 exigent une publication détaillée en matière de gestion des risques financiers.
On distingue alors entre indications qualitatives et indications quantitatives.

Informations qualitatives

a) Définition, ampleur et cause des risques
b) Processus de gestion des risques
   - Structure et organisation des fonctions de gestion des risques (comment les risques sont-ils identifiés, définis, contrôlés, etc. ?)
   - Responsabilité (qui est responsable du processus ?)

- Système de contrôle interne – description des objectifs, directives et processus pour la gestion des risques
- Directives concernant la couverture ou la réduction des risques
- Rapports/publication
- Modifications par rapport à la période précédente

La mise en œuvre des indications qualitatives est réalisée chaque année dans les comptes annuels modèles, adaptés en fonction des spécificités de chaque institution.

Informations quantitatives

La collecte des informations quantitatives se fait essentiellement de manière automatique dans le module SAP-FC. La comptabilisation et l'inscription au bilan détaillées fournissent une grande partie des indications nécessaires directement depuis les comptes SAP-FC. En principe, il s'agit de collecter les données pertinentes. L'ampleur de la publication dans les comptes annuels dépend des risques de chaque institution.

Toutes les informations doivent être collectées. Il peut être tenu compte du principe de l'importance.

Vous trouverez ci-dessous les principales informations à collecter.

Risques de défaut de paiement/risques de crédit

Les informations suivantes visent à permettre aux destinataires du rapport financier de comprendre l'impact du risque de crédit sur le montant, le calendrier et l'incertitude des flux de trésorerie futurs. Pour les instruments financiers auxquels s'applique le modèle des pertes sur créances attendues selon IPSAS 41, les informations suivantes doivent être publiées :

- Informations relatives au processus de gestion des risques
    - Des explications sur la gestion du risque de crédit et sur la manière dont celle-ci conduit à la comptabilisation et à l'évaluation des pertes sur créances attendues. Pour s'y conformer, il convient de publier des informations suivantes :
        - Comment les institutions définissent si le risque de crédit de l'instrument financier a augmenté de manière significative depuis l'évaluation initiale
        - Publication de la définition d'un « événement de défaut » (default), y compris la justification.
        - Explication sur le regroupement des instruments financiers si les pertes sur créances attendues sont évaluées collectivement
        - Comment les corrections de valeur ont pu être déterminées
        - Les principes de dépréciation
        - Indiquer les hypothèses et techniques d'estimation utilisées, notamment pour l'évaluation des pertes sur créances attendues pour les 12 mois suivants ou jusqu'à l'échéance et pour la constatation d'un changement significatif du risque de crédit
        - L'institution doit expliquer les informations utilisées, les hypothèses et les procédures d'estimation du modèle ECL. A cet effet, il convient de publier des informations :
            - Les informations, hypothèses et méthodes d'estimation utilisées pour déterminer
                - Mesurer la perte de crédit attendue à 12 mois et à vie
                - Déterminer si le risque de crédit de l'instrument financier a augmenté de manière significative depuis l'évaluation initiale
                - Déterminer si l'actif financier s'est déprécié
        - Comment les informations prospectives ont été intégrées dans les pertes sur créances attendues (y compris l'utilisation d'informations macroéconomiques)

        - Les changements d'estimations ou les modifications d'hypothèses significatives au cours de l'exercice, y compris les raisons de ces changements

- Informations quantitatives et qualitatives sur les montants résultant de pertes futures attendues.
    - Afin d'expliquer les variations des corrections de valeur, une réconciliation de tous les instruments financiers par classification doit être effectuée entre le bilan d'ouverture et le bilan de clôture. Il faut montrer séparément : les pertes sur créances attendues évaluées sur la base des 12 prochains mois et les pertes sur créances attendues évaluées jusqu'à l'échéance finale.
    - Explication de la mesure dans laquelle des changements significatifs de la valeur comptable brute ont influencé le montant de la correction de valeur.
    - Décrire les modifications des flux de trésorerie convenus contractuellement
        - Garanties : pour chaque classification, le risque de défaut maximal (sans tenir compte des garanties).
        - Description des sûretés (type et qualité, changements significatifs, informations sur les instruments financiers sans ajustement de valeur en raison des sûretés).
        - Informations quantitatives sur les sûretés pour les actifs financiers qui sont impactés par le crédit
    - Publication des montants amortis pendant la période sous revue qui font encore l'objet de procédures de poursuite
- Exposition aux risques
    - Publication de la valeur comptable des actifs financiers et de l'exposition au risque sur les prêts et les garanties financières par « credit risk rating grade ». La publication doit se faire séparément : les corrections de valeur qui ont été évaluées sur la base des 12 prochains mois ou celles qui ont été évaluées jusqu'à l'échéance finale.
    - Pour les créances avec ou sans contrepartie ou les créances de leasing pour lesquelles le modèle simplifié est utilisé, ces informations peuvent être présentées dans une matrice de dépréciation (voir IPSAS 30.42M et IPSAS 41.AG199).

Pour les instruments financiers auxquels le modèle de la perte de crédit attendue selon IPSAS 41 n'est pas appliqué, les informations suivantes doivent être publiées par classification :

- Risque de défaut maximal (mais pas pour les instruments financiers dont la valeur comptable représente déjà le risque de défaut maximal)
- Description des garanties et de leur effet financier
- Description des sûretés et garanties activées, y compris les valeurs comptables et la possibilité ou l'intention de les réaliser.
- Indication des concentrations de risques

Risque de liquidité

Fournir les indications suivantes pour les risques de liquidités :

- Analyse des échéances des passifs financiers sur la base des durées résiduelles contractuelles
- Indication de concentration des risques

Risques de marché

Fournir les indications suivantes pour les risques de marché :

- Représentation d'une analyse de sensibilité value-at-risk avec la représentation des interdépendances entre les variables

ou

- Analyse de sensibilité pour tous les risques de marché, y compris les effets sur le patrimoine net et sur le compte de résultat qui auraient eu lieu si les variables avaient été différentes
- Description de la méthode utilisée et des hypothèses sous-jacentes
- Indication de concentration des risques

Indications complémentaires nécessaires :

- Informations sur les instruments financiers structurés comprenant des dérivés incorporés
- Les garanties financières doivent être prises en compte dans les indications telles que le risque de crédit, le risque de liquidité, etc. lorsque cela est pertinent

La mise en œuvre concrète des exigences concernant la présentation des instruments financiers est présentée dans le modèle de rapport financier.

8.4. Publication des contrats de leasing

8.4.1. Définition

Les définitions et le champ d'application des contrats de location sont définis au chapitre 9.14. Ce chapitre traite uniquement des informations à fournir du point de vue du preneur de leasing et du bailleur.

8.4.2. Principes

a) Normes IPSAS

IPSAS 43 – Contrats de leasing

b) Autres règlements

Aucun

8.4.3. Structure

Voir le chapitre 9.14 pour la comptabilisation chez le preneur et le chapitre 9.15 pour la comptabilisation chez le bailleur.

8.4.4. Publication auprès du preneur de leasing

Les informations fournies par le preneur de leasing ont pour but de permettre aux lecteurs des comptes annuels de comprendre l'influence des leasings sur la situation patrimoniale et celle des revenus ainsi que sur les flux financiers d'une institution.

Un preneur doit déclarer les montants suivants pour la période de reporting :

a) Valeur comptable à la fin de la période de reporting et charge d'amortissement du droit d'utilisation comptabilisé durant la période de reporting par classe d'actifs sous-jacents (c'est-à-dire ventilation par bien immobilier, bien mobilier) ;
b) Charges d'intérêts sur les engagements de leasing ;
c) Charges pour les contrats de leasing à court terme qui relèvent des dispositions d'allègement (voir chapitre 9.14). Cela ne doit pas inclure les charges pour les contrats de leasing d'une durée maximale d'un mois ;
d) Charges liées aux paiements de loyers variables qui ne sont pas incluses dans l'évaluation des engagements de leasing ;
e) Produit des cessions de droits d'utilisation (voir aussi les règles de publication pour les bailleurs / contrats de sous-location) ;
f) Total des sorties de trésorerie liées aux contrats de leasing, y compris celles liées aux contrats de leasing à court terme ;

g) Entrées de droits d'utilisation ;
h) Gains et pertes sur les opérations de sale-and-lease back

Les montants indiqués doivent inclure les coûts que le preneur a inclus dans la valeur comptable d'un autre actif au cours de la période de référence.

Si l'allègement pour les contrats de leasing à court terme mentionné au point c. doit s'appliquer aux contrats de leasing, l'application de cet allègement doit en outre être mentionnée dans l'annexe.

Le chapitre 8.3 exige que l'analyse des échéances des instruments financiers soit préparée conformément à des instructions spécifiques. Un preneur doit publier l'analyse des échéances des engagements de leasing, telle que décrite au chapitre 8.3, séparément de l'analyse des autres engagements financiers.

En outre, le preneur doit fournir d'autres informations qualitatives et quantitatives dans l'annexe afin d'atteindre l'objectif de publication mentionné plus haut. Cela peut inclure, sans s'y limiter, des informations sur les éléments suivants :

a) Nature des activités du leasing du preneur ;
b) Sorties de trésorerie futures possibles chez le preneur, mais qui n'ont pas été prises en compte lors de l'évaluation de l'engagement de leasing. Ces sorties de trésorerie pourraient résulter :
    i. Paiements variables du contrat de leasing (par exemple, raisons et fréquence des paiements variables ; ordre de grandeur par rapport aux paiements fixes ; valeurs de référence pour les paiements variables ; autres conséquences) ;
    ii. Options de renouvellement et de résiliation (par exemple, la fréquence de ces options dans les contrats et les raisons pour lesquelles elles sont utilisées ; l'ordre de grandeur des paiements optionnels par rapport aux autres paiements de leasing ; la fréquence des options qui n'ont pas été prises en compte dans l'évaluation ou la détermination de la durée de leasing ; les autres conséquences de ces options) ;
    iii. Garanties de valeur résiduelle (par exemple, les raisons pour lesquelles des garanties de valeur résiduelle sont accordées et leur fréquence ; l'importance de l'exposition du preneur aux garanties de valeur résiduelle ; la nature des actifs sous-jacents et d'autres effets possibles) ; et
    iv. Les contrats de leasing que le preneur a conclus mais qui n'ont pas encore commencé.
c) Restrictions ou engagements associés aux contrats de leasing ; et
d) Transactions de sale-and-and lease back (pour des exemples, contacter CC IPSAS en cas de besoin)

L'ampleur de ces divulgations doit être déterminée en fonction de la situation de l'institution. L'utilité de ces dernières est notamment avérée dans les cas suivants :

- Options dans les contrats de leasing, permettre une certaine flexibilité en termes de risques et de charge de travail pour le preneur de leasing ;
- Restrictions découlant des contrats de leasing (le preneur de leasing peut par exemple être tenu de respecter certains chiffres-clés financiers) ;
- Existence d'une sensibilité accrue des informations financières relatives aux contrats de leasing (les informations présentées peuvent par exemple revêtir un caractère sensible face aux futurs paiements de leasing variables) ;
- Le preneur est exposé à d'autres risques liés aux contrats de leasing ;
- Le preneur a conclu des contrats inhabituels ou s'écarte à d'autres égards des pratiques habituelles du secteur.

En fonction de la structure du contrat de leasing (par exemple, paiements de leasing variables, options sur la durée du contrat ou garanties de valeur résiduelle), il existe des suggestions dans IPSAS 43 sur les informations possibles qui pourraient ou devraient être publiées.

8.4.5. Publication auprès du bailleur

Les informations fournies par le bailleur ont pour but de permettre aux lecteurs des comptes annuels de comprendre l'influence des contrats de leasing sur la situation patrimoniale, sur le résultat ainsi que sur les flux de trésorerie d'une institution.

Leasing financier

Pour les contrats de leasing financier, le bailleur doit fournir les informations suivantes dans l'annexe des comptes annuels :

- Valeur comptable nette des actifs (ventilation entre biens immobiliers et mobiliers) ;
- Plus ou moins-value d'aliénation ;
- Produits financiers issus de l'investissement net du contrat de leasing ; et
- Revenus issus des paiements de leasing variables non inclus dans l'évaluation de l'investissement net découlant du contrat de leasing.

Les informations suivantes sont également requises :

- Informations quantitatives et qualitatives sur les changements significatifs de la valeur comptable de l'investissement net des contrats de leasing financier ;
- Analyse de l'échéance des créances locatives indiquant, au moins pour chacune des cinq premières années et des années restantes, les paiements annuels non actualisés; et
- Réconciliation des paiements de leasing non actualisés avec l'investissement net du leasing, y compris présentation du produit financier non réalisé en relation avec les créances locatives ainsi que toute réduction de la valeur résiduelle non garantie.

Leasing opérationnel

- Revenus de location, en indiquant séparément les revenus liés aux paiements de leasing variables qui ne dépendent pas d'un indice ou d'un taux d'intérêt ;
- Dans le cas de la location d'immobilisations corporelles mobilières, les informations à fournir conformément à IPSAS 45 doivent distinguer, pour chaque catégorie d'immobilisations corporelles, celles qui sont louées et celles qui sont utilisées par le bailleur lui-même, cf. chapitres 4.7.7 et 4.8.7. (classification entre biens immobiliers, biens mobiliers et autres) ;
- Analyse de l'échéance des paiements de loyers indiquant, au moins pour chacune des cinq premières années et portant sur la somme des montants des années restantes, les paiements de loyers annuels non actualisés.

8.4.6. Seuils pour la publication

En ce qui concerne les informations à fournir, les seuils sont les mêmes que pour les critères de d'évaluation, tant pour les preneurs que pour les bailleurs.

8.5. Créances et engagements conditionnels

8.5.1. Définition

Créances conditionnelles

Une créance conditionnelle est un élément de fortune possible résultant d'un événement passé et dont l'existence doit préalablement être confirmée par un événement futur. La survenance de ce dernier ne peut être influencée. Cela concerne uniquement les créances conditionnelles vis-à-vis de tiers.

Les créances conditionnelles sont plutôt rares.

Exemples :

- Créances qui doivent être recouvrées par le biais d'une procédure judiciaire dont l'issue est incertaine, qui sont déjà décomptabilisées comme une perte de créance et ne figurent donc plus au bilan.
- Recours contre des tiers, pour autant que la loi le permette, mais dont l'exécution n'est pas encore décidée. Exemples : défauts de contrats de construction – avis de défauts ou prestations de garantie non échus.

Ne peuvent être saisis en tant que créances conditionnelles les éléments suivants :

- Garanties de tiers en faveur du Domaine des EPF, par exemple une garantie bancaire d'un fournisseur en faveur du Domaine des EPF pour une avance déjà versée au fournisseur.
- Prêts recouvrables sous certaines conditions. Il s'agit de prêts dont le remboursement est lié à certaines conditions.
- Créances issues d'actes de défaut de bien lorsque le tiers retrouve sa solvabilité (comptabilisation : créances / pertes de créances).
- Créances issues de contrats qui ne sont pas encore juridiquement valables à la date de clôture, par ex. parce que l'accord d'un tiers est encore en suspens (décisions du Parlement, du Conseil d'Etat, etc.).

Engagements conditionnels

Un engagement conditionnel est soit

a) Un engagement possible résultant d'un événement passé et dont l'existence doit préalablement être confirmé par un événement futur. La survenance de ce dernier ne peut être influencée, ou
b) Un engagement actuel résultant d'un événement passé, qui ne peut être porté au bilan du fait de la faible probabilité (entre 10 et 50% / « inférieure à 50% ») ou par manque de critères de mesure fiables (les critères de comptabilisation d'une provision ne sont pas remplis).

Il ressort de cette définition que les engagements conditionnels proviennent d'opérations similaires à celles fondant les provisions (absence de contre-prestation d'un tiers). Toutefois, les engagements conditionnels ne constituent pas encore un engagement actuel puisque l'existence de l'engagement dépend d'un événement futur ou, pour un engagement actuel, la probabilité de survenance d'une sortie de fonds est entre 10 et 50% / « inférieure à 50% ».

Pour distinguer les engagements conditionnels et les provisions, se référer à l'arbre décisionnel du chapitre 4.16 « Provisions ». Le même chapitre décrit sous forme de tableau la régularisation des engagements conditionnels par rapport aux autres engagements.

Exemples d'engagements conditionnels :

- Engagements de garantie envers des banques et des organisations internationales qui ne sont pas des garanties financières selon IPSAS 41 (par ex. garantie à la Chambre vaudoise de commerce et de l'industrie (CVCI), constitution de gages sur des créances, titres, stocks, immeubles (gage mobilier ou immobilier), qui servent de sûretés pour les engagements de tiers mais pour lesquels on ne s'attend à aucun décaissement.
- Procédures juridiques en cours pour lesquelles un jugement négatif à l'encontre du Domaine des EPF est possible mais peu probable (dans le cas contraire, une réserve doit être constituée). Exemples : contrats (contrat de travail, contrats de construction, etc.) avec procédure en cours selon l'évaluation du représentant juridique interne / externe de l'entité du Domaine des EPF.

Ne sont pas réputés engagements conditionnels :

- Les crédits d'engagement en cours ainsi que les contributions promises (voir à ce sujet le chapitre 8.6 Promesses de financement)
- Le capital non libéré de participations
- Les déclarations de postposition et les remises de dette conditionnelles (il s'agit uniquement d'une question d'évaluation)
- Les peines conventionnelles et les dédits
- Les opérations incertaines (des engagements conditionnels devraient toutefois être constitués pour les éventuels risques spécifiques qui en résultent)
- Les garanties de déficit (il existe une contre-prestation concrète sous forme d'une utilité publique ; présentation dans les promesses de financement).

8.5.2. Principes

a) Normes IPSAS

IPSAS 19 – Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels

b) Autres règlements

Aucun

8.5.3. Comptabilisation

Les créances et les engagements conditionnels ne sont pas comptabilisés. Les indications nécessaires à l'établissement des comptes annuels consolidés avec annexe sont recensées dans le cadre du reporting au moyen de SAP-FC. Les indications sommaires doivent être justifiées au moyen de postes individuels.

8.5.4. Inscription au bilan

Les créances et les engagements conditionnels ne sont pas portés au bilan. Lorsqu'un engagement remplit les critères d'une provision suite à une évolution de la situation, procéder à une réduction du poste engagements conditionnels et à une inscription au bilan de la provision. Il en va de même pour les créances conditionnelles.

8.5.5. Evaluation

Les créances et les engagements conditionnels ne sont quantifiés que lorsqu'ils peuvent faire l'objet d'une estimation fiable.

8.5.6. Publication

Les informations suivantes doivent figurer dans l'annexe des comptes annuels :

- Tous les engagements et toutes les créances conditionnelles reposant sur une base légale ou contractuelle (par ex. cautions) et dont le montant est supérieur au seuil de 500 000 CHF.
- Toutes les autres créances conditionnelles et tous les autres engagements conditionnels dont la présentation pourrait amener une information importante pour le lecteur du bilan.

Les engagements et créances conditionnels doivent figurer séparément en annexe des comptes annuels dès lors que leur montant dépasse CHF 500'000. Lorsqu'il est impossible d'évaluer le montant, mais qu'on suppose des conséquences importantes, il est également nécessaire d'expliquer ces cas séparément.

Informations à présenter pour chaque créance conditionnelle :

- Bref descriptif du genre de créance conditionnelle
- Estimation des conséquences financières

Informations à présenter pour chaque catégorie d'engagement conditionnel :

- Bref descriptif du genre d'engagement conditionnel
- Estimation des conséquences financières
- Incertitudes quant au montant ou aux échéances de sorties
- Probabilité d'un remboursement par un tiers si l'engagement conditionnel actuel devait donner lieu à une sortie de fonds pour le Domaine des EPF (ex. : droits de recours)

Il s'agit en outre d'expliquer les raisons pour lesquelles les informations susmentionnées ne peuvent être présentées, le cas échéant.

Les différentes catégories d'engagements conditionnels sont les suivantes :

- Obligations de garantie qui ne sont pas des garanties financières
- Constitution de gages
- Procédures juridiques en cours
- Autres

La publication des informations ci-avant n'est pas obligatoire si elles portent un préjudice essentiel à la position de négociation de l'entité dans un litige. La description générique de l'engagement ainsi que les motifs de la renonciation à la publication doivent en revanche faire l'objet d'une explication.

8.6. Promesses financières

8.6.1. Définition

Les promesses financières sont des engagements vis-à-vis de tiers qui n'existent pas actuellement (aucun engagement actuel, ou « present obligation » au sens de la norme IPSAS 19), mais qui seront certainement accomplis à l'avenir.

Les promesses financières sont présentées dans l'annexe des comptes annuels lorsqu'ils remplissent cumulativement les conditions ci-après :

- Ils découlent d'éléments antérieurs à la date de clôture,
- Ils donneront certainement lieu à des engagements après la date de clôture vis-à-vis de tiers ; et
- Leur montant peut être défini de manière fiable.

Seuls les promesses financières non encore inscrits au bilan seront publiés. Lors de contributions garanties et de transferts (par ex. promesses légalement valables ou bourses, contribution à la recherche de tiers), c'est la date de la garantie ou de la promesse qui est déterminante. A ce moment, il y a déjà engagement, de sorte que ce type de contrat n'a plus besoin d'être publié sous forme de promesses de financement. La même règle s'applique pour les engagements liés aux nominations et les autres promesses de prestations. Elles font partie des capitaux propres et figurent donc déjà au bilan.

En outre, seules les situations suivantes doivent être publiées :

- Engagements contractuels pour l'acquisition d'immobilisations corporelles (IPSAS 45.70 c)
- Engagements contractuels pour l'acquisition d'immobilisations incorporelles (IPSAS 31.121e)
- Leasing de financement (IPSAS 13.40)
- Leasing opérationnel (IPSAS 13.44)
- Garanties financières accordées (IPSAS 30.46)

Régularisation aux engagements conditionnels et aux provisions

La différence entre une promesse financière et un engagement conditionnel réside dans le fait que l'accomplissement de la première est certain, tandis que la survenance du second est seulement qualifiée de possible. Lorsque la survenance de l'engagement dépend donc d'événements futurs, il convient d'enregistrer l'opération en tant qu'engagement conditionnel (par ex. garanties de déficit).

Pour tout événement lié à une promesse financière, il s'agit d'évaluer la nécessité de constituer une provision. Ce faisant, il faut s'assurer en premier lieu que la promesse financière ne correspond pas à un engagement actuel qui aurait son origine dans un événement passé (auquel cas, et si tous les critères y afférents étaient réunis, une provision devrait être constituée - voir chapitre 4.16 Provisions). Les onerous contracts constituent un exemple concret. Dans le cas des onerous contracts, les coûts inéluctables liés aux engagements dépassent l'avantage. La différence doit être prise en compte comme une provision pour autant que les charges s'étalent au-delà de la fin de la période comptable en cours. Un exemple d'un onerous contract est le déménagement d'un bâtiment de formation avec un bail en cours sur plusieurs années. Une provision doit immédiatement être constituée pour les loyers dus alors que le bâtiment est vide, du déménagement jusqu'à l'expiration du bail conformément au délai de résiliation. Toutefois, si un locataire est trouvé, on pourra dissoudre ou diminuer la provision. La provision correspondante sera estimée au mieux, sa formation ou son éventuel ajustement prennent donc en compte la chance d'une location ultérieure.

8.6.2. Principes

a) Normes IPSAS

IPSAS 1 – Présentation des états financiers
IPSAS 3 – Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs
IPSAS 19 – Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels
IPSAS 30 – Instruments financiers
IPSAS 31 – Actifs incorporels
IPSAS 43 – Contrats de location
IPSAS 45 – Immobilisations corporelles

b) Autres règlements

Aucun

8.6.3. Comptabilisation

Un formulaire de comptabilisation de SAP FC est disponible pour le reporting des promesses de financement.

L'état et la variation des promesses financières doivent être justifiés chaque année. Il s'agit en particulier de vérifier si la prestation sur laquelle repose la promesse financière a déjà été fournie. Les paiements résultant d'une promesse financière sont déduits de l'état présenté des promesses de financement.

8.6.4. Inscription au bilan

Les promesses financières ne sont pas portées au bilan. Elles figurent en annexe des comptes annuels.

8.6.5. Evaluation

Les promesses financières sont inscrites à leur valeur nominale. Cependant, si le facteur temps a une influence essentielle, la valeur nominale doit être estimée (voir chapitre 9.6 Actualisation »).

8.6.6. Publication

Une obligation de présenter une promesse financière naît pour tout événement portant sur un montant d'au moins CHF 500'000 (sur toute la durée).

La somme globale de la promesse financière ainsi que les postes individuels les plus importants sont publiés dans l'annexe des comptes annuels.

La publication de la somme globale et des postes individuels est structurée en fonction des moments de survenance :

- jusqu'à un an ;
- entre un et cinq ans ; et
- plus de cinq ans.

8.7. Personnes et entités proches

8.7.1. Définition

Des personnes et des entités sont dites « proches » lorsqu'elles peuvent contrôler une autre personne ou organisation ou exercer sur celle-ci une influence notable lors de la prise de décisions financières et opérationnelles.

Les personnes et entités proches comprennent :

a) Les entités qui, directement ou indirectement via un ou plusieurs intermédiaires, contrôlent l'entité rapportrice ou sont contrôlées par elle ;
b) Les entités associées (IPSAS 36) ;
c) Les personnes physiques qui disposent, directement ou indirectement, d'une part à l'entité rapportrice et exercent donc une influence notable sur elle, de même que les membres proches de la famille d'une telle personne physique :
d) Les personnes clés de la direction et les membres de leur famille.
e) Les entités pour lesquelles un pourcentage de la participation substantiel (> 20%) est détenu, directement ou indirectement, par une personne décrite aux points c) ou d) ou sur lesquelles une telle personne peut exercer une influence notable.

Les sociétés qui, sur la base d'une clause de dérogation de l'Ordonnance sur les finances et la comptabilité du domaine des EPF, ne sont pas incluses dans les comptes annuels consolidés conformément aux normes IPSAS 35 à 38, sont considérées comme des entités proches et les dispositions ci-après s'appliquent par analogie.

Membres proches de la famille d'une personne physique

La question de déterminer si une personne physique est considérée comme un membre proche de la famille d'une personne physique est une question d'appréciation.

Dans le Domaine des EPF, les membres proches de la famille d'une personne physique sont définis comme suit : le conjoint, le partenaire, les enfants ou parents à charge vivant dans le même ménage.

Personnes clés de la direction

En font partie :

a) Tous les directeurs ou membres de l'organe de direction d'une entité ; et
b) Les autres personnes qui ont le pouvoir et la responsabilité d'intervenir en matière de planification, de gestion et de contrôle de l'entité concernée. Par conséquent, comptent parmi les personnes clés de la direction :
   - Tous les conseillers clés du point a) et
   - Pour autant qu'ils ne soient pas considérés sous le point a), le groupe de direction, y compris le directeur ou le président permanent de l'organe de direction d'une entité.

Afin de déterminer les personnes clés, des évaluations ont été effectuées pour chaque institution ainsi que pour le Domaine des EPF consolidé. Par conséquent, les fonctions suivantes remplissent les conditions d'une personne clé :

Domaine des EPF	Les personnes clés du Domaine des EPF sont les membres du Conseil des EPF (organe de gestion et de surveillance stratégique) ainsi que les présidents / directeurs (responsabilité opérationnelle) des écoles polytechniques / établissements de recherche.
Conseil des EPF	Les personnes clés du Conseil des EPF sont le président ainsi que le directeur du Conseil des EPF assumant des fonctions de direction et de gestion.
ETHZ	Les personnes clés de l'ETH Zurich sont les membres de la direction de l'école.
EPFL	Les personnes clés de l'EPFL sont les membres de la direction de l'école.
PSI, WSL, EMPA, Eawag	Les personnes clés des établissements de recherche sont tous les membres de la direction.

Tableau 73 : Aperçu des personnes clés du Domaine des EPF

Le schéma ci-dessous illustre la sphère d'influence :

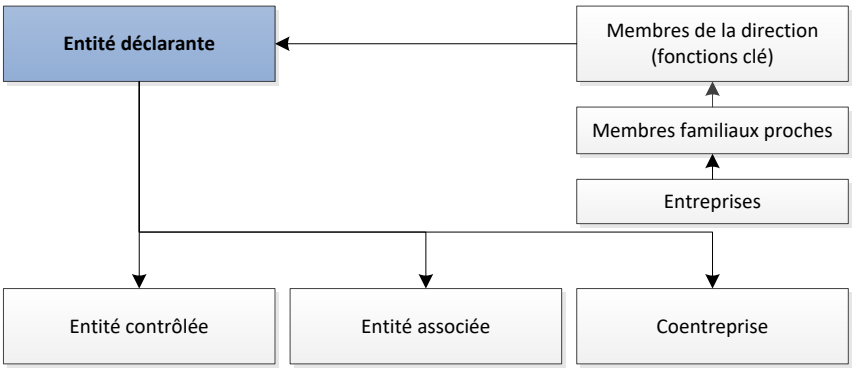


Illustration 19 : Sphère d'influence des personnes et entités proches

Dans le rapport financier consolidé, il est indispensable d'indiquer les opérations avec les personnes et entités proches, la nature des relations ainsi que les rémunérations des personnes clés et des membres de leur famille.

8.7.2. Principes

a) Normes IPSAS

IPSAS 1 – Présentation des états financiers
IPSAS 35 – Etats financiers consolidés
IPSAS 36 – Entités associées et coentreprises
IPSAS 37 – Accords conjoints
IPSAS 20 – Information relative aux parties liées

b) Autres règlements

Aucun

8.7.3. Structure (en lien avec le plan comptable)

Les indications nécessaires à l'établissement des comptes annuels consolidés avec annexe sont recensées dans le cadre du reporting au moyen de SAP-FC. Les indications sommaires doivent être justifiées au moyen de postes individuels.

8.7.4. Comptabilisation

Il n'existe aucune obligation spécifique de tenir une comptabilité des opérations avec les personnes et entités proches. En revanche, des obligations en matière de publication s'appliquent.

8.7.5. Publication

La publication des personnes et entités proches est exigée pour les trois catégories suivantes :

a) Publication des rapports de dépendance
b) Indication des opérations avec les personnes ou entités proches
c) Indications sur les personnes clés de la direction

Publication des rapports de dépendance

Qu'il y ait eu ou non des opérations entre les entités et personnes proches, toutes les relations comportant un rapport de dépendance doivent être indiquées. Ceci concerne en particulier la publication du périmètre de consolidation ainsi que la publication du propriétaire du Domaine des EPF.

Publication des opérations avec les entités ou personnes proches

La publication d'opérations avec des entités ou personnes proches qui vont au-delà de ce qui peut raisonnablement être attendu de relations normales avec un fournisseur ou un client/bénéficiaire et qui n'ont pas été établies aux conditions usuelles du marché, doit comprendre les indications suivantes :

- La nature de la relation avec l'entité ou la personne proche,
- La nature des opérations effectuées, et
- Les composants des transactions nécessaires pour comprendre leur signification de manière adéquate et suffisante de sorte que les états financiers fournissent des informations pertinentes et fiables pour la prise de décision et la reddition des comptes.

Les postes similaires peuvent être indiqués conjointement, à moins que leur publication distincte se révèle nécessaire pour fournir des informations pertinentes et fiables.

Indication des personnes clés de la direction

En ce qui concerne les personnes clés de la direction et les membres de leur famille, les entités sont tenues de fournir les indications suivantes :

- La somme des rémunérations perçues par les personnes clés de la direction et le nombre de personnes physiques, à plein temps, qui reçoivent des rémunérations au sein de cette catégorie. Les principales catégories des personnes clés de la direction doivent alors être présentées séparément. En outre, chaque catégorie fera l'objet d'une description.
- Le montant total de toutes les autres rémunérations et prestations allouées par l'entité concernée durant la période sous revue à des personnes clés de la direction et aux membres de leur famille, en indiquant séparément les montants agrégés.
- Lors de crédits qui ne sont généralement pas disponibles pour les personnes ne faisant pas partie de la direction, et lors de crédits dont la disponibilité n'est généralement pas connue du

public, les indications suivantes doivent être fournies pour chaque personne clé de la direction ainsi que pour chaque membre de sa famille :

-
  - Les crédits accordés durant la période sous revue ainsi que leurs conditions,
  - Les crédits remboursés durant la période sous revue,
  - Le solde final de l'ensemble des crédits et créances, et
  - Les relations de la personne avec l'entité, pour autant que la personne physique ne soit ni directeur, ni membre de l'organe de direction ou du groupe de direction de l'entité.

8.7.6. Exemples

Opérations avec des personnes ou entités proches

Un appartement en ville a gratuitement été mis à disposition d'un membre du Conseil. Un tel appartement pourrait être loué pour environ x CHF par an. La rémunération forfaitaire du membre du Conseil ne comprend pas les coûts d'hébergement. Toutefois, dans ce cas, il était indispensable de fournir au membre du Conseil un appartement en ville.

Rémunérations aux personnes clés de la direction

La somme des rémunérations aux membres du Conseil pour l'année xxx se monte à :

Somme des rémunérations	X CHF
Nombre de personnes	Y personnes (à plein temps)

Source : annexe (IPSAS 20)

8.8. Evénements survenus après la date de clôture

8.8.1. Définition

Les événements survenus après la date de clôture sont des événements favorables ou défavorables qui se produisent entre la date de clôture et la date à laquelle la publication des états financiers est autorisée. Au sein du Domaine des EPF, l'autorisation de publier est donnée cinq jours ouvrables après la réception des détails financiers consolidés par le comité d'audit du Conseil des EPF.
Le schéma ci-dessous illustre la période couverte par les normes IPSAS 14 :

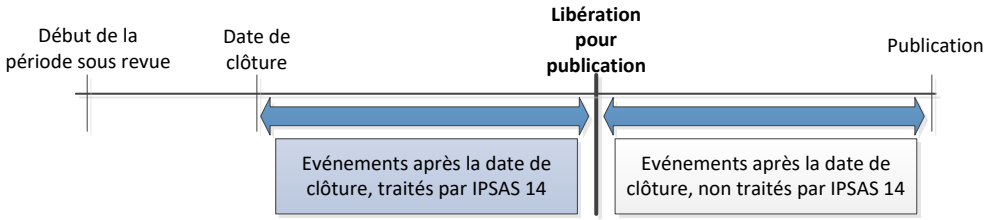


Illustration 20 : Période des événements survenus après la date de clôture

On distingue deux types d'événements :

a) Evénements donnant lieu à des ajustements

Il s'agit d'événements fournissant des informations complémentaires ainsi que des indices pertinents concernant des données qui existaient déjà à la date de clôture. Lors d'occurrence de tels événements,

les montants saisis dans les états financiers doivent être ajustés, les postes non comptabilisés jusqu'alors doivent être saisis. Exemples de tels événements :

- L'insolvabilité du débiteur,
- De nouveaux faits concernant la nécessité de créer une provision pour un procès,
- Le montant effectif des revenus de l'année sur laquelle porte le rapport (régularisation dans le temps).

b) Evénements ne donnant pas lieu à des ajustements

Evénements se référant à des conditions ou circonstances apparues après la date de clôture. Lors d'occurrence de tels événements, les montants saisis dans les états financiers ne doivent en aucun cas être modifiés. Exemples de tels événements :

- Variation de la valeur marchande d'immeubles, pour autant que cette valeur soit vérifiée périodiquement,
- Perte d'actifs immobilisés consécutive à des événements naturels ou à des catastrophes.

Il est indifférent pour le traitement de tels événements qu'ils soient en faveur ou en défaveur des entités à consolider.

Le seuil pour l'annonce d'événements après la date de clôture au service de consolidation du Conseil des EPF est fixé à CHF 500'000 pour les EPF et un montant de CHF 100'000 pour les instituts de recherche et pour le Conseil des EPF.

8.8.2. Principes

a) Normes IPSAS

IPSAS 14 – Evénements postérieurs à la date de reporting

b) Autres règlements

Directive relative à la clôture des comptes

8.8.3. Structure (en lien avec le plan comptable)

Les événements donnant lieu à des ajustements du bilan peuvent se produire pour tous les postes du bilan ou du compte de résultat. Pour la représentation dans les états financiers de l'événement survenu après la date de clôture, utiliser les comptes habituellement utilisés pour la représentation d'une opération correspondante.

8.8.4. Comptabilisation

Les événements donnant lieu à des ajustements survenus après la date de clôture sont comptabilisés au cours de la dernière période comptable de l'année sous revue.

Tous les événements, qu'ils donnent lieu ou non à des ajustements, doivent être annoncés au service de consolidation IPSAS du Conseil des EPF à partir d'un montant de CHF 500'000.

8.8.5. Inscription au bilan

Evénements donnant lieu à des ajustements du bilan

Les événements postérieurs à la date de clôture, lorsqu'ils fournissent d'autres renseignements sur l'évaluation des postes du bilan faite à la date de clôture, entraîne un ajustement des actifs et des passifs.

Evénements ne donnant pas lieu à des ajustements du bilan

Les autres événements postérieurs à la clôture ne justifient aucune correction ni des actifs ni des passifs. Si toutefois l'importance de l'événement est telle que son omission induirait le lecteur à une appréciation et à des conclusions erronées, il sera signalé dans l'annexe.

8.8.6. Evaluation

Les corrections nécessaires afin d'assurer une évaluation correcte des actifs et des passifs à la date de clôture.

Pour les événements importants ne donnant pas lieu à des ajustements du bilan, procéder à une estimation des conséquences financières. Un événement est considéré comme important dès lors qu'il dépasse un montant de CHF 5 millions ou si son importance est telle que son omission induirait le lecteur à une appréciation et à des conclusions erronées.

8.8.7. Publication

En matière d'événements survenus après la date de clôture, fournir les indications suivantes :

- L'organe d'approbation ainsi que la date à laquelle la publication des états financiers a été autorisée.
- Tout événement survenu après la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements mais qui est néanmoins essentiel pour l'évaluation des finances, des produits et de la fortune doit être présenté dans l'annexe :
    - Type d'événement ;
    - Estimation des conséquences financières (si elles ne sont pas mesurables, il faut le mentionner explicitement).

8.8.8. Exemples

Exemples d'événements devant être pris en compte (devant figurer au bilan) :

- Le règlement d'une procédure en justice après la date de clôture confirmant que l'entité avait un engagement actuel à cette date.
- Les informations disponibles après la date de clôture attestant de la dépréciation d'un actif à cette date.
- La découverte d'une fraude ou d'une erreur montrant que les états financiers étaient incorrects.

Exemples d'événements ne devant pas être pris en compte (ne devant pas figurer au bilan), mais devant en règle générale être publiés.

- L'acquisition ou la cession d'une entité contrôlée importante ou la délocalisation de toutes ou pratiquement toutes les activités de l'entité après la date de clôture.
- Les achats ou cessions d'actifs de grande envergure.
- La décision d'augmenter substantiellement les prestations aux bénéficiaires. Les prestations supplémentaires ont une influence déterminante sur l'entité.

8.9. Publication de participations dans d'autres entités (entités contrôlées ou associées, accords conjoints)

8.9.1. Bases

a) Normes IPSAS

IPSAS 38 – Indications sur les participations dans d'autres entreprises

Le présent chapitre règle les principales obligations en matière de publication conformément à la norme IPSAS 38. Dans des cas complexes, il peut être nécessaire de procéder à une publication supplémentaire qui n'est pas exposée ici afin de simplifier les explications.

b) Autres règlements

Ordonnance sur les finances et la comptabilité du domaine des EPF (version actuellement en vigueur) (RS 414.123)

8.9.2. Publication

Généralités

La publication de participations dans d'autres entreprises est réglée dans la norme IPSAS 38 et concerne les entités contrôlées et associées ainsi que les coentreprises. D'autres dispositions de publication figurent à l'annexe 2 de l'Ordonnance sur les finances et la comptabilité du domaine des EPF.

Les comptes consolidés doivent fournir suffisamment d'informations au lecteur pour que celui-ci soit en mesure de comprendre la composition du périmètre de consolidation. Ils doivent en outre fournir des indications permettant l'analyse et la détermination du périmètre de consolidation et de la procédure de consolidation. Le périmètre de consolidation est présenté à cet effet. Les autres dispositions sont décrites ci-dessous :

Entités contrôlées

Les indications suivantes doivent être fournies pour chaque entité contrôlée importante :

- Nom
- Forme juridique
- Activité opérationnelle
- Siège
- Système juridique
- Monnaie
- Droit de vote ou part de capital pour l’exercice en cours et l’exercice précédent
- Description de la situation de contrôle en l'absence d'instruments de capitaux propres ou d'instruments de capitaux étrangers
- Justification de l'éventuel écart par rapport au délai de clôture pour le groupe et indication du délai de clôture

Des obligations particulières en matière de publication s'appliquent lors de changement de la situation de contrôle ou lors de restrictions significatives des participations (transferts de liquidités, ventes d'actifs ou autres restrictions statutaires ou contractuelles p. ex.) et de risques issus de participations (garanties bancaires, capital-risque sous forme de prêts, autres mesures de soutien à une entité consolidée).

Conformément à l'annexe 2 de l'Ordonnance sur les finances et la comptabilité du domaine des EPF, les participations dans des personnes morales doivent être prises en compte dans la consolidation dès que le bilan dépasse CHF 5 millions. Les indications suivantes doivent être fournies pour les entités qui

remplissent les critères pour une consolidation globale, mais qui sont inférieures au seuil de signification :

- Nombre d'entités concernées
- Total du bilan de l'ensemble des entités concernées

Entités associées

La présentation des entités associées doit fournir un tableau indiquant le montant initial selon le bilan, les différentes variations et le solde final (preuve des modifications) de toutes les entités associées.

Les entités associées principales doivent être publiées séparément et nécessitent des indications supplémentaires. Pour tenir compte du rapport coût-utilité, ces indications peuvent se fonder sur des comptes annuels hors IPSAS ou sur des comptes annuels partiellement retraités selon IPSAS (indiquer le mode choisi). Les indications suivantes doivent être fournies :

- Nom
- Forme juridique
- Activité opérationnelle
- Nature de la relation entre les entités (par ex. importance stratégique)
- Siège
- Système juridique
- Monnaie
- Droit de vote ou part de capital pour l'exercice en cours et l'exercice précédent
- Actif circulant
- Actif immobilisé
- Engagements à court terme
- Engagements à long terme
- Produits
- Résultat après impôts des domaines d'activités abandonnés
- Résultat de l'année
- Dividendes ou rémunérations analogues reçus de l'entité associée
- Justification de l'éventuel écart par rapport au délai de clôture pour le groupe
- Variations (par ex. augmentations des parts, augmentations du capital, cessions)
- Méthode d'évaluation

Toutes les autres entités associées peuvent être regroupées. Ces dernières nécessitent les indications suivantes (collectivement) :

- Produits
- Résultat après impôts des domaines d'activités abandonnés
- Résultat de l'année
- Total du bilan

Des obligations particulières en matière de publication s'appliquent lors de changement de la situation de contrôle ou lors de restrictions significatives des participations (transferts de liquidités, ventes d'actifs ou autres restrictions statutaires ou contractuelles p. ex.) et de risques issus de participations.

En outre, il est nécessaire de présenter collectivement les pertes existantes non comptabilisées pour l'ensemble des entités associées (à la date de clôture et cumulées).

Lors de la présentation des provisions, engagements conditionnels et créances conditionnelles, les montants concernant les entités associées doivent être publiés séparément dans la clôture du groupe.

Si les taux de participation ne peuvent être déterminés (non-quantifiable ownership interests), indiquer le nom et la nature de la participation.

Conformément à l'annexe 2 de l'Ordonnance sur les finances et la comptabilité du domaine des EPF, les entités associées doivent être prises en compte dans la consolidation dès que la part de capitaux propres dépasse CHF 2 millions. Les indications suivantes doivent être fournies pour les entités qui remplissent les critères pour une entité associée, mais qui sont inférieures au seuil de signification :

- Nombre d'entités concernées
- Total du bilan de l'ensemble des entités concernées

Coentreprises et activités en commun

La présentation des coentreprises doit fournir un tableau indiquant le montant initial selon le bilan, les différentes variations et le solde final (preuve des modifications) de toutes les coentreprises.

Les coentreprises et activités en commun principales doivent être publiées séparément. Ces dernières nécessitent les indications supplémentaires suivantes (certaines indications sont uniquement applicables aux coentreprises) :

- Nom
- Forme juridique
- Activité opérationnelle
- Nature de la relation entre les entités (par ex. importance stratégique)
- Siège
- Monnaie
- Droit de vote ou part de capital pour l'exercice en cours et l'exercice précédent
- Actif circulant
- Actif immobilisé
- Engagements à court terme
- Liquidités et placements à court terme
- Passifs financiers à court terme (sans engagements résultant de livraisons et de prestations, autres engagements et provisions)
- Engagements à long terme
- Passifs financiers à long terme (sans engagements résultant de livraisons et de prestations, autres engagements et provisions)
- Produits
- Amortissements planifiés
- Produits des intérêts et charges d'intérêt
- Charges pour les impôts sur le revenu
- Résultat après impôts des domaines d'activités abandonnés
- Résultat de l'année
- Dividendes ou rémunérations analogues reçus de l'entité
- Justification de l'éventuel écart par rapport au délai de clôture pour le groupe
- Méthode d'évaluation

Toutes les autres coentreprises peuvent être regroupées. Ces dernières nécessitent les indications suivantes (collectivement) :

- Produits
- Résultat après impôts des domaines d'activités abandonnés
- Résultat de l'année

- Total du bilan

Des obligations particulières en matière de publication s'appliquent lors de changement de la situation de contrôle ou lors de restrictions significatives des participations ou de risques issus de participations.

En outre, il est nécessaire de présenter collectivement les pertes existantes non comptabilisées pour l'ensemble des coentreprises (à la date de clôture et cumulées).

Lors de la présentation des provisions, engagements conditionnels, créances conditionnelles et promesses de financement, les montants concernant les coentreprises doivent être publiés séparément dans la clôture du groupe.

Conformément à l'annexe 2 de l'Ordonnance sur les finances et la comptabilité du domaine des EPF, les coentreprises doivent être prises en compte dans la consolidation dès que la part de capitaux propres dépasse CHF 2 millions. Les indications suivantes doivent être fournies pour les entités qui remplissent les critères pour une coentreprise, mais qui sont inférieures au seuil de signification :

- Nombre d'entités concernées
- Total du bilan de l'ensemble des entités concernées

Autres obligations en matière de publication

En plus des points à publier déjà cités, d'autres informations doivent être publiées selon la situation, le cas échéant. Il s'agit notamment des points suivants :

- Explications des cas sur lesquels une influence notable ou un contrôle sont exercés, bien que le droit de vote soit inférieur à 20% ou 50%, ou vice-versa.
- Si, pour les entités négligeables, l'on s'appuie sur des états financiers correspondant à une autre date de clôture en raison de délais divergents, il est nécessaire de l'indiquer et de mentionner la date.
- Variations du périmètre de consolidation et variations des entités (par ex. augmentations des parts, augmentations du capital, cessions, acquisition)
- En cas de restrictions significatives de la capacité de l'entité de transférer à l'institution des fonds sous forme de dividendes en espèces ou de remboursements de prêts ou d'acomptes, expliquer la nature et l'étendue de ces restrictions
- Indications sur la nature et l'étendue de pourcentages de participation non quantifiables
- Pour les entités contrôlées
    - Indiquer de quelle manière les variations des taux de participation du groupe aux entités contrôlées qui n'entraînent pas la perte du contrôle sur cette entité sont portées au bilan.
    - Indiquer de quelle manière le bénéfice ou la perte de déconsolidation est comptabilisé si l'institution perd le contrôle d'une entité contrôlée.

9. Thèmes spéciaux

9.1. Comptabilisation des produits et inscription au bilan des fonds affectés

9.1.1. Définition

Le présent chapitre fournit une vue d'ensemble des exigences des normes IPSAS en lien avec la présentation des produits et l'inscription au bilan des fonds affectés.

Sur certains points, les dispositions des normes IPSAS relatives à la comptabilisation des produits divergent nettement des règles appliquées dans l'économie privée en raison des « opérations sans contrepartie directe » courantes dans le secteur public. Dans le Domaine des EPF, il s'agit de contributions financières comme des dons, des contributions de recherche, legs, etc. Les normes comptables internationales IPSAS régissent l'inscription au bilan et la régularisation par exercice de ces fonds.

Les sujets suivants seront traités :

- Arbre de décision pour les types de produits et l'inscription dans les capitaux propres ou les capitaux étrangers.
- Comptabilisation des produits
- Comptabilisation des produits par exercice (régularisation des produits) et structure des postes du bilan pour les régularisations
- Structure des produits au compte de résultat
- Régularisation des produits et information sectorielle (norme IPSAS 18)
- Transferts de ressources (transferts internes de produits)
- Comptabilisation des contributions overheads
- Définition de la méthode « Cost of Completion »
- Contrats de type leading house
- Evaluation des devises

Les sujets « Promesses de prestations » (Leistungsversprechen) et « Cofinancement » sont traités dans des chapitres séparés.

Voici les principales définitions selon les normes IPSAS :

Les **dettes** (= capitaux étrangers) sont des engagements actuels de l'entité nés d'événements survenus dans le passé et dont le règlement pour l'entité est habituellement en lien avec une sortie de ressources avec utilité économique ou potentiel de service (norme IPSAS 1.7).

Les **valeurs patrimoniales** (= actifs) sont des ressources contrôlées par une entité du fait d'événements passés et dont cette entité attend une utilité économique future ou un potentiel de service (norme IPSAS 1.7).

Le **patrimoine net/les capitaux propres** représente le droit à une participation résiduelle sur les actifs d'une entité après déduction de tous ses engagements (norme IPSAS 1.7).

Les **dispositions (stipulations)** relatives à des actifs transférés sont des dispositions légales, réglementaires ou contraignantes imposées à l'utilisation des actifs transférés par des entités externes à l'entité présentant ses états financiers (norme IPSAS 23.7).

Ces dispositions sont divisées en conditions et restrictions :

Les **conditions** relatives au transfert d'actifs sont des dispositions qui définissent que l'utilité économique future ou le potentiel de service de l'actif doivent être utilisés par le destinataire comme spécifié ou retournés au cédant (norme IPSAS 23.7).

Les **restrictions** relatives aux actifs transférés sont des dispositions qui limitent ou prescrivent les buts pour lesquels un actif transféré peut être utilisé. Elles ne spécifient toutefois pas que l'utilité économique future ou le potentiel de service doivent être retournés au cédant s'ils ne sont pas utilisés comme spécifié (norme IPSAS 23.7).

Les dispositions sont donc soit des conditions, soit des restrictions.

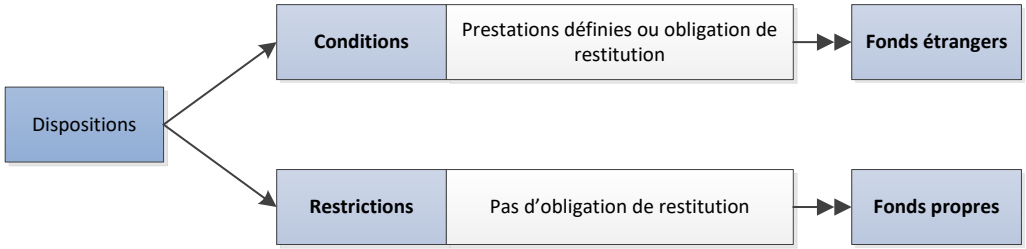


Illustration 21 : Aperçu des dispositions au sens de la norme IPSAS 23

Les **opérations avec contrepartie directe** sont des opérations dans lesquelles l'entité reçoit des actifs ou des services, ou voit s'éteindre des obligations, et remet en contrepartie, directement à une autre entité (essentiellement sous la forme de moyens de paiement, de biens, de services ou d'utilisation d'actifs), une valeur approximativement égale.

Les **opérations sans contrepartie directe** sont des opérations qui ne sont pas des opérations avec contrepartie directe. Dans une opération sans contrepartie directe, une entité reçoit d'une autre entité une valeur sans donner directement de contrepartie de valeur approximativement égale, ou remet une valeur à une autre entité sans recevoir directement de contrepartie de valeur approximativement égale.

Un projet est un plan ciblé, composé d'une série activités coordonnées entre elles avec un début et une fin, afin d'atteindre un objectif dans le respect de contraintes en termes de délais, de ressources (par ex. liquidités et coûts, conditions de production et de travail, personnel) et de qualité.

Une **créance conditionnelle** est un actif possible né d'événements survenus dans le passé et dont l'existence sera confirmée par la survenance ou la non-survenance d'un ou de plusieurs événements futurs incertains et ne dépendant pas entièrement de l'entité.

9.1.2. Bases

a) Normes IPSAS

IPSAS 1 – Présentation des états financiers
IPSAS 9 – Produit des opérations avec contrepartie directe
IPSAS 11 – Contrats de construction
IPSAS 18 – Information sectorielle
IPSAS 19 – Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels
IPSAS 23 – Produit des opérations sans contrepartie directe

b) Autres règlements

Les conditions contractuelles doivent être respectées.

9.1.3. Comptabilisation des produits et attribution aux capitaux étrangers ou capitaux propres

La comptabilisation des produits correcte au sens des normes IPSAS pose plusieurs questions. En principe, il convient de vérifier pour chaque afflux de liquidités d'une entité s'il s'agit d'une opération avec ou sans contrepartie directe. Pour une opération avec contrepartie directe n'ayant pas encore été fournie, le montant correspondant est attribué aux capitaux étrangers. En l'absence de contrepartie ou d'obligation de prestation ou de remboursement au sens de la norme IPSAS 23, le patrimoine net/les capitaux propres de l'entité augmentent. L'**arbre de décision** et les **cas de figure suivants** aident à évaluer ce principe avec homogénéité, afin d'assurer une évaluation et une comptabilisation uniformes des opérations dans le Domaine des EPF.

L'arbre de décision s'applique en principe à tous les types de produits du Domaine des EPF, indépendamment de la provenance des fonds et de la « couleur de l'argent ».

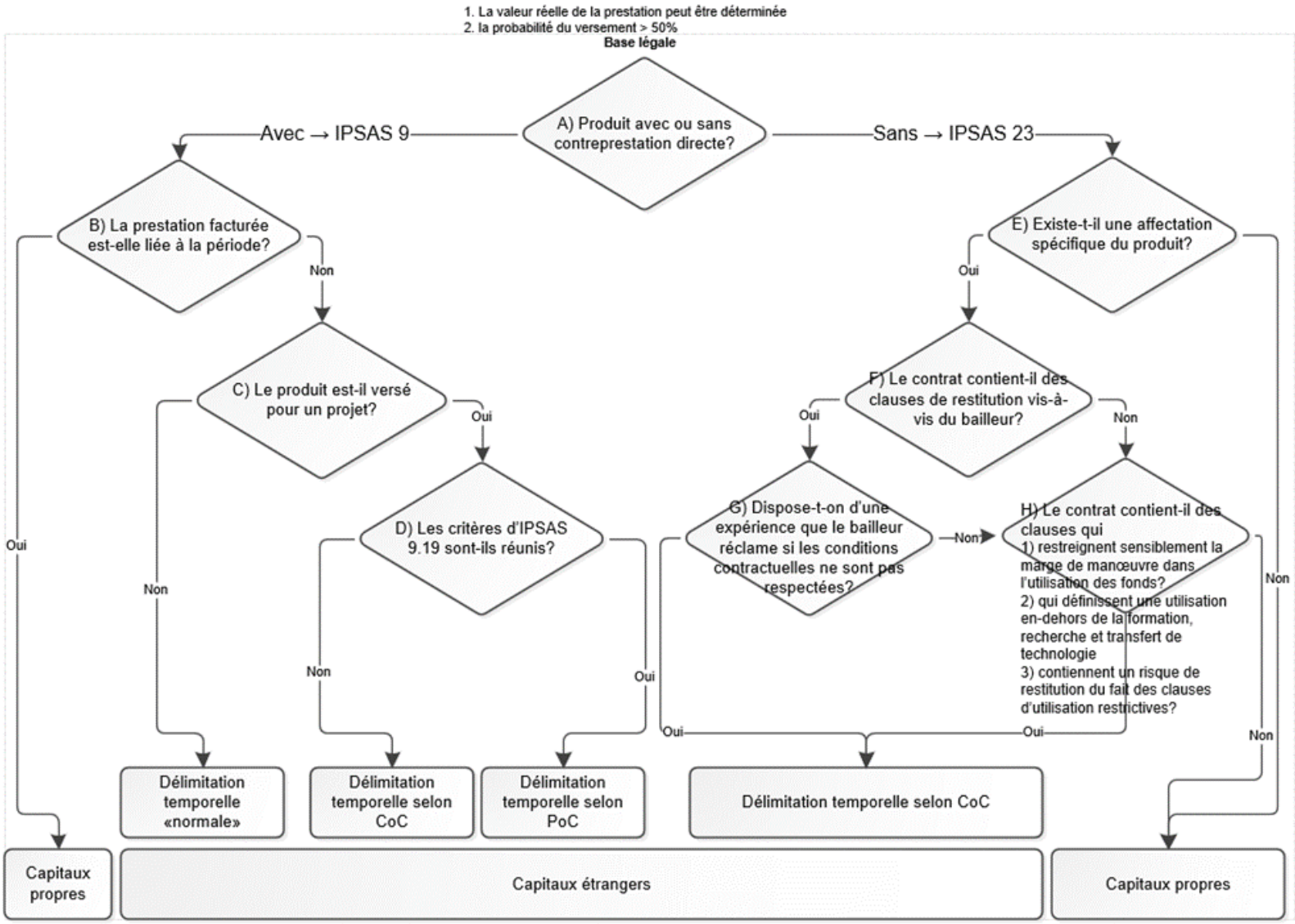


Illustration 22 : Arbre de décision au sens de la norme IPSAS 9/23

Explications au sujet de l'arbre de décision

a) Produit avec ou sans contrepartie ?

En premier lieu, il convient de déterminer s'il s'agit de produits avec ou sans contrepartie, autrement dit si c'est la norme IPSAS 9 ou la norme IPSAS 23 qui s'applique.

Plus simplement, il s'agit toujours de produits avec contrepartie quand il y a un "client" qui reçoit une prestation de l'entité des EPF et qui la compense en conséquence (financièrement la plupart du temps). Il peut s'agit d'une prestation de service (conseil, expertises, analyses, etc.), de l'achat de bien, d'une location ou de prêt d'actifs de la part de l'institution EPF.

A l'inverse, les produits sans contrepartie désignent tous les autres produits pour lesquels il n'existe aucune "relation client-fournisseur", mais lorsqu'un donateur (la plupart du temps de sa propre initiative ou sur la base des objectifs stratégiques du Conseil fédéral pour le Domaine des EPF) est disposé à soutenir l'enseignement ou la recherche de l'institution sans exiger une contrepartie équivalente.

Dans le domaine des hautes écoles et de la recherche, il est souvent difficile faire la distinction entre mandats de prestations, recherche sur mandat et contributions à la recherche.

Les indices suivants sont utiles pour différencier les normes IPSAS 9 et 23 :

Catégorie	Indices pour IPSAS 9	Indices pour IPSAS 23
Equilibre (équivalence) du paiement et de la contre-partie	Le "versement" par le bailleur de fonds doit plus ou moins correspondre au montant de la prestation fournie par l'EPF / l'établissement de recherche (sur la base de la **prestation de travail fournie** ou de la **valeur du résultat de recherche obtenu et commercialisable**).	Si le versement est par ex. bien plus élevé que la valeur du résultat de recherche, il ne s'agit pas d'une contre-affaire. Le résultat ne peut être considéré que comme un "produit annexe". La rédaction de **rapports intermédiaires ou finaux** ne peut pas être considérée comme une contrepartie équivalente.
Motif du versement du bailleur de fonds ?	Paiement d'une prestation - **"Externalisation de travaux de recherche"** - Décision de l'employeur **"Make or Buy"**	Motif primaire : **promotion** de l'enseignement et de la recherche
Clarté concernant le résultat	Le mandant a déjà une idée précise de ce qu'il attend comme résultat avant le début des travaux (objectifs clairs). Les **mandats de développement** relèvent donc davantage de la norme IPSAS 9 que les mandats de recherche par exemple.	Le promoteur finance en grande partie. **Il ne retire toutefois pas de grands avantages** du résultat. Dans les projets de **recherche fondamentale**, le promoteur ne peut pas s'attendre à un résultat "équivalent". La recherche fondamentale relève donc plutôt de la norme IPSAS 23.
Qui définit le but du mandat ?	La **"prestation" est définie par un mandant** (à la recherche de quelqu'un pour fournir la prestation de recherche). L'employeur exerce une **influence permanente** sur le mandat et la publication des résultats.	Le **but de la recherche est défini par l'EPF (professeur) / l'établissement de recherche**. Un bailleur de fonds partageant les mêmes intérêts est recherché pour le cofinancement de la recherche.

Propriété du résultat	Le mandant s'assure les droits de propriétés par voie contractuelle ainsi que le droit d'utilisation des résultats de la recherche (par ex. droits de brevet). Cela implique **des droits de propriétés ou d'utilisation exclusifs ou gratuits.** Le mandant essaie d'exploiter les résultats sur le marché afin d'en tirer un bénéfice. Conformément aux directives régissant les contrats de recherche de l'EPF Zurich, l'EPF doit toujours se charger de la **publication des résultats de la recherche** (al. 5.3).	Comme le promoteur n'est pas intéressé en premier lieu par les résultats, les droits de propriété et d'utilisation des résultats de la recherche sont conservés par l'EPF / l'établissement de recherche.
Qui est le bénéficiaire des prestations en dernier recours ? (surtout pour la recherche sectorielle)	La prestation sert directement au mandant (par ex. office fédéral). Le mandant reçoit une **prestation concrète** (quelque chose de concret "entre les mains"). Il s'agit d'un mandat spécifique de grande utilité pour le mandant. Un **échange de savoir-faire intense** entre l'institution et le partenaire contractuel s'installe. <u>Exemples :</u> – Formation continue ciblée de son personnel – Expertises n'ayant pas été établie en premier lieu pour le grand public (par ex. droit exclusif) – Développement concret d'un appareil utilisé "uniquement" par l'office fédéral	Le mandant (par ex. office fédéral) finance la recherche, l'enseignement ou la prestation de service dans **l'intérêt de la communauté** et non "exclusivement" pour soi. Le mandant n'est finalement que le "promoteur" et partenaire contractuel sans être lui-même l'usufruitier direct. <u>Exemples :</u> – Un institut est soutenu de manière ciblée par une convention de prestations. Au premier plan, la Suisse veut être à la pointe de la recherche dans un domaine spécifique (par ex. politique de sécurité, collaboration au développement, problématiques technologiques). – Si les résultats servent les intérêts de la communauté et son publiés (études politiques, scientifiques ou économiques) (l'office fédéral n'a rien d'exclusif entre les mains). L'encouragement est au premier plan.
Faut-il payer la TVA ?	Oui, la TVA est perçue (contrats de droit privé) sauf s'il s'agit de la même collectivité publique	Non, la TVA n'est pas perçue (contrats souverains (découlant d'une base légale) → subventions).
Dans le cas de la recherche sectorielle : CG ou CGC ?	Si un contrat est soumis aux **CG** (conditions générales) de la Confédération qui confèrent les droits d'exploitation à la Confédération (art. 5).	Si un contrat est soumis aux **CGC** (conditions générales contractuelles) de la Confédération ou aux **CG sans l'art. 5**, c'est un indice pour la norme IPSAS 23.

Tableau 74 : Distinction entre les normes IPSAS 9 et IPSAS 23

b) La prestation a-t-elle été fournie dans l'exercice sous revue ou existe-t-il une obligation de prestation en suspens ?

Pour distinguer les capitaux étrangers des capitaux propres, la norme IPSAS 9 pose la question si les engagements en cours liés à ces prestations, nés de l'afflux de ressources, ont été fournis jusqu'à la date finale. Si ces engagements ont été entièrement fournis à la date de clôture, les produits sont comptabilisés avec effet sur le résultat. C'est typiquement le cas lors de la vente de biens (par ex. manuels scolaires) ou de cours déjà dispensés. Pour les engagements en cours liés à des prestations, il convient de régulariser les produits à hauteur de la prestation qu'il reste à fournir. C'est aussi valable pour les prestations préalables.

c) S'agit-il de produits avec caractère de projet ?

Si des produits provenant de prestations de service ne sont pas délimités dans l'exercice sous revue, ils doivent être régularisés. Dans le Domaine des EPF, les projets de recherche sont distingués des produits de prestations de service sans caractère de projet. Alors que dans les projets de recherche,

les produits comme les dépenses sont comptabilisés dans un projet / fonds séparé, les charges imputables aux produits de prestations de service sans caractère de projet ne sont pas comptabilisées séparément (par ex. charges pour finances de cours, prestations de cours). Ces produits de prestations de service sont comptabilisés comme des produits à hauteur de la prestation fournie ou régularisés dans le temps à hauteur des prestations qu'il reste à fournir (écriture manuelle). Pour les produits de prestations de service avec caractère de projet (exemple : projets de mandats de recherche), il convient de déterminer si la régularisation des produits intervient selon la méthode POC ou la méthode COC :

d) Les critères de la norme IPSAS 9.19 sont-ils remplis pour l'application de la méthode POC ?

En principe, la méthode POC (comptabilisation des produits conformément au degré d'avancement de l'opération à la date de clôture) s'applique aux projets qui remplissent ses critères d'application conformément à la norme IPSAS 9.19 et dont le montant est supérieur à **CHF 1'000'000**. Résumé des critères :

- Le montant du total des produits et du total des coûts encourus doit pouvoir être évalué de façon fiable (bénéfice ou perte prévisible)
- Il est probable que l'utilité économique ou le potentiel de service iront à l'entité
- Le **degré d'avancement** doit pouvoir être évalué de manière fiable à la date de clôture.

A ce propos, la norme renvoie à la norme IPSAS 11 (contrats de construction), dont la systématique s'applique aussi à la comptabilisation des produits et aux dépenses en lien avec des opérations de prestations de service.

Dans le Domaine des EPF, on peut supposer qu'il y a peu de cas où la méthode POC peut être appliquée, car les critères de la norme IPSAS 9.19 ne sont souvent pas remplis.

Si les critères d'inscription au bilan selon la méthode POC ne sont pas remplis, c'est la méthode COC ("Cost of Completion") qui s'applique par analogie avec la norme IPSAS 9.25. Le cas échéant, les produits ne peuvent être comptabilisés qu'à hauteur du montant des charges induites susceptibles d'être récupérées. La méthode COC est décrite en détail au point 9.1.10 du présent chapitre.

Produits sans contrepartie

e) Produit sans contrepartie avec but ?

Le but découle directement de la base légale et du traitement économique. La loi, des statuts ou des dispositions contractuelles peuvent définir un but. Il n'y a pas de but si l'institution peut décider librement de l'utilisation de ses fonds. Un but interne au Domaine EPF (autoproclamé) ne s'applique pas aux capitaux étrangers. Les fonds sont comptabilisés comme des produits dans la période où le droit naît. Le produit est intégré au compte de résultat et peut être comptabilisé dans une réserve des capitaux propres via l'utilisation du résultat. S'il y a un but externe, il convient d'examiner les points suivants :

f) Existe-t-il une obligation explicite de restitution au cédant ?

S'il existe un risque de restitution au moment de la comptabilisation des produits, autrement dit si les fonds qui n'ont pas encore été utilisés risquent de devoir être retournés au cédant en cas d'interruption du projet ou de résiliation du contrat, une dette doit être régularisée dans les capitaux étrangers (voir aussi IPSAS 23.7, 23.15, 23.17, BC11, IG24). Il existe une obligation de restitution explicite si des dispositions du contrat prévoient que les futurs fonds ou l'utilité économique doivent être restitués au cédant en cas de violation de la disposition.

Les contrats doivent donc faire l'objet d'un examen préalable minutieux afin de vérifier s'ils contiennent des conventions de restitution.

Il n'est pas tenu de l'existence d'une obligation de restitution en cas de non-réalisation du contrat ou de faute grave. Ce cas est obligatoirement réglé par le CO.

g) Existe-il un risque que le donateur exige la restitution ?

Les normes IPSAS 23.20 et 23.21 signalent que les dispositions du contrat ne suffisent pas à elles seules à justifier la comptabilisation d'une dette dans les capitaux étrangers.

Extrait de la norme IPSAS 23.21 : *Si l'expérience passée indique que le cédant **n'exige jamais** le retour de l'actif transféré ou d'autres avantages économiques futurs ou du potentiel de service **en cas de non-respect des stipulations**, alors, le bénéficiaire peut conclure que la stipulation a la forme mais pas la substance d'une condition et qu'elle est, par conséquent, **une restriction**.*

Quand l'expérience avec le donateur indique l'absence de risque d'une restitution et que le contrat ne contient aucune clause qui restreint l'utilisation des fonds (h), une comptabilisation doit avoir lieu dans les capitaux propres.

Si l'expérience montre que le donateur risque d'exiger la restitution, il convient de comptabiliser une dette (→ capitaux étrangers).

Si l'entité du Domaine des EPF n'a pas encore d'expérience avec le donateur, on peut supposer que ce dernier lui réclamerait la restitution en cas de non-respect des dispositions. Il convient donc de comptabiliser une dette (→ capitaux étrangers) si les dispositions contractuelles peuvent entraîner une restitution en raison de leur rigueur. Il convient de tenir suffisamment compte de ces considérations pour le point h), critère 3 de l'arbre de décision.

h) Existe-t-il des dispositions précises qui limitent nettement la marge de manœuvre ou l'utilisation des fonds ne relève-t-elle pas du domaine d'activité de l'institution ?

Une obligation de prestation ou un risque de restitution implicite peut exister même si l'obligation de restitution des fonds pas encore utilisés n'est pas réglementée explicitement dans le contrat. Si les dispositions sont rédigées précisément et qu'il en découle certaines obligations qu'il se peut que l'on ne soit pas en mesure de remplir, il existe un risque de sortie des ressources qui justifie la comptabilisation d'une dette (norme IPSAS 23.23).

Si la marge de manœuvre induite par les dispositions est faible, le risque de restitution augmente, car sans marge de manœuvre, l'entité du Domaine des EPF n'a pas d'autre choix que de restituer les fonds s'ils ne sont pas utilisés comme prévu.

La marge de manœuvre est une question d'appréciation. Les critères suivants ont été définis pour que toutes les entités du Domaine des EPF procèdent à la même évaluation :

Critères pour les capitaux étrangers :

Une dette est comptabilisée dans les capitaux étrangers si **au moins un des critères suivants** est rempli (non cumulés) :

1. La compétence de décision est nettement restreinte par des tiers (par ex. siège dans un conseil)
2. L'utilisation des fonds ne relève pas du domaine d'activité de l'institution (il lui incombe de facto uniquement la "gestion fiduciaire" sans utilité)

3. Il existe des dispositions d'utilisation restrictives/précises (par ex. projet/objectif) liées à un risque de restitution

Explications :

1er critère :

Si la **compétence de décision** au sujet de l'utilisation des fonds n'incombe pas clairement à l'entité des EPF concernée, la marge de manœuvre s'en trouve d'autant restreinte ou n'est plus assurée. Il existe le risque d'une sortie des fonds "non contrôlée dans le sens de l'institution". Exemple : dans un fonds spécial, le droit de décision revient à **un conseil**, dont la majorité des voix revient à des personnes qui ne font partie du Domaine des EPF (en cas de prise de décision à la majorité des voix). Pour déterminer l'attribution aux capitaux étrangers ou propres, on applique le principe du contrôle : si l'institution peut contrôler le conseil, le fonds spécial est attribué aux capitaux propres, sinon aux capitaux étrangers. La répartition des voix mais aussi la composition du conseil sont importants en ce qui concerne le principe du contrôle.
Le critère de la compétence décisionnelle s'applique aussi aux chaires financées par des tiers. Si le sponsor peut suspendre les paiements en raison de dispositions contractuelles par exemple, le contrat est attribué aux capitaux étrangers car il en découle une restriction de la marge de manœuvre.

Exemple :

Tout le conseil est composé de représentants du Domaine des EPF → capitaux propres

3 représentants du Domaine des EPF ⇔ 2 personnes extérieures au Domaine des EPF → capitaux propres

Tout le conseil sans représentant du Domaine des EPF → capitaux étrangers (exemple : Branco Weiss Society in Science)

2 représentants du Domaine des EPF ⇔ 2 personnes extérieures au Domaine des EPF → capitaux étrangers
Attention : si la décision finale revient aux représentants du Domaine des EPF dans cette configuration, le contrat est attribué aux capitaux propres.

2e critère :

Si une institution reçoit des fonds qui **ne peuvent pas être utilisés pour le domaine d'activité propre**, elle gère les fonds de facto à titre de fiduciaire et n'en retire aucune utilité. Le fonds a plutôt le caractère de capitaux étrangers que de capitaux propres tant que ces dispositions s'appliquent. Même s'il n'existe pas de risque de restitution au donateur avec ce critère, cela augmente la transparence et la pertinence des comptes annuels si les produits entrants sont régularisés afin d'éviter un effet sur le résultat annuel (neutralisation du résultat). Ce critère ne doit toutefois pas être appliqué avec trop de rigueur pour éviter l'effet contraire. Exemple : les bourses et les prix relèvent du domaine d'activité d'une haute école qui pratique l'enseignement et la recherche. Il n'est donc pas important de savoir si les destinataires sont des collaborateurs ou non de l'institution, s'ils étudient dans cette institution ou dans une autre haute école. Ces sorties de fonds reviennent au moins de manière indirecte aux hautes écoles en permettant l'enseignement et la recherche (objectifs stratégiques du Conseil fédéral pour le Domaine des EPF), et les fonds en question sont utilisés en faveur des hautes écoles (promouvoir et récompenser les meilleurs, financer les études et tisser des liens avec d'autres hautes écoles).

Il est ainsi tout à fait possible que tous les produits relèvent du domaine d'activité des institutions de l'EPF et que ce critère ne s'applique donc pas.

3e critère :

Si le cédant destine les fonds **à la poursuite d'un objectif de recherche ou d'un projet concret**, la marge de manœuvre est suffisamment restrictive pour comptabiliser une dette s'il existe un risque de restitution (→ **capitaux étrangers**). Des contrats de recherche (FNS, UE, etc.) assortis d'un objectif défini, d'un début et d'une fin représentent des dispositions plutôt restrictives. Un contrat de financement d'un bâtiment particulier sur une période définie est aussi assez restrictif, tout comme des prestations précises à fournir (voir norme IPSAS 23.23, à ne pas confondre avec des contreparties "équivalentes" au sens de la norme IPSAS 9).

Si les dispositions du contrat sont toutefois formulées de façon générale (par ex. promotion de la recherche et de l'enseignement, pour l'architecture, une technologie particulière, etc.), la marge de manœuvre est décrite de façon insuffisamment restrictive ou précise.

Aucune dette ne peut comptabilisée même si les dispositions prévoient clairement un but particulier (par ex. bourses, prix) avec garantie que les fonds seront utilisés dans ce but. Il y aura toujours des étudiants / doctorants qui réclameront une bourse ou à qui un prix sera décerné. Les dispositions peuvent définir un champ d'application étroit, mais cette restriction n'implique pas de promesse de prestation explicite ou de risque de restitution. De tels produits doivent être comptabilisés sans régularisation dans les capitaux étrangers pour l'exercice sous revue, avec effet sur le résultat (→ **capitaux propres**).

Un risque de restitution peut être induit implicitement par des dispositions d'utilisation restrictives, même si l'obligation de restitution n'est pas expressément formulée.

Il convient de comptabiliser les fonds dans les capitaux étrangers en cas d'obligations de restitution explicites ou implicites, si l'expérience avec le donateur laisse penser qu'il exigera la restitution en cas de non-respect des dispositions. Si les faits permettent d'exclure cette éventualité, il s'agit de capitaux propres.

Critères en faveur des capitaux propres :
Si les dispositions contractuelles ne remplissent aucun des critères susmentionnés, les fonds doivent être attribués aux capitaux propres. Les dispositions sont considérées dès lors comme des **restrictions** selon la terminologie des normes IPSAS.

Sont ainsi présentés dans les capitaux propres affectés les fonds suivants provenant de produits affectés :

- Fonds provenant de produits sans clauses de restitution contractuelles et assortis de dispositions d'utilisation formulées de manière générale (sans grave restriction de la marge de manœuvre)
- Fonds provenant de produits assortis de clauses de restitution contractuelles, mais où l'expérience a montré que le donateur n'exigerait pas de restitution (sans signification pratique dans le Domaine des EPF)

9.1.4. Première comptabilisation des produits

Les paragraphes suivants décrivent comment comptabiliser les produits provenant d'opérations avec et sans contrepartie directe.

Produits provenant d'opérations avec contrepartie directe (norme IPSAS 9)
Selon la norme IPSAS 9, des produits avec contrepartie directe peuvent résulter des opérations suivantes :

- Fourniture de prestations de service
- Vente de biens
- Utilisation d'actifs de l'entité par des tiers contre des intérêts, redevances d'utilisation et dividendes ou distributions similaires

Chaque critère de comptabilisation des produits est énuméré ci-après pour chaque opération :

Fourniture de prestations de service
Les produits provenant de la fourniture prestations de service doivent être comptabilisés si le résultat de l'opération peut être estimé avec fiabilité. C'est le cas si

a) Le montant du total des produits et du total des coûts encourus doit pouvoir être évalué de façon fiable (bénéfice ou perte prévisible)
b) Il est probable que l'utilité économique ou le potentiel de service iront à l'entité
c) Le **degré d'avancement** doit pouvoir être évalué de manière fiable à la date de clôture.

La manière de comptabiliser les produits provenant de la fourniture de prestations de service dépend des critères décrits dans le paragraphe ci-devant selon le point d) de l'arbre de décision.

Vente de biens
Les produits provenant de la vente de biens sont comptabilisés lorsque toutes les conditions suivantes sont remplies :

a) L'entité a transféré à l'acheteur les principaux risques et avantages liés à la propriété des biens vendus
b) L'entité ne conserve aucun droit d'utilisation, qui est généralement associé à la propriété, ni aucun pouvoir de disposition sur les biens vendus
c) Le montant des produits peut être chiffré précisément ;
d) Il est probable que l'utilité économique ou le potentiel de service associés à l'opération iront à l'entité ; et
e) Les coûts liés à l'opération encourus ou à encourir peuvent être chiffrés précisément.

Intérêts, redevances d'utilisation et dividendes ou distributions similaires
Les produits provenant d'intérêts, de redevances d'utilisation et dividendes ou distributions similaires doivent être comptabilisés si :

- Il est assez probable que l'utilité économique ou le potentiel de service associés à l'opération iront à l'entité ; et
- Le montant des produits peut être chiffré précisément.

Les produits doivent être comptabilisés selon la méthode suivante de présentation des comptes :

a) Les intérêts doivent être comptabilisés en tenant compte du taux d'intérêt effectif de la fortune

b) Les redevances d'utilisation sont comptabilisées par exercice conformément aux dispositions du contrat correspondant ; et
c) les dividendes ou distributions similaires doivent être comptabilisés au moment où le droit au versement de l'investisseur ou de l'entité est justifié.

Si tous les critères de comptabilisation des produits sont remplis, cette dernière a lieu au moment de la facturation, après fourniture de la prestation.

Produits provenant d'opérations sans contrepartie directe (norme IPSAS 23)
En principe, des produits ne peuvent être comptabilisés que si la créance est contraignante sur le plan juridique et que l'afflux de ressources est probable. La norme IPSAS 23.35 définit « vraisemblable » dans le sens ou la probabilité d'un afflux de ressources est supérieure son improbabilité. Pour le FNS, l'UE et d'autres donateurs, cette probabilité s'applique en principe à l'ensemble du montant de projet convenu contractuellement. Pour cette raison, les montants de projet complets doivent être en principe comptabilisés comme une créance au moment de la conclusion du contrat, et pas uniquement les tranches annuelles versées.

Obligatoire à partir du 1.1.2018 (application anticipée possible) : la date déterminante pour la comptabilisation d'une créance IPSAS 23 est la date à laquelle le donateur a apposé sa signature. Les successions et les legs doivent en outre être approuvés par la direction de l'école.

Exemples :

- Dans le cas de projets avec le FNS, la /Innosuisse et le SEFRI (COST), la date d'établissement de la décision unilatérale (Innosuisse : contrat de subvention) signée par le donateur est déterminante pour la comptabilisation d'une créance.
- En ce qui concerne les programmes de recherche européens (FP 7, Horizon 2020, etc.), la date de la convention de subvention (grant agreement) signée unilatéralement est prise en compte pour la comptabilisation.
- Pour les contrats de recherche conclus avec des partenaires du secteur privé ou public ou avec des donateurs tiers, la signature du donateur est déterminante pour la comptabilisation de la créance.
- En matière de dons (sauf successions et legs), la date de la signature du donateur est déterminante.

Des incertitudes sont toutefois possibles, notamment lorsqu'il n'est pas clair au moment de la signature du contrat combien doit être remis à une autre institution (par ex. projets FNS).

De même, la créance ne doit pas être comptabilisée si l'accord d'un tiers est en suspens (Parlement, Conseil d'Etat, etc.).

Pour des raisons pratiques, la solution suivante a été définie pour le Domaine des EPF :

- Les tranches de paiement annuelles ou les justificatifs facturés annuellement sont comptabilisés dans les affaires courantes.
- Une base de données est tenue à jour en parallèle pour comptabiliser l'ensemble des adjudications de projets convenues contractuellement.
- A la fin de l'année, on calcule la différence entre les tranches/factures déjà comptabilisées et le total des adjudications pour tous les projets en cours. Cette différence peut être comptabilisée comme une écriture collective dans les états financiers, avec possibilité de justifier chaque projet.

Remarque : une solution idéale serait la suivante :

Comptabilisation complète de l'octroi du projet en produits de l'année durant laquelle le contrat est signé ou la décision est prise. Les paiements viennent ensuite en diminution du poste ouvert. Pour ce faire, il convient d'abord de réunir les conditions techniques nécessaires dans les systèmes ERP des institutions.

9.1.5. Comptabilisation des produits par exercice (régularisation des produits)

La comptabilisation par exercice est un principe des normes IPSAS qui stipule que les charges et les produits doivent être comptabilisés à la période à laquelle la livraison ou la prestation a effectivement eu lieu. Les produits comptabilisés reflètent ainsi les charges effectives et doivent être régularisés en fonction de ce montant.

La structure suivante s'applique à l'inscription au bilan des régularisations de produits et de prestations préalables dans le contexte des contributions aux prestations de service et à la recherche ou des dons et des legs :

ACTIF CIRCULANT	*CAPITAUX ETRANGERS*
Liquidités	*Capitaux étrangers à court terme*
Créances à court terme	*Engagements courants*
Placements financiers à court terme	*Engagements financiers à court terme*
Stocks et travaux en cours	*Passifs transitoires*
Actifs transitoires	*Provisions à court terme*
	Capitaux étrangers à long terme
ACTIF IMMOBILISE	*Engagements financiers à long terme*
Immobilisations corporelles	*Provisions pour engagements de prévoyance*
Immobilisations incorporelles	*Autres provisions à long terme*
Créances à long terme	*Capitaux de tiers affectés long terme*
Participations dans entreprises associées	
Co-financements	*CAPITAUX PROPRES*
Investissements financiers à long terme	*Réserves de réévaluation*
	Dons, soutiens financiers et cofinancements
	Réserves avec affectation interne
	Réserves sans affectation
	Excédent/découvert au bilan
	Parts minoritaires

Illustration 23 : Structure de l'inscription au bilan des régularisations des produits et des prestations anticipées

Les régularisations des produits et des charges des contrats de prestations de service et des mandats de recherche sont présentées dans les comptes transitoires si la norme IPSAS 9.19 n'est pas remplie. Compte tenu de l'importance des contributions de tiers pour le Domaine des EPF, un poste du bilan séparé (fonds de tiers affectés à long terme) est utilisé pour les prestations préalables et les engagements (engagements en cours liés à des prestations). Les prestations préalables des institutions sont présentées dans les actifs, sous les créances à court ou à long terme en fonction de leur échéance.

Les produits par exercice sans régularisation sont intégrés aux capitaux propres via le résultat annuel. Des réserves avec affectation en interne ou sans affectation peuvent être constituées (via un reclassement dans les capitaux propres depuis le compte Augmentation / diminution des réserves issues de l'activité d'entreprise) en tenant compte des réglementations des chapitres 4.23 et 4.24.

9.1.6. Structure des produits au compte de résultat

Les exigences du Propriétaire déterminent la présentation des produits, en assurant la transparence de la provenance des fonds (notamment pour les fonds de promotion en lien avec des projets). Dans le domaine de l'enseignement et de la recherche, les contrats ne sont pas présentés séparément au compte de résultat au sens des normes IPSAS 9 et 23, mais mis sous le même compte du donateur. Les finances de cours et autres redevances d'utilisation, dons et legs, licences et brevets ainsi que les autres produits sont présentés dans des postes séparés.

Les exigences de transparence concernant l'origine des fonds s'étendent aussi bien aux bailleurs de fonds qu'à la source du financement pour certains bailleurs de fonds. Cela concerne la répartition des fonds concernant les programmes de recherche européens dans la recherche ordinaire et les mesures transitoires de la Confédération (cf. point 5.7.3), qui est présenté au niveau du Domaine des EPF, dans le compte de résultat.

Pour les institutions, la répartition par bailleur de fonds est toujours maintenue, comme dans l'illustration suivante :

Financement fédéral de la Confédération
Contribution au loyer
Financement du Propriétaire
Taxes de cours et autres redevances
Fonds Nationale Suisse (FNS)
Innosuisse – Agence pour l'encouragement de l'innovation)
Recherche sectorielle (Offices de la Confédération)
Programmes-cadres européens
Projets de recherche financés par le secteur privé
Autres contributions de tiers
Contributions et projets de recherche, prestations de services scientifiques
Donations et legs
Autres revenus
Revenus opérationnels

Illustration 24 : Structure des produits au compte de résultat

9.1.7. Information sectorielle (norme IPSAS 18)

Les exigences relatives à l'information sectorielle (norme IPSAS 18) doivent aussi être remplies avec la comptabilisation des produits (voir chapitre 8.2 Information sectorielle). Autrement dit, les produits et leurs régularisations doivent être comptabilisés au moins au niveau des secteurs. Une comptabilisation par projet est possible mais pas impérativement nécessaire – on peut aussi procéder à des écritures collectives pour plusieurs projets.

Une information sectorielle est obligatoire pour le Domaine des EPF. Les institutions décident si et comment l'information sectorielle a lieu.

9.1.8. Transferts internes de produits

Il convient de comprendre l'impact des transferts internes de produits (transferts de ressources) en lien avec la comptabilisation des produits. Les transferts de capitaux propres aux capitaux étrangers (et inversement) sont problématiques parce que les produits qui sont comptabilisés avec effet sur le résultat dans un premier temps entraînent dans un deuxième temps, suite à un transfert de produits, une diminution des produits, ce qui a pour conséquence la diminution du résultat annuel. En d'autres termes, les transferts de produits entre capitaux étrangers et capitaux propres (et inversement) entraînent des distorsions dans le résultat.

Il convient de distinguer les transferts suivants :

a) les "préfinancements de projets" à proprement parler
b) les transferts selon l'utilisation annuelle ou à la fin du projet, pour solder les fonds.

Les transferts relevant de la catégorie b) sont nécessaires et légitimes. L'impact sur le résultat annuel peut être justifié.

Pour éviter des effets indésirables, il convient d'appliquer le principe suivant : les transferts de produits des fonds qualifiés de capitaux étrangers vers des fonds qualifiés de capitaux propres doivent être examinés d'un œil critique à partir d'un montant défini pour chaque institution. Ce montant s'élève à CHF 100'000 dans les EPF. S'l s'agit de "préfinancements", ils doivent refusés au besoin.

9.1.9. Comptabilisation des contributions overheads

Les contributions overheads sont des indemnités spécifiées contractuellement pour couvrir des frais généraux de recherche ou des pourcentages définis par la direction de l'institution à retenir pour couvrir les frais généraux dans des projets avec fonds de tiers (par ex. infrastructure informatique).

Les contributions overheads sont comptabilisées sur les comptes suivants :

Les contributions overheads sont comptabilisées sur le compte suivant en cas de produits avec contrepartie (norme IPSAS 9) :

20470000	Autres passifs de régularisation, tiers	Tous les autres comptes de régularisation passifs (y c. les travaux entamés dans le domaine des prestations)
20499999	**Comptes de régularisation passifs**	**Ligne de total**
20999999	**Capitaux de tiers à court terme**	**Ligne de total**
25999999	**Capitaux de tiers**	**Ligne de total**

29999999	**Passif**	**Ligne de total**

Tableau 75 : IPSAS 9 – Overhead

S'il s'agit de produits sans contrepartie (norme IPSAS 23), il convient de distinguer les capitaux étrangers des capitaux propres.

Si les produits relèvent des capitaux étrangers, les comptes suivants s'appliquent :

25600100	Contributions de recherche FNS	Produits du FNS selon la norme IPSAS 23
25600200	Contributions de recherche Innosuisse	Produits d'Innosuisse selon la norme IPSAS 23
25600300	Contributions de recherche UE	Produits de l'UE selon la norme IPSAS 23
25600400	Contributions à la recherche de la Confédération (recherche sectorielle)	Produits des mandats de recherche des offices fédéraux selon la norme IPSAS 23
25600500	Contributions à la recherche du secteur privé	Produits de l'économie privée selon la norme IPSAS 23
25600600	Autres contributions à la recherche	Produits des cantons, communes, organisations internationales, etc. selon la norme IPSAS 23
25600999	**Fonds de tiers affectés à long terme**	**Ligne de total**
25899999	**Capitaux de tiers à long terme**	**Ligne de total**
25999999	**Capitaux de tiers**	**Ligne de total**
29999999	**Passif**	**Ligne de total**

Tableau 76 : IPSAS 23 – Capitaux étrangers

Si les produits sans contrepartie relèvent des capitaux propres, les comptes suivants s'appliquent :

26400100	Dons et legs	Soldes des liquidités découlant de dons et legs (pas qualifiés comme des capitaux étrangers)
26400200	Autres contrats financés par des fonds de tiers	Contributions issues d'accords ou de contrats avec des bailleurs de fonds pour l'aide au financement d'activités d'enseignement et de recherche, qui qualifient de capitaux propres. Il s'agit exclusivement de transactions sans contrepartie directe (IPSAS 23).
26400999	**Dons, soutiens financiers, cofinancements**	**Ligne de total**
26501100	Réserves affectées en interne à des projets de formation et de recherche	Octrois liés aux nominations de nouveaux professeurs, projets formation et recherche (affectation et échéance).
26501200	Réserves affectées en interne à des projets d'infrastructure et d'administration	Réserves pour des octrois internes concrets pour lesquels aucun engagement ne doit être comptabilisé dans les capitaux étrangers et qui ne relèvent pas du domaine formation et recherche.
26501299	**Réserves avec affectation interne**	**Ligne de total**

26501500	Réserves sans affectation	Réserves relevant du pouvoir de disposition des différents acteurs (cf. directives sur la gestion active des réserves du CEPF et des institutions)
26501999	**Réserves avec affectation interne / sans affectation**	**Ligne de total**
26999999	**Capitaux propres, part majoritaire attribuable à la Confédération**	**Total intermédiaire**
28999999	**Capitaux propres**	**Ligne de total**

Tableau 77 : IPSAS 23 Capitaux propres

Il existe plusieurs types de contributions overheads dans le Domaine des EPF :

a) Contributions overheads pour projets FNS (Fonds national suisse)
b) Contributions overheads pour programmes de recherche de l'UE
c) Contributions overheads pour la collaboration avec l'économie
d) Autres contributions overheads (Innosuisse recherche sectorielle, etc.)

Contributions overheads pour projets FNS
Pour les contributions overheads FNS, il n'y a pas de lien étroit avec les coûts du projet ou son avancement contrairement aux projets de l'UE ou de fonds de tiers. L'overhead est calculé sur la base du financement du projet. Le FNS ne réclame ensuite pas de comptes sur l'utilisation des contributions overheads. Ils ne sont donc pas régularisés en fonction de l'avancement du projet (méthode COC), mais de manière linéaire sur la durée du projet. Cette procédure respecte l'impératif de la comptabilisation par exercice sans établir de lien direct avec l'avancement du projet.

Contributions overheads pour indemnités de l'UE/FP7 et autres indemnités overheads en lien avec des projets
La situation est différente pour les projets de l'UE et les autres contributions overheads versées en lien avec un projet concret. D'après la norme IPSAS 23, il ne serait pas admis de ne pas faire de lien avec l'avancement du projet et de comptabiliser tout de suite la contribution overhead avec effet sur le résultat indépendamment du projet.

Les overheads sont **régularisées selon l'avancement par analogie et selon la même procédure que les revenus des projets.** Justification : il convient d'appliquer la même procédure pour toutes les indemnités de projet au sens de la norme IPSAS 23 (la part indirecte de la même manière que la part directe).
Comme pour les produits directs, **l'état des dépenses comptabilisées** constitue la base pour la comptabilisation des contributions overheads par exercice. Si l'on part du principe qu'il existe une restitution à 100% et que les dépenses directes sont compensées à 100% par les produits (selon la méthode COC), les produits overheads par exercice peuvent être déterminés en multipliant **un pourcentage fixe** avec les dépenses déjà comptabilisées. Avec ce mode de calcul, on obtient le même résultat qu'en multipliant l'overhead total avec l'avancement du projet (dépenses annuelles / dépenses totales).

Calcul 1 : overhead total multiplié par avancement du projet (dépenses annuelles / dépenses totales)

Calcul 2 : dépenses annuelles effectives multipliées par un pourcentage overhead fixe

Illustration des deux modes de calcul à l'aide d'un tableau :

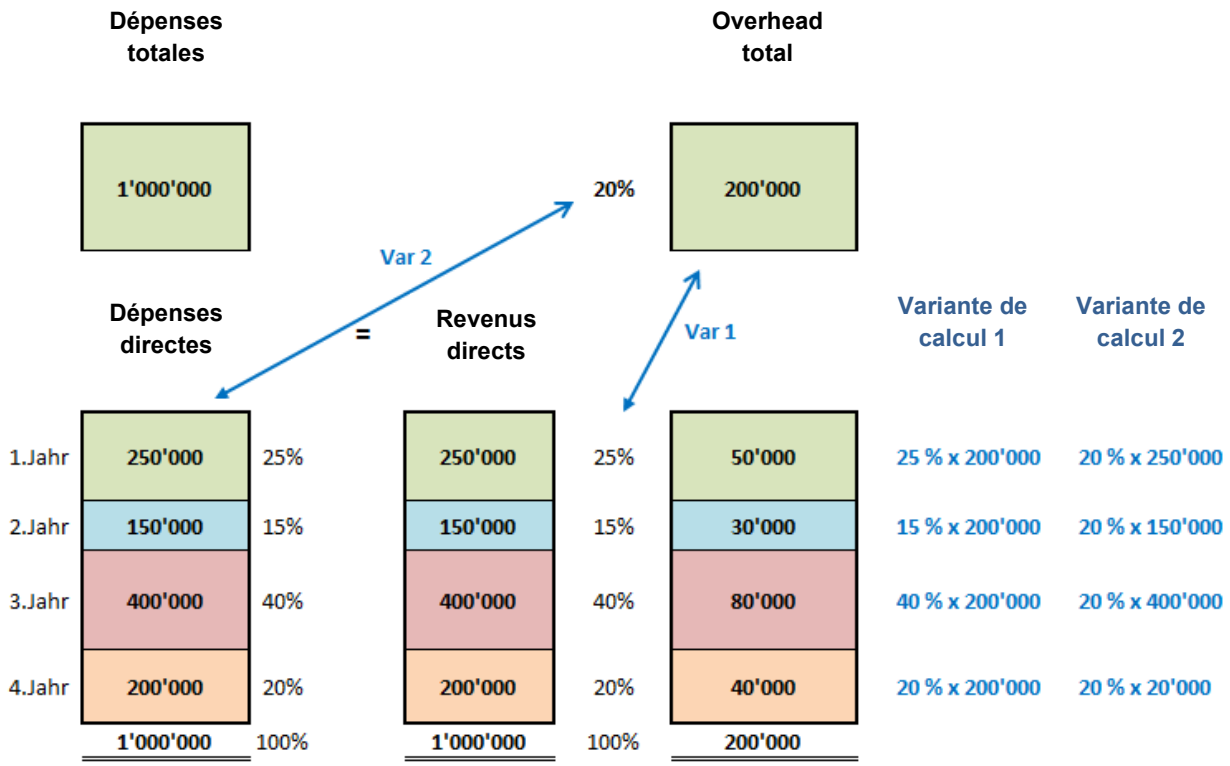


Illustration 25 : Comptabilisation des contributions overheads

Cas spécial projets UE/FP7 avec parts de restitution différentes (par ex. seulement 75% pour R&D) :
Les projets de l'UE sont encore plus complexes par ce que **seulement 75% des coûts directs sont indemnisés (R&D)**, ce qui influence aussi la comptabilisation des produits directs (le rapport entre produits comptabilisés et dépenses ne reflète pas l'avancement concret du projet).

Une approche pragmatique pour résoudre cette problématique consiste à couvrir la lacune de financement de 25% pour les projets R&D par une partie de l'overhead.

Principe :

a) Il manque 25% de contributions directes (restitution à 75% au lieu de 100%).
b) L'overhead versé s'élève à 75% multiplié par 60% = **45%** des contributions directes.

→ Approche : 25% des contributions directes sont utilisés pour couvrir la lacune de financement et 20% sont conservés comme overhead, comptabilisé chaque année dans cette proportion pour les dépenses effectives. La contribution overhead est ainsi comptabilisée par exercice.

Conversion en % des contributions versées :

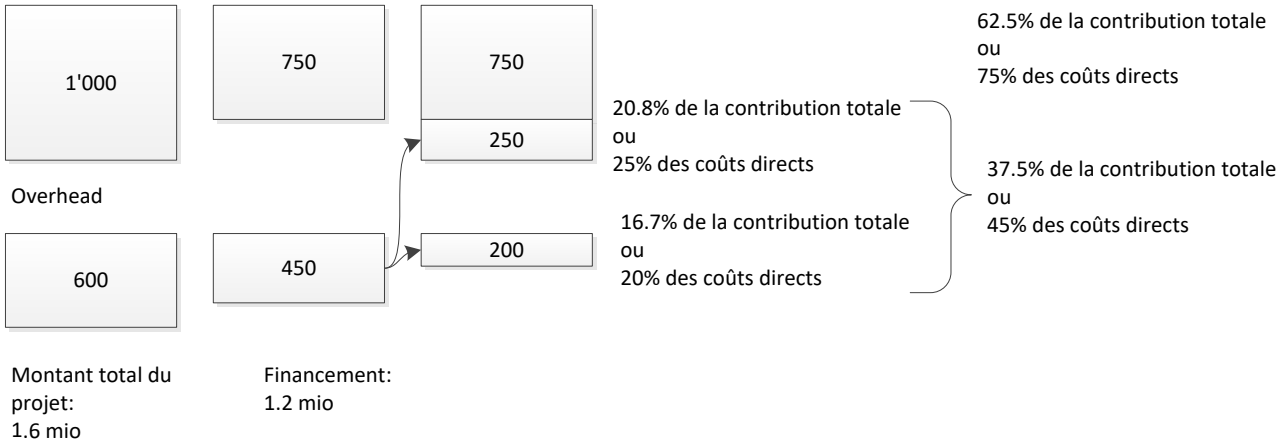
a) Il manque 20.83 % de contributions versées (62% des contributions versées au lieu d'une restitution à 100%).
b) L'overhead versé s'élève à 62% multiplié par 60% = **37.5%** des contributions directes.

=> Approche : 20,8% des contributions directes sont utilisés pour couvrir la lacune de financement, et 16,7% des contributions versées sont conservés comme overhead.

La lacune de financement de 75% est présentée comme neutralisée, autrement dit les dépenses sont couvertes à 100% par les produits directs, ce qui diminue l'overhead. Le principe de la neutralisation du résultat s'applique (selon la méthode COC). Le projet est toujours couvert au plus tard à son échéance (via les réserves de recherche ou des fonds primaires). Avec cette approche, les produits du projet sont présentés par exercice, la part des produits directs est légèrement plus élevée et l'overhead est légèrement inférieur aux documents contractuels,

Exemple:
Coûts directs : **1 mio**
Versement CE: 1 mio + 60% OH = 1.6 mio dont 75% sont versés, soit **1.2 mio**

Financement des coûts directs:



Conclusion
Si on admet que les coûts directs sont couverts à 100%, le résultat est neutre pour cette partie-là. Le reste (16.7% de la contribution ou 20% des coûts directs) peut être considéré comme le véritable overhead et avoir un effet sur le compte de résultat parce qu'il n'y a pas de charges directes en relation.

Illustration 26 : Exemple du cas spécial des projets UE/FP7

Schéma comptable de base

Exemple :

Coûts du projet		Contribution (75%)
Couts directs =	1'000'000	750'000
Overhead (60%)	600'000	450'000
Total	**1'600'000**	**1'200'000**

Indications pour l'année 1
Avancement du projet : charges comptabilisées = 250'000 → ¼ des coûts directs
Premier versement de la CE : 400'000 → 1/3 du financement

1) Comptabilisation du total du montant contractuel
   Ecriture : Créances à long terme à Fonds affectés à long terme 1'200'000

2) Versement de la première tranche :
   Ecriture : Banque à Produits 400'000

3) Dépenses courantes :
Ecriture : Charges à Banque 250’000

4) **Comptabilisation des produits dans la clôture (selon « méthode COC ») :**
Produits directs : Charges = Produits → 250'000 (résultat neutre selon méthode CoC
Overhead : 20% de 250'000 = 50’000
L’écriture CoC se monte donc à 100'000 (400'000 – 250'000 – 50'000)
Ecriture : Produits à Fonds affectés à long terme 100’000

5) Reclassement de la part à court terme des créances :
Ecriture : Fonds affectés à long terme à Créances à long terme 400’000

Résultat fin année 1 :

Bilan :

Banque :	150'000	Fonds affectés :	900'000
Créances à long terme :	800'000	Bénéfice au bilan :	50’000

Compte de résultat :

Charges :	250'000	Produits :	300'000
		Résultat :	50’000

Illustration 27 : Schéma de comptabilisation du cas spécial des projets UE/FP7

9.1.10. Définition de la méthode "Cost of Completion"

La méthode "Cost-of Completion " (méthode COC) est une procédure de régularisation pour les produits de projet. Elle s'applique pour les régularisations de projet selon la norme IPSAS 9 (produits avec contrepartie) et pour les écritures de régularisation des produits affectés (produits sans contrepartie) selon la norme IPSAS 23.

Définition du manuel de Confédération (Comptes consolidés de la Confédération, Manuel consolidation chapitre 6.3) :

« Les produits de projet sont imputés sur un compte de décompte de projet (compte de régularisation passif). Les charges annuelles sont comptabilisées en continu au compte de résultat. Lors de la clôture annuelle, les charges sont neutralisées par le prélèvement sur le compte de décompte de projet (via un compte de produits). Un éventuel bénéfice n'aura d'effet sur le résultat qu'à la fin du projet. Une perte prévisible doit être comptabilisée dans l'exercice où elle est repérée. »

Méthode COC pour les régularisations de projet, produits avec contrepartie (norme IPSAS 9) :
La méthode COC ne s'applique aux régularisations de projet que si les critères pour la méthode POC (percent of completion) ne sont pas remplis ou si le montant de projet (produits) est inférieur à CHF 1'000'000.

Méthode COC pour les régularisations de projet, produits sans contrepartie (norme IPSAS 23) :
La méthode COC ne s'applique qu'aux produits affectés (voir l'arbre de décision pour l'évaluation des types de produits dans le Domaine des EPF en ce qui concerne l'attribution aux capitaux étrangers ou capitaux propres).

Exemple de comptabilisation avec plusieurs variantes d'application :

Données pour les exemples de comptabilisation :
Contrat de recherche : CHF 1 million, 3 ans
Paiement par tranches : 1ère année : CHF 500'000, 2e année CHF 300'000, 3e année CHF 200'000
Dépenses la première année : CHF 400'000

Variante d'application 1 :

1) Comptabilisation du total du montant contractuel (probabilité > 50%) :
Ecriture : Créances à long terme à Produits 1'000'000

2) Versement de la première tranche :
Ecriture : Banque à Créances à long terme 500'000

3) Dépenses courantes :
Ecriture : Charges à Banque 400'000

4) **Comptabilisation des produits dans la clôture (selon « méthode COC ») :**
Les produits doivent être comptabilisés en fonction des charges ; ils doivent donc être régularisés
Ecriture : Produits à Fonds affectés à long terme 600'000

5) Reclassement de la part à court terme des créances :
Ecriture : Créances à court terme à Créances à long terme 300'000

Résultat :

Bilan :

Banque : 100'000
Créances à court terme : 300'000
Créances à long terme : 200'000
Fonds affectés : 600'000
Bénéfice sur le bilan : 0

Compte de résultat :

Charges : 400'000
Produits : 400'000
Résultat : 0

Variante d'application 2 :

1) Comptabilisation du total du montant contractuel (probabilité > 50%) :
Ecriture : Créances à long terme à Fonds affectés à long terme 1'000'000

2) Versement de la première tranche :
Ecriture : Banque à Produits 500'000

3) Dépenses courantes :
Ecriture : Charges à Banque 400'000

4) **Comptabilisation des produits dans la clôture (selon « méthode COC ») :**
Ecriture : Produits à Fonds affectés à long terme 100'000

5) Reclassement de la part à court terme des créances :
Ecriture : Créances à court terme à Créances à long terme 300'000

Résultat :

Bilan :

Banque :	100'000		
Créances à court terme : 300'000		Fonds affectés : 600'000	
Créances à long terme : 200'000		Bénéfice sur le bilan : 0	

Compte de résultat :

Charges :	400'000	Produits :	400'000
		Résultat :	0

Variante d'application 3 :

1) Comptabilisation du total du montant contractuel (probabilité > 50%) :
   Ecriture : Créances à long terme à Fonds affectés à long terme 1'000'000

2) Versement de la première tranche :
   Ecriture : Banque à Produits 500’000

3) Dépenses courantes :
   Ecriture : Charges à Banque 400’000

4) **Comptabilisation des produits dans la clôture (selon « méthode COC ») :**
   Ecriture : Produits à Fonds affectés à long terme 100’000

5) Adaptation des créances à long terme et du capital affecté suite au paiement :
   Ecriture : Fonds affectés à long terme à Créances à long terme 500’000

6) Reclassement de la part à court terme des créances :
   Ecriture : Créances à court terme à Créances à long terme 300’000

Résultat :

Bilan :

Banque :	100'000		
Créances à court terme : 300'000		Fonds affectés : 600'000	
Créances à long terme : 200'000		Bénéfice sur le bilan : 0	

Compte de résultat :

Charges :	400'000	Produits :	400'000
		Résultat :	0

Exception pour les investissements financés par des fonds de tiers

Les investissements financés par des fonds de tiers constituent une exception à l'application de la méthode COC. Cette exception n'est valable que pour les produits au sens de la norme IPSAS 23 (produits sans contrepartie).

Les fonds de tiers destinés à l'acquisition d'investissements doivent être présentés comme des produits dans l'année de l'acquisition. L'exemple suivant montre la comptabilisation et l'impact sur les postes du compte de résultat et du bilan.

Exemple de comptabilisation (« Cas spécial d'investissement ») selon la norme IPSAS 23 :

Contrat de recherche : CHF 1 million, 3 ans

Paiement par tranches : 1ère année CHF 500'000, 2e année CHF 300'000, 3e année CHF 200'000
Investissements la 1ère année : CHF 400'000 (amortissement sur 4 ans)

1) Comptabilisation du total du montant contractuel (probabilité > 50%) :
   Ecriture : Créances à long terme à Fonds affectés à long terme 1'000'000

2) Versement de la première tranche :
   Ecriture : Banque à Produits 500'000
   Fonds affectés à long terme à Créances à long terme 500'000

3) Inscription à l'actif du placement et de l'amortissement la 1ère année :
   Ecriture : **Immobilisations corporelles** à Banque 400'000
   Amortissements à **Immobilisations corporelles** 100'000

4) **Comptabilisation des produits dans la clôture (selon « méthode COC ») :**
   Ecriture : Produits à Fonds affectés à long terme 100'000

5) Reclassement de la part à court terme des créances :
   Ecriture : Créances à court terme à Créances à long terme 300'000

Résultat :

Bilan :

Banque : 100'000
Créances à court terme : 300'000
Immobilisations corporelles 300'000
Créances à long terme : 200'000

Fonds affectés : 600'000
Bénéfice sur le bilan : 300'000

Compte de résultat :

Charges : 100'000 Produits : 400'000
Résultat : 300'000

Conclusion :
Les investissements payés par des tiers peuvent être comptabilisés comme des produits selon la norme IPSAS 23 avec effet sur le résultat. La régularisation des produits peut être entreprise sur la base des dépenses d'investissement (CHF 400'000), d'où il découle un résultat annuel positif (non neutre) de CHF 300'000.

9.1.11. Contrats de type leading house

Les contrats de type leading house sont considérés comme des coopérations de recherche dans lesquels l'institution des EPF coordonne/conduit/gère la coopération de recherche et fonctionne comme l'interlocuteur du donateur.

La comptabilisation des contrats de type leading house selon la norme IPSAS dépend de la nature des contrats :

Opération / Bases contractuelles	Comptabilisation applicable
Le contrat de type leading house correspond à une coentreprise (contrôle conjoint)	Les directives de la norme IPSAS (coentreprises) s'appliquent à la comptabilisation, qui dépend du type de coentreprise : - Activités gérées en commun - Actifs gérés en commun - Entreprise gérée en commun Pour de plus amples informations sur les coentreprises, consulter le chapitre 4.11 Participations dans des entités associées et coentreprises. En principe, seule la part de l'institution des EPF est comptabilisée comme une créance / des produits.
L'institution des EPF assume les principales opportunités et risques du contrat et choisit librement ses partenaires contractuels.	Comme elle assume les principales opportunités et risques du contrat, le total de la contribution aux frais est comptabilisé comme une créance (y c. les contributions pour d'autres institutions de recherche) et présentée comme des produits au compte de résultat. Parallèlement, une obligation de prestation au sens de la norme IPSAS 23 est comptabilisée pour les contributions transmises à des tiers. Des charges de transfert et non une diminution des produits sont comptabilisées sur le compte de résultat.
Les partenaires du contrat de type leading house sont connus à l'avance, et chaque institution de recherche assume les principales opportunités et risques du contrat.	Si l'institution des EPF n'assume pas les principales opportunités et risques des contrats de type leading house parce que la fonction de leading house ne revêt qu'un caractère administratif, seule la part de l'institution des EPF est comptabilisée comme une créance / des produits. Les contributions reçues de tiers sont soit directement inscrites au passif dans les engagements courants (sans comptabilisation sur le compte de résultat), soit d'abord comptabilisées au compte de résultat puis inscrites au passif comme une diminution des produits et engagement courant (résultat identique). La créance ou les produits sont comptabilisés au moment où le montant peut être évalué avec fiabilité. Si le contrat a été signé mais que la répartition entre les institutions de recherche n'est pas

Opération / Bases contractuelles	Comptabilisation applicable
	encore connue, une créance conditionnelle est présentée dans l'annexe.

Tableau 78 : Contrats de type leading house

La définition des produits et les critères de comptabilisation d'un actif au sens des normes IPSAS représentent la base des réglementations précédentes.

Définition des produits :
« Les produits désignent un afflux brut d'utilité économique et d'un potentiel de service pendant la période sous revue si le patrimoine net / les capitaux propres augmentent suite à ces afflux, indépendamment des contributions des investisseurs. »

Ce n'est pas le cas si :

- une dette d'un montant équivalent doit être comptabilisée parallèlement à l'afflux de ressources.
- l'institution n'assume aucune opportunité et risque en lien avec l'afflux de ressources – autrement dit, l'institution n'exerce pas d'influence sur le montant de la contribution qu'elle reçoit à la fin (par ex. par octroi à des tiers, reprise de risques en lien avec les coûts).

Comptabilisation des actifs (norme IPSAS 23.31) :

Une entrée de ressources en provenance d'une opération sans contrepartie directe qui répond à la définition d'un actif doit être comptabilisée à l'actif si et seulement si :

a) il est assez probable que l'utilité économique ou le potentiel de service associés à l'opération iront à l'entité ; et
b) la juste valeur de cet actif peut être évaluée de façon fiable.

Il n'est **pas possible d'influencer** une **utilité économique** si :

- les contributions prévues dans les dispositions contractuelles ne sont pas destinées à l'institution, et
- la juste valeur de cet actif ne peut pas être évaluée de façon fiable.

9.1.12. Processus

Pour assurer un traitement uniforme des contrats de type leading house, il convient de coordonner suffisamment tôt avec les institutions concernées les contrats dont le montant total est égal ou supérieur à CHF 1'000'000.

L'institution faîtière documente la répartition des produits selon les normes IPSAS 9 et 23, y c. distinction entre capitaux étrangers et capitaux propres, les caractéristiques principales du contrat ainsi que les relations intercompagnies et transmet ces informations aux autres partenaires contractuels du Domaine des EPF.

Elle communique également à l'avance les contributions intercompagnies (IC) aux institutions participantes en vue de la réconciliation intercompagnie standard et coordonne les différences.

Les paiements aux partenaires doivent reposer sur des contrats ou des décisions prises par une commission. Les créances et engagements IC en cours supérieurs à CHF 500'000 par institution doivent être comptabilisés puis vérifiés au moyen de la réconciliation IC.

9.1.13. Réévaluation des devises

Les produits provenant d'opérations avec et sans contrepartie doivent être comptabilisés au cours du jour. Il en découle que les éventuelles créances en suspens au moment de la date de clôture doivent être réévaluées.

Les engagements courants en lien avec des contrats de type leading house envers des tiers doivent aussi être réévalués à la date de clôture.

Comme les engagements en cours liés à des prestations en lien avec des produits au sens de la norme IPSAS 23 doivent représenter la meilleure estimation possible de la future sortie de fonds, la créance et l'engagement en cours lié à des prestations sont évalués au cours du jour pour les contributions pas encore versées et pour lesquelles une créance et un l'engagement en cours lié à des prestations (fonds affectés) ont été comptabilisées. Avec cette manière de procéder, la réévaluation des devises reste sans effet sur le résultat. Comme ces opérations dépendent étroitement l'une de l'autre, elles peuvent aussi être présentées au net au compte de résultat.

9.1.14. Exemples

Promotion de la recherche par le FNS, Innosuisse et l'Union européenne :

Contributions de recherche en lien avec des projets de la part du FNS, d'Innosuisse et de l'Union européenne :

Evaluation : Il s'agit de produits provenant d'opérations sans contrepartie directe (**norme IPSAS 23**). En principe, les résultats de la recherche servent les intérêts de la communauté et non exclusivement du donateur dans le cas du financement des pouvoirs publics. La rédaction de rapports intermédiaires ou finaux ne peut pas être considérée comme une contrepartie équivalente.
Pour le FNS, Innosuisse et l'UE, les fonds libérés sont **soumis à des conditions contractuelles strictes**. En cas de non-respect de ces conditions, les fonds inutilisés doivent être restitués. Conformément à la norme IPSAS 23.50-56, il convient de comptabiliser une **dette** correspondant au moins au montant des fonds pas encore utilisés.
(dispositions précises → **capitaux étrangers**).

Recherche orientée projets avec des partenaires économiques ou des offices fédéraux :

En principe, tous les contrats relevant de cette catégorie définissent des objectifs et des conditions précises sur l'utilisation des fonds. Pour la majorité des projets, il convient donc de comptabiliser une dette ou une régularisation → **capitaux étrangers)**.

Projet de recherche commun sur trois ans avec un **partenaire industriel**. Le projet est mené par des collaborateurs dans le cadre de leur thèse (les thèses sont publiées). Versement à l'EPFZ sur trois ans, avec tranche annuelle prédéfinie. Pas d'autres paiements pour l'éventuel transfert de découvertes au partenaire industriel. En cas de résiliation anticipée du contrat, le partenaire industriel est tenu d'indemniser l'EPFZ à hauteur des coûts encourus jusqu'à cette échéance.

Evaluation : Il s'agit de produits provenant d'une opération sans contrepartie directe (**norme IPSAS 23**). C'est une collaboration de recherche commune dont les résultats ne sont pas encore prévisibles au moment de la conclusion du contrat.
Le contrat de recherche décrit précisément le projet de recherche et l'EPFZ n'a aucune marge de manœuvre pour utiliser les fonds à d'autres fins. Le contrat indique seulement que les coûts sont remboursés jusqu'à résiliation du contrat. Il est donc probable que les fonds restants devraient être restitués. C'est donc procédure selon la méthode COC qui s'applique : comptabilisation d'une dette à hauteur des fonds pas encore utilisés (dispositions précises → **capitaux étrangers**).

Une entreprise active dans l'industrie chimique met des fonds à disposition de la haute école pour étudier l'effet d'un composé chimique précis conçu pour effacer rapidement les graffitis. L'entreprise décide que les résultats de la recherche doivent lui être communiqués avant d'être présentés à la communauté et qu'elle a le droit de déposer une demande pour breveter le composé.

Evaluation : Il s'agit d'un cas de "recherche sur mandat" classé comme des produits provenant d'une opération avec contrepartie directe (**norme IPSAS 9**). En échange du "versement", la haute école fournit des services de recherche et un actif incorporel, autrement dit le droit de bénéficier des résultats de la recherche.
Les produits du projet sont régularisés selon la méthode POC ou COC si les critères de la norme IPSAS 9.19 sont remplis et si le montant du contrat est supérieur à CHF 1 million (régularisation de la partie pas encore utilisée → **capitaux étrangers**).

Contrat de prestations de service sur plusieurs années entre l'institut XY et l'**office fédéral** XZ : Un groupe d'experts soutient l'office fédéral pour des évaluations sur site du risque sismique.
Durée : 4 ans, prix fixe : 400'000 par an

Evaluation : Il s'agit de produits provenant d'une opération avec contrepartie directe (**norme IPSAS 9**). Une prestation de service convenue est fournie sur une durée déterminée en faveur du mandant.
Le montant convenu dans le contrat étant supérieur à CHF 1 million, les critères de la norme IPSAS 9.19 (évaluation fiable des produits et coûts totaux encourus / bénéfice/perte prévisible / détermination fiable du degré d'avancement à la date de clôture) doivent être examinés. Si les critères sont remplis, la méthode POC s'applique pour la régularisation, sinon c'est la procédure COC "ordinaire". Dans les deux cas, il y a une régularisation dans les capitaux étrangers, et l'éventuel bénéfice ou perte est pris en compte avec la méthode COC → **capitaux étrangers**).

Produits sans lien avec des projets :

Produits de taxes de cours semestrielles et finances de cours :

Evaluation : Il s'agit de produits provenant d'opérations avec contrepartie directe (**norme IPSAS 9**). Les produits doivent être présentés dans la période de la fourniture des prestations (autrement dit le semestre concerné). Il n'est pas judicieux ici d'appliquer la procédure de régularisation des produits au sens de la méthode POC ou COC, car il ne s'agit pas d'un projet ni de mise à jour d'un projet (pas de charges imputables sur les produits). Il n'en résulte un poste dans les capitaux étrangers (compte de régularisation passif) que si les finances de cours sont prélevées à l'avance pour l'année suivante (compte de régularisation transitoire).

Produits d'honoraires uniques du professeur XY pour des prestations de conseil à l'entreprise XZ.
Durée : de mai à juin en 20xx, 10 heures à 200 = 2'000.-

Evaluation : Il s'agit de produits provenant d'une opération avec contrepartie directe (**norme IPSAS 9**). Comme ce n'est pas un projet, les méthodes POC ou COC ne s'appliquent pas. Il n'est pas nécessaire de prévoir une régularisation ou un poste dans les capitaux étrangers → **capitaux propres.**

Vente d'un appareil qui n'est plus utilisé.

Evaluation : Il s'agit de produits provenant d'une opération avec contrepartie directe (**norme IPSAS 9**). La vente de biens est traitée dans la norme PSAS 9.28-32. Les conditions qui doivent être réunies pour comptabiliser des produits sont énumérées à la norme 9.28 (les risques et avantages significatifs liés à la propriété des biens ont été transférés à l'acquéreur par ex.). En principe, il n'est pas nécessaire de procéder à une régularisation → **capitaux propres**).
Par contre, si cette vente intervient dans le cadre d'un grand projet avec fonds de tiers sur plusieurs années et régularisé selon la méthode COC, ces "produits accessoires" sont aussi régularisés dans les **capitaux étrangers** pour des raisons pratiques (exemple : le donateur verse CHF 100'000, charges effectives = CHF 20'000, vente de l'appareil = CHF 2'000 → régularisation dans les capitaux étrangers : 100'+2' – 20' = 82' au lieu de 80').

Dons et legs :

Prix de haute école décerné suite à des prestations extraordinaires. Sans disposition concernant l'utilisation ou la restitution.

Evaluation : L'institution est libre de décider de l'utilisation des fonds. Il n'y a pas de raison de comptabiliser une dette. → **capitaux propres**

Contrat de dons **pour promouvoir une technologie particulière**, sans autres obligations.

Evaluation : La promotion d'une technologie particulière ne restreint pas considérablement la marge de manœuvre de l'entité. Les fonds peuvent être utilisés pour les projets les plus divers (si l'on part du principe que la technologie continuera d'être développée et ne sera pas obsolète). Il est improbable que le donateur réclame les fonds, d'où l'absence de nécessité de comptabiliser une dette. → **capitaux propres**

Don d'une fondation pour soutenir **un projet concret**.

Evaluation : La fondation remet des fonds à l'entité pour un projet de recherche XY particulier. L'entité n'a pas de marge de manœuvre car le contrat de donation lui interdit d'utiliser les fonds pour d'autres projets. Il en découle un risque de restitution qui doit être évalué par l'entité à la signature du contrat (et indépendamment du fait que le contrat contienne ou non des clauses de restitution). La situation effective est déterminante (substance over form). S'il existe un risque de restitution, l'entité comptabilise une dette dans les **capitaux étrangers**, sinon dans l'exercice en cours avec effet sur le résultat → capitaux propres).

Succession/fortune particulière **pour promouvoir l'enseignement et la recherche en psychologie**. La fortune particulière remonte à des ultimes volontés datant de 1939. Le fonds sert **à promouvoir l'enseignement, soutenir des travaux de recherche, octroyer des bourses, etc. dans tous les domaines en lien avec la psychologie**. Les membres du corps enseignant, des collaborateurs scientifiques de l'EPF Zurich, des membres du corps enseignant d'autres hautes écoles suisses ainsi que des étudiants d'autres hautes écoles suisses y ont droit.

La direction de l'EPF Zurich ou son vice-président de la recherche décide de l'octroi des contributions du fonds sur demande de la commission du fonds.

Evaluation : La fortune particulière est assortie d'un règlement spécial contenant des conditions et des obligations régissant la marge de manœuvre en matière d'utilisation des fonds, sans toutefois la restreindre drastiquement.
L'EPF Zurich peut décider librement de l'utilisation des fonds,
qui peuvent aussi être touchés par des personnes externes au Domaine des EPF. Le 3e critère ne justifie pas la comptabilisation d'un engagement tant que les fonds servent en premier lieu à promouvoir l'enseignement et la recherche de l'EPF Zurich (au sein du domaine d'activité de l'EPF Zurich).
Conclusion : la marge de manœuvre est assez importante pour présenter ces fonds dans les **capitaux propres**.

Succession/fortune particulière **pour promouvoir la recherche scientifique** dans tous les domaines de l'EPF Zurich. Le fonds est mis à disposition de la direction de l'EPF Zurich pour suivre l'évolution des exigences de la recherche et de l'enseignement et promouvoir la modernisation des méthodes pédagogiques.
Le pouvoir de décision revient à l'EPF Zurich.

Evaluation : La fortune particulière est assortie d'un règlement spécial contenant des conditions de portée générale. La marge de manœuvre n'est pas restreinte → **capitaux propres**.

Succession/fortune particulière **pour promouvoir la formation continue scientifique des ingénieurs et physiciens diplômés de l'EPF Zurich de nationalité allemande et suisse dans le domaine de l'électronique et de l'informatique.**
Des **contributions aux frais d'impression de publications scientifiques** et aux **frais de voyage pour participer à des manifestations scientifiques** peuvent aussi être versées.
Le pouvoir de décision revient au recteur ou à la rectrice de l'EPF Zurich.

Evaluation :
Les dispositions d'utilisation sont formulées de manière générale (promotion de la formation continue scientifique). Le pouvoir de décision revient clairement à l'EPF Zurich.
Les fonds doivent être utilisés dans le cadre du domaine d'activité de la haute école (formation continue scientifique des ingénieurs et physiciens diplômés, frais d'impression, frais de voyage).
→ **capitaux propres**

Une fortune particulière sert à promouvoir les échanges entre la société et le monde scientifique **par le versement de bourses indépendamment du lieu de résidence, de la nationalité et de l'université d'immatriculation des bénéficiaires, par des contributions aux activités en lien avec leurs recherches ainsi qu'aux frais de voyage pour participer à des manifestations scientifiques.** La direction du fonds a été remise à une personne en particulier et non à l'institution. La direction du fonds se constitue librement.

Evaluation :

Les dispositions d'utilisation sont assez floues pour ne pas entraîner la comptabilisation d'une dette. Le domaine d'activité relève de l'enseignement et de la recherche, même si la majorité des bénéficiaires des bourses n'étudie pas dans la haute école en question. On pourrait en conclure une comptabilisation dans les capitaux propres, mais comme le pouvoir de décision ne revient pas à l'institution, mais à une personne en particulier, le principe du contrôle ne s'applique pas, d'où → **capitaux étrangers**

9.2. Opérations de couverture (comptabilité de couverture)

9.2.1. Définition

Généralités
Les opérations de couverture (hedging) font partie des stratégies de couverture financières des institutions. L'application de la comptabilité de couverture pour les opérations de couverture est facultative et peut faire l'objet de décisions au cas par cas. La comptabilité de couverture est censée prévenir la volatilité des résultats. En principe, le Domaine des EPF renonce à la comptabilité de couverture. Si l'on opte pour cette dernière, consulter au préalable le centre de compétences IPSAS du Domaine des EPF afin de respecter les nombreuses règles spéciales et de remplir les exigences en termes de publication.

Par **comptabilité de couverture**, on désigne l'inscription au bilan de deux ou plusieurs instruments financiers entretenant une relation de couverture. Cette relation se définit par ses buts contraires, dans le sens où elle sert à compenser les risques, en tout ou en partie. La plupart du temps, l'un des deux instruments financiers est désigné comme une opération de base, soit le contrat qui justifie le ou les risques, tandis que l'autre correspond à l'opération de couverture, soit le contrat qui couvre le ou les risques (d'une opération de base).

Des règles spéciales d'inscription au bilan, différentes des règles admises communément pour l'inscription au bilan des instruments financiers s'appliquent à la comptabilité de couverture. Le concept de comptabilité de couverture consiste en un effet compensatoire entre opération de base et opération de couverture au compte de résultat ou, pour la couverture des flux de trésorerie (cash flow hedges), à neutraliser les bénéfices/pertes dans les capitaux propres jusqu'à la réalisation de l'opération de base.

Un **dérivé** est un instrument financier ou un autre contrat relevant du champ d'application de la norme IPSAS 29 et cumulant les trois caractéristiques suivantes :

a) L'évolution de sa valeur dépend d'un taux d'intérêt défini, du prix d'un instrument financier, du prix d'une matière première, d'un taux de change, d'un indice de prix ou d'intérêt, d'une notation de solvabilité, d'un indice de crédit ou d'une variable similaire, tant que cette dernière n'est pas spécifique pour l'une des parties contractuelles en cas de variable non financière (aussi appelée "base") ;
b) Pas de versement initial ou dans une plus faible proportion par rapport aux autres formes de contrat, qui laissent présager qu'elles réagissent de la même manière aux variations des conditions du marché ; et
c) Il est exécuté à un moment ultérieur.

Types de couvertures
La norme IPSAS 29 distingue trois types de relations de couverture (norme IPSAS 29.96) en fonction des risques à assurer :

- Couverture à la juste valeur (fair value hedge)

- Couverture des flux de trésorerie (cash flow hedge)
- Couverture d'un investissement net dans une entreprise étrangère au sens de la norme IPSAS 4

La **couverture à la juste valeur** prévient le risque d'une variation de la juste valeur d'un actif inscrit au bilan ou d'une dette inscrite au bilan ou d'un engagement fixe sans effet sur le bilan (firm commitment).

Exemples de couverture à la juste valeur :

- La couverture d'un poste d'intérêt à taux fixe face aux variations de la juste valeur résultant des variations des taux d'intérêt du marché,
- La couverture de postes détenus en devises étrangères,
- La couverture d'instruments financiers à rémunération variable face aux variations de la valeur du marché quand celle-ci est soumise à de fortes fluctuations entre les échéances d'adaptation des taux d'intérêt.

La **couverture des flux de trésorerie** sert à prévenir le danger en lien avec les variations des flux de trésorerie. Ce danger peut être attribué à un risque en lien avec un actif précis inscrit au bilan ou une dette inscrite au bilan, ou à un risque en lien avec une opération prévue. Le risque de variation des flux de trésorerie doit en outre avoir des conséquences éventuelles sur le résultat de l'exercice. Exemples de couverture des flux de trésorerie :

- Un swap sur taux d'intérêt avec lequel un poste à rémunération variable est converti en un poste à rémunération fixe, ou l'inverse
- Un swap sur devises, autrement dit la couverture d'un risque de change en lien avec une opération prévue (par ex. des produits prévus dans une devise étrangère ou des investissements prévus en devise étrangère).

Les couvertures d'un investissement net dans une entreprise étrangère, y c. couverture d'un poste monétaire traité comme une partie de l'investissement net (voir norme IPSAS 4), sont portées au bilan comme la couverture des flux de trésorerie.

9.2.2. Principes

a) Normes IPSAS

IPSAS 28 - Instruments financiers : présentation
IPSAS 29 - Instruments financiers : comptabilisation et évaluation
IPSAS 30 - Instruments financiers : informations à fournir

b) Autres règlements

Aucun

9.2.3. Structure (en lien avec le plan comptable)

N° de compte	Désignation	Contenu

26300300	Réserves issues de transactions de couverture (hedge accounting)	Les fluctuations de valeur des instruments financiers dérivés servant à la comptabilité de couverture.

Tableau 79 : Structure des opérations de couverture (comptabilité de couverture)

Comptabilisation

Conditions générales :

a) Description formelle et documentation

La description formelle et la documentation des relations de couverture (opération de base et opération de couverture correspondante) doivent intervenir au début de l'opération de couverture. La stratégie servant à couvrir les risques de l'opération de base avec l'opération de couverture doit être documentée.

b) Effet de la couverture

- La couverture doit être très efficace. Autrement dit, le risque de l'opération de base doit être compensé par l'opération de couverture à hauteur de 80% à 125%.
- Par ailleurs, l'efficacité de la couverture doit pouvoir être démontrée de façon fiable. Cela signifie que les justes valeurs ou les flux de trésorerie de l'opération de base ainsi que la juste valeur de l'opération de couverture peuvent être déterminés de façon fiable.

c) Probabilité d'une opération prévue

Si une couverture des flux de trésorerie sert à prévenir les risques d'opérations futures, ces opérations doivent être hautement probables. Une opération prévue doit être hautement probable (couvertures à la juste valeur).

d) Evaluation courante

La relation de couverture doit pouvoir être évaluée en permanence et très efficace sur toute la période.

9.2.4. Inscription au bilan

Si les conditions d'une comptabilité de couverture sont réunies, l'inscription au bilan intervient comme suit :

Couverture à la juste valeur
Le bénéfice ou la perte découlant de la réévaluation de l'instrument utilisé à des fins de couverture à la juste valeur (ou les composants en devises étrangères selon la norme IPSAS 4) est comptabilisé au compte de résultat avec effet sur le résultat.
Le bénéfice ou la perte découlant du risque couvert de l'opération de base augmente ou diminue la valeur comptable de l'actif d'origine et doit être comptabilisé au compte de résultat si l'opération de base aurait de toute manière été évaluée au coût d'acquisition. C'est aussi valable pour les actifs dont les fluctuations de valeur auraient autrement été comptabilisées dans les capitaux propres sans effet sur le résultat (par ex. actifs détenus disponibles à la vente).

De cette manière, les effets d'évaluation opposés de l'opération de base et de l'opération de couverture sont compensés dans le compte de profits et pertes dans le cadre d'une couverture à la juste valeur.

Couverture des flux de trésorerie :
Si des flux de trésorerie sont couverts, il convient d'inscrire l'opération de couverture au bilan comme suit à la clôture :

- La partie efficace de l'opération de couverture doit être comptabilisée dans les capitaux propres (réserve de réévaluation) sans effet sur le résultat.
- La partie inefficace de l'opération de couverture doit être comptabilisée au compte de résultat.

Si l'opération prévue est réalisée et s'il en résulte un actif financier ou une dette, il convient de reclasser sur le compte de résultat la part de l'opération de couverture comptabilisée jusque-là dans les capitaux propres dans les périodes où l'actif/la dette influence le résultat annuel.

Si l'opération prévue n'entraîne pas d'actif financier ou de dette, la part de l'opération de couverture comptabilisée dans les capitaux propres doit être reclassée sur les coûts d'acquisition de l'actif/la dette au moment de l'opération.

Si l'opération de base est une opération qui n'entraîne pas d'actif financier ou non financier ni de dette, la part de l'opération de couverture comptabilisée dans les capitaux propres doit être reclassée sur le compte de résultat dans les périodes où l'opération de base influence le résultat annuel. C'est par exemple le cas dans les investissements en devises étrangères. Le bénéfice ou la perte résultant de la couverture est inscrit à l'actif avec le bien immobilier, puis amorti sur la durée d'utilisation du bien en question.

L'effet d'évaluation compensatoire de la couverture est ainsi "enregistré" dans les capitaux propres jusqu'à la réalisation de l'opération couverte.

Investissement net dans une entreprise étrangère

Ici aussi, l'opération de couverture doit être divisée en une partie efficace et une partie inefficace. La comptabilisation de l'opération de couverture s'aligne sur celle de la couverture des flux de trésorerie.
La part de l'opération de couverture comptabilisée dans les capitaux propres doit être reclassée sur le compte de résultat dans la période où l'entreprise étrangère a été cédée.

9.2.5. Evaluation

L'évaluation de la comptabilité de couverture est régie en principe par les directives d'évaluation des instruments financiers, voir le chapitre 8.3 Publication des instruments financiers.

L'application de la comptabilité de couverture entraîne toutefois les écarts suivants :

a) Pour les postes évalués aux coûts d'acquisition (par ex. participations minoritaires évaluées au coût d'acquisition) et protégés par une couverture à la juste valeur, il convient d'adapter la valeur comptable en fonction du bénéfice ou de la perte en lien avec le risque assuré et de la comptabiliser au compte de résultat avec effet sur le résultat.
b) Pour couvrir de futurs flux de trésorerie pour des actifs non financiers (par ex. acquisition d'immobilisations corporelles, futurs acomptes), les coûts d'acquisition de ces actifs sont corrigés en fonction des bénéfices ou des pertes découlant de l'opération de couverture et comptabilisés dans les capitaux propres.

9.2.6. Publication

Les obligations en matière de publication suivantes s'appliquent aux opérations de couverture :

Tous les types de relations de couverture. Il convient de présenter les risques couverts, les instruments utilisés à cette fin et leurs valeurs effectives.

Pour les couvertures à la juste valeur, il convient aussi de publier :

- Les bénéfices et pertes de l'opération de couverture
- Les bénéfices et pertes de l'opération de base à couvrir (en lien avec le risque couvert)

Pour les couvertures des flux de trésorerie, il convient en outre d'indiquer :

- La période dans laquelle les flux de trésorerie sont attendus et la période dans laquelle ils seront probablement comptabilisés au compte de résultat
- Les anciennes opérations prévues qui avaient été couvertes mais qui peuvent être considérées comme caduques dans l'exercice sous revue
- Le montant qui a été comptabilisé dans les capitaux propres dans l'exercice sous revue
- Le montant qui a été reclassé des capitaux propres sur le compte de résultat dans l'exercice sous revue, séparément pour chaque poste du compte de résultat
- Le montant qui a été reclassé des capitaux propres dans l'exercice sous revue à la valeur comptable d'un actif non financier /d'une dette
- Le montant qui a été comptabilisé au compte de résultat dans l'exercice sous revue pour raison d'inefficacité

Pour le reste, se référer aux réglementations en lien avec la publication des instruments financiers au chapitre 8.3.

9.2.7. Exemples

Exemple de couverture de flux de trésorerie : Couverture des risques de change en cas d'obligation d'achat contractuelle en devise étrangère, opération encore floue (ouverture des futurs paiements prévus en devise étrangère)

L'entreprise XY installée en Suisse acquiert en France le 1.8.2014 un objet (immobilisation corporelle) en devise étrangère qui sera livré le 1.4.2015. Le prix d'achat s'élève à un million d'euros, payables à 30 jours au 1.5.2015.

Pour couvrir le prix d'achat face au risque de change, l'entreprise XY conclut le 1.8.2014 une opération à terme sur devises pour l'achat d'un million d'euros le 1.5.2015.

Les conditions liées à la comptabilité de couverture, à savoir la documentation et l'efficacité de la couverture, sont vraisemblablement remplies.

Remarque : pour illustrer l'opération de couverture, l'exemple suivant repose sur la concordance entre les cours à terme et les cours au comptant (hypothèse non valable dans la réalité en raison de la différence du taux d'intérêt)

	CHF/EUR	**CHF/EUR**
	Cours au comptant	**Cours à terme**

01.08.2014 Signature du contrat	1.2048	1.2048
31.12.2014 Date de clôture	1.2195	1.2195
01.04.2015 Livraison	1.2346	1.2346
01.05.2015 Paiement	1.2658	1.2658

Inscription au bilan au moment de la signature du contrat (1.08.2014)

- L'achat de l'immobilisation corporelle est une opération prévue qui n'est pas comptabilisée au bilan au moment de la signature du contrat.

- L'opération à terme sur devises (achat à terme) est un instrument financier dérivé qu'il faut inscrire dans une comptabilité annexe.

- Comme l'achat à terme a été conclu à des conditions conformes au marché, il a une valeur marchande nulle au moment de la signature du contrat.

Ecriture 1 => pas d'écriture

Opération à terme sur devises / Liquidités 0 CHF

Inscription au bilan à la date de clôture 31.12.2014

L'opération à terme sur devises est évaluée à sa juste valeur à la date de clôture et présentée dans le bilan.
Comme les conditions principales de l'opération de base et de l'opération de couverture sont identiques, leur efficacité est supposée. Pour cette raison, la valeur marchande total doit être compensée dans les capitaux propres sans effet sur le résultat.

Ecriture 2 :

Opération à terme sur devises / Capitaux propres : Bénéfices non réalisés CHF 14’700*

**Calcul de la valeur marchande du dérivé au 31.12.14 (indiqué normalement par la banque dans le relevé de fortune :*

(1.2195 – 1.2048) X 1'000'000 = 14'700

La valeur marchande est calculée sur la base des fluctuations des prix à terme depuis la conclusion du contrat (1.8.2014).

Inscription au bilan au 1.4.2015 lors de l'acquisition de l'actif

Le coût d'acquisition de l'immobilisation corporelle au 1.4.2015 s'élève à CHF 1'234'600 (1 million d'euros au cours au comptant actuel de 1.2346 EUR/CHF). Comme il ne doit pas être payé tout de suite, il est d'abord comptabilisé comme une dette.
La valeur marchande de l'opération à terme sur devises est montée à CHF 29'800 jusqu'au 1.4.2015. L'augmentation par rapport à la date de clôture s'élève à CHF 15'055. Elle doit aussi être comptabilisée.

Ecriture 3 :

Immobilisation corporelle / Dettes (fournisseurs) CHF 1'234'600
Opération à terme sur devises / Capitaux propres : bénéfices non réalisés CHF 15’100

L'opération de base couverte était un engagement fixe provenant d'une opération floue ayant entraîné l'entrée d'un actif
Les fluctuations de valeur comptabilisées sans effet sur les capitaux propres jusqu'à la date d'acquisition font donc partie du coût d'acquisition de l'actif acheté. Les montants inscrits jusqu'alors dans les capitaux propres doivent être reclassés dans l'immobilisation.

Ecriture 4 :

Capitaux propres : bénéfices non réalisés / Immobilisation corporelle CHF 29'800

Le coût d'acquisition doit être comptabilisé à hauteur nette de CHF 1'204'800. Cela correspond à un million d'euros convertis au taux de couverture de CHF 1.2048 pour 1 EUR.
Attention : en principe, le cours à terme est différent du cours au comptant en règle générale en raison de la différence du taux d'intérêt entre les deux devises.
Les composants d'intérêt sont soldés dans le coût d'acquisition de l'objet si les composants de devise et les composants d'intérêt du cours à terme ne sont pas traités séparément.

Paiement de la dette en devise le 1.5.2015
La dette en devise d'un montant d'un million d'euros est réglée au cours au comptant actuel (1.2658 EUR/CHF). (CHF 1'265'800)
Il en résulte une perte de change de CHF 31'200 par rapport au montant comptabilisé comme une dette le 1.4.2015.
La dette doit être décomptabilisée au moment du paiement et la perte de change comptabilisée avec effet sur le résultat.

Ecriture 5 :

Dettes (fournisseurs) / Liquidités CHF 1'234'600
Perte de change réalisée / Liquidités CHF 31'200

Le 1.5.2015, l'opération à terme sur devises présente une valeur marchande positive de CHF 61'000 *(1.2658 – 1.2048) * 1000000 = 61'000 CHF*

Sur ce montant, CHF 29’800 ont déjà été pris en compte jusqu'au 1.4.2015 (différence CHF 31’200)

Il reste donc à inscrire à l'actif un montant de CHF 31'200. Comme la perte de change suite au paiement de la dette en devise a été comptabilisée avec effet sur le résultat au même moment (voir écriture 5), la comptabilisation de compensation de cette perte de change est aussi portée au compte de résultat.

Ecriture 6 :

Opération à terme sur devises / Bénéfice de change réalisé CHF 31'200

La perte de change induite par le paiement de la dette en devise est ainsi compensée.
L'opération à terme sur devises présente désormais une valeur de CHF 61'000 dans les comptes. Elle arrive à échéance et est décomptée le 1.5.2015. Comme la valeur marchande positive s'élève à CHF 61'000, l'entreprise XY reçoit ce montant de la banque. Le paiement doit être comptabilisé en compensation de l'opération à terme sur devises inscrite à l'actif jusqu'alors.

Ecriture 7 :

Liquidités / Opération à terme sur devises CHF 61'000

9.3. Prestations propres

9.3.1. Définition

Les biens d'investissement produits entièrement ou en partie par les entités représentent des prestations propres. Ces prestations propres peuvent être apportées sous la forme de stocks, d'immobilisations corporelles (par ex. aménagements spécifiques au locataire ou d'immobilisations incorporelles (par ex. logiciels).

Sur le fond, les principes régissant l'inscription à l'actif des prestations propres relatives à des stocks, des biens matériels et des immobilisations incorporelles sont les mêmes que ceux applicables à l'acquisition de biens matériels.

9.3.2. Principes

a) Normes IPSAS

IPSAS 12 – Stocks
IPSAS 45 – Immobilisations corporelles
IPSAS 31 – Actifs incorporels

b) Autres règlements

Chapitre 4.7 Immobilisations corporelles
Chapitre 4.8 Immobilisations corporelles immobilières
Chapitre 4.9 Immobilisations incorporelles

9.3.3. Structure (en lien avec le plan comptable)

N° de compte	Désignation	Contenu
43010000	Prestations propres activées	Inscription des prestations propres à
43099099	**Autres produits**	**Ligne de total**
49999099	**Produits d'exploitation**	**Ligne de total**
49999999	**Produits**	**Ligne de total**

Tableau 80 : Structure des prestations propres

9.3.4. Comptabilisation

Les frais de personnel et de matériel encourus pour fournir les prestations propres doivent être comptabilisés comme des charges. Lors de la clôture, les prestations propres sont portées à l'actif du bilan par le poste de produits "Prestations propres activées".

Les charges au titre des prestations propres qui doivent être inscrites à l'actif sont portées au compte de résultat et au tableau des flux de trésorerie.

9.3.5. Inscription au bilan

Les exigences relatives à l'inscription au bilan des prestations propres sont les mêmes que pour les biens matériels et les immobilisations incorporelles (propriété économique, utilité future sur plusieurs années et valeur pouvant être déterminée de manière fiable) (voir chapitres 4.7 Immobilisations corporelles, 4.8 Immobilisations corporelles immobilières et 4.9 Immobilisations incorporelles). Par ailleurs, un seuil d'activation de CHF 100'000 s'applique aux immobilisations corporelles.

Il est important que les coûts de revient puissent être déterminés de manière fiable et attribués clairement à l'objet concerné. A cette fin, ils doivent être comptabilisés par objet ou par mandat. Seuls peuvent être inscrits à l'actif les coûts servant à la production du bien utilisable.

Si des immobilisations corporelles supplémentaires sont achetées dans le cadre de mandats ou de projets concernant des prestations propres (par ex. matériel informatique pour des projets informatiques), elles doivent être traitées et comptabilisées comme des investissements ordinaires. Tant que le mandat ou le projet n'est pas achevé, ces investissements doivent figurer sous les installations en cours de réalisation.

L'inscription à l'actif des prestations propres revêt notamment de l'importance dans le domaine du développement de systèmes et de logiciels, ainsi qu'en lien avec les aménagements spécifiques au locataire.

9.3.6. Evaluation

L'évaluation des prestations propres inscrites à l'actif se base sur les coûts de revient, tout en veillant à ce que la valeur des prestations propres inscrite au bilan ne dépasse pas la valeur du marché (comparaison en lien avec les prestations d'un tiers).

Sont considérés comme des coûts de revient des prestations propres :

- les prestations de personnel directement attribuables à un projet, y c. les cotisations de l'employeur versées aux assurances sociales. Sont incluses les dépenses pour le personnel existant et les embauches temporaires.
- les coûts d'infrastructure directement imputables comme les frais informatiques, frais de locaux, frais d'exploitation (frais de port, téléphone, matériel de bureau, etc.)
- les coûts de matériel directement attribuable (matières premières, produits semi-finis, composants, accessoires, frais accessoires d'acquisition, etc.)

La durée d'utilisation des prestations propres inscrites à l'actif doit être prise en compte par les amortissements planifiés. Ici s'appliquent les dispositions du chapitre 5.3 Amortissements.

D'éventuelles autres dépréciations durables de la valeur doivent être comptabilisées via des réévaluations conformément au chapitre 9.5 Dépréciations durables.

9.3.7. Publication

Les opérations relatives aux prestations propres sont présentées comme suit :

a) Bilan

Augmentation des stocks (produits finis et semi-finis) ou des produits en fabrication, ou entrée dans les immobilisations corporelles ou incorporelles ou dans les installations en cours de réalisation.

b) Compte de résultat

Les charges sont présentées dans les comptes de charges concernés et neutralisées par la comptabilisation de produits dans le groupe de comptes 43 (prestations propres activées).

c) Tableau des flux de trésorerie

Les prestations propres inscrites à l'actif font partie des flux de trésorerie provenant de l'activité d'investissement.

9.3.8. Exemples

Les deux exemples suivants illustrent la marche à suivre pour la comptabilisation :

Exemple 1 : Prestations propres de marchandises destinées à la vente

Production de marchandises destinées à la vente (100'000 unités) au coût de CHF 2 l'unité

Nature des coûts	***CHF***
Matières (prélèvement des stocks de consommables de production et de vente)	100'000
Salaires	50'000
Frais généraux (fabrication)	20'000
Frais généraux (développement)	30'000
Coût total	200'000
Coût total par unité	2

Tableau 81 : Prestations propres de marchandises destinées à la vente

Ecritures comptables :

Description	***Ecriture comptable***			***Montant***
Prélèvement sur stock (matériel)	Charges de matériel	à	stocks	100'000
Salaires pour fabrica-	Charges de personnel	à	poste	50'000
Frais généraux, y c. part salariale	Divers coûts par nature	à	poste / fournisseurs	50'000
Prestations propres inscrites à l'actif (report au bilan)	Stocks du patrimoine administratif (produits finis et semi-finis, produits en fa-	à	Prestations propres à activer	200'000

Tableau 82 : Ecritures comptables pour les prestations propres de marchandises destinées à la vente

Exemple 2 : Prestations propres au niveau des investissements

L'exemple suivant se rapporte à la création d'un investissement à plus-value durable dans le domaine immobilier. Les chiffres suivants s'entendent à partir de la phase d'avant-projet :

Nature des coûts	***CHF***
Prestations de tiers affectées directement au projet	500'000
Salaires	100'000
Frais généraux	50'000
Coût total	650'000

Tableau 83 : Exemple de prestations propres pour les investissements

Ecritures comptables :

Description	***Ecriture comptable***			***Montant***
Prestations de tiers	Dépenses d'investisse-	à	poste / fournisseurs	500'000
Salaires	Charges de personnel	à	poste	100'000
Frais généraux	Nature des coûts	à	poste / fournisseurs	50'000
Prestations de tiers inscrites à l'actif (report au bilan)	Bâtiments, bâtiments en construction suivant le niveau d'achèvement lors de la clôture	à	compte de décompte des investissements	500'000
Prestations propres inscrites à l'actif (report au bilan)	Bâtiments, bâtiments en construction suivant le niveau d'achèvement lors de la clôture	à	Prestations propres à activer	150'000

Tableau 84 : Ecritures comptables pour les prestations propres pour les investissements

9.4. Immeubles de placement

9.4.1. Définition

Les immeubles de placement sont des immobilisations corporelles immobilières (terrains ou bâtiments – ou parties de bâtiments – ou les deux), détenus pour en retirer des locations et/ou à des fins de valorisation.

a) Exemples d'immeubles de placement : Des terrains détenus à long terme à des fins de valorisation et non à court terme pour la vente dans le cadre de l'activité opérationnelle ordinaire.
b) Des terrains détenus en vue d'une future utilisation encore indéterminée au moment présent.
c) Un bâtiment dont le Domaine des EPF est propriétaire (ou détenu par le Domaine des EPF dans le cadre d'un leasing financier) et qui est loué dans le cadre d'un ou plusieurs leasings opérationnels sur une base commerciale.
d) Un bâtiment vide détenu à des fins de location commerciale à des tiers dans le cadre d'un ou plusieurs leasings opérationnels.
e) Des immeubles développés ou construits en vue de leur future utilisation à titre de placement.

Ne font pas partie des immeubles de placement les immobilisations corporelles immobilières détenues

a) pour produire ou livrer des biens ou fournir des prestations de service ou à des fins administratives ; ou
b) pour la vente dans le cadre de l'activité opérationnelle ordinaire.

Les immeubles utilisés par le propriétaire sont des immobilisations corporelles immobilières détenues à des fins de production ou de livraisons de biens, de fourniture de prestations de service ou administratives.

9.4.2. Principes

a) Normes IPSAS

IPSAS 16 – Immeubles de placement
IPSAS 45 – Immobilisations corporelles

b) Autres règlements

Aucun

9.4.3. Structure (en lien avec le plan comptable)

Pas de comptabilisation séparée pour les immeubles de placement. Le chapitre 4.8 Immobilisations corporelles immobilières s'applique par analogie.

9.4.4. Comptabilisation

Les chapitres 4.8 Immobilisations corporelles immobilières et 9.14 Contrats de leasing – Preneur de leasing (locataire) et 9.15 Contrats de leasing – vue du bailleur s'appliquent par analogie.

Les états des immeubles de placement doivent être gérés séparément des autres immobilisations corporelles immobilières.

9.4.5. Inscription au bilan

Les immeubles de placement ne doivent être comptabilisés comme des actifs que :

a) S'il est probable que l'utilité économique ou le potentiel de service associés aux immeubles de placement iront à l'entité du Domaine des EPF ; et
b) Si la juste valeur ou les coûts d'acquisition ou de revient des immeubles de placement peuvent être estimés de façon fiable et que le seul d'inscription à l'actif est supérieur à CHF 100'000

Les immeubles de placement doivent être évalués avec leurs coûts d'acquisition ou de revient au moment de leur entrée. Les coûts d'acquisition et de revient comprennent le prix d'achat et les coûts directement imputables.

Si des immeubles de placement sont acquis par une opération sans contrepartie directe, leurs coûts d'acquisition ou de revient doivent être calculés en fonction de la juste valeur au moment de l'acquisition.

Les autres principes exposés à la rubrique "Inscription au bilan" du chapitre 4.8 Immobilisations corporelles immobilières s'appliquent par analogie.

9.4.6. Evaluation

Les immeubles de placement sont évalués selon le modèle du coût d'acquisition au sens de la norme IPSAS 45 autrement dit au coût d'acquisition après déduction de tous les amortissements cumulés et de toutes les dépréciations cumulées.

Les directives en matière d'évaluation des immeubles du chapitre 4.8 Immobilisations corporelles immobilières s'appliquent par analogie aux immeubles de placement.

La méthode choisie doit être appliquée à tous les immeubles de placement.

9.4.7. Publication

Les indications suivantes doivent figurer dans l'annexe :

- La décision d'appliquer le modèle du coût d'acquisition (et non celui de la juste valeur)
- Les critères choisir par l'entité du Domaine des EPF pour classer des immobilisations corporelles immobilières comme des immeubles de placement si l'attribution a été source de difficultés
- Les montants comptabilisés comme un bénéfice ou un déficit pour :
    - Produits de la location d'immeubles de placement
    - Les charges d'exploitation (y c. les réparations et la maintenance) directement imputables aux immeubles de placement ayant généré des produits de location pendant l'exercice sous revue ; et
    - Les charges d'exploitation (y c. les réparations et la maintenance) directement imputables aux immeubles de placement n'ayant pas généré de produits de location pendant l'exercice sous revue ; et
- L'existence et le montant de restrictions en matière de vente des immeubles de placement ou le versement de recettes et de plus-values de cession ; et
- Les obligations contractuelles d'acheter, de développer ou de construire des immeubles de placement, ou de procéder à des réparations, maintenances ou améliorations.

Autres obligations en matière de publication pour l'évaluation selon le modèle du coût d'acquisition

Si des immeubles de placement sont évalués selon le modèle du coût d'acquisition, les indications suivantes doivent être publiées :

a) La méthode d'amortissement utilisée
b) Les durées d'utilisation ou taux d'amortissement utilisés
c) La valeur comptable brute et les amortissements cumulés (résumés avec les dépréciations cumulées) au début et à la fin de la période
d) Le tableau de réconciliation qui montre l'évolution de la valeur comptable des immeubles de placement au début et à la fin de l'exercice sous revue, et qui illustre ce qui suit :
    - Les entrées, en indiquant de manière séparée les entrées relevant d'une acquisition et de dépenses comptabilisées ultérieurement comme des actifs
    - Les entrées qui découlent de l'acquisition dans le cadre de regroupements de domaines des EPF :
    - Les sorties ;
    - Les amortissements ;
    - Le montant des dépréciations comptabilisé pendant l'exercice sous revue selon la norme IPSAS 21 ou 26, si nécessaire, et le montant des dépréciations à nouveau corrigées ;
    - Les différences de taux de change nets provenant de la conversion des clôtures dans une autre devise de présentation, et de la conversion d'une entreprise étrangère dans la devise de présentation de l'entité qui rapporte ;
    - Les reports dans ou hors des stocks et des immeubles utilisés par le propriétaire ; et
    - Les autres changements.

a) La juste valeur des immeubles de placement. Dans les cas où la valeur ne peut pas déterminée de façon fiable, les données suivantes doivent être fournies :
    - La description des immeubles de placement ;
    - L'explication de la raison pour laquelle la valeur ne peut pas déterminée de façon fiable ; et
    - Dans la mesure du possible, une estimation à la juste valeur la plus probable.

9.5. Dépréciations durables (*Impairment*)

9.5.1. Définition

Les actifs « s'usent » sous l'effet du temps et de leur utilisation. Ils sont également soumis à des fluctuations de valeur qui, la plupart du temps, ne sont pas prévisibles. L'« usure » prévisible est prise en considération par le biais de l'amortissement (amortissement planifié). Lorsqu'il y a des indices de perte durable de la valeur d'un actif, il faut vérifier s'il a toujours la valeur inscrite au bilan. S'il y a effectivement une perte de valeur, il s'agit d'une dépréciation durable ou d'un impairment. Les dépréciations durables sont comptabilisées comme des réévaluations au compte de résultat.

Dans le Domaine des EPF, les immobilisations corporelles sont soumises à un examen annuel de la valeur si leur valeur comptable résiduelle est supérieure à CHF 100'000. Il n'y a pas d'examen de la valeur sous ce seuil, à moins d'une demande pour savoir si l'appareil est toujours en fonction. Cet examen intervient au moins tous les trois ans dans le cadre du contrôle des inventaires.

Pour les contrats de leasing dans lesquels une institution du domaine des EPF est le bailleur - par exemple si l'actif est sous-loué (l'institution du domaine des EPF est à la fois locataire et bailleur de

l'objet loué) - et que la sous-location est classée comme leasing financier, l'investissement net résultant du contrat de sous-location doit être soumis à un test de dépréciation conformément à IPSAS 41 (cf. chapitre 3.6.4 Evaluation selon le modèle de dépréciation IPSAS 41 (Expected Credit Loss Mo-del)). Toutefois, si le contrat de sous-location est classé comme contrat de location opérationnel, les dispositions du présent chapitre et du chapitre 9.5 Dépréciations durables (Impairment) s'appliquent.

9.5.2. Principes

a) Normes IPSAS

IPSAS 21 – Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie
IPSAS 26 – Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie
IPSAS 16 – Immeubles de placement
IPSAS 31 – Actifs incorporels
IPSAS 43 – Contrats de leasing
IPSAS 45 – Immobilisations corporelles

b) Autres règlements

Aucun

9.5.3. Structure (en lien avec le plan comptable)

Les corrections de valeur sur la base de dépréciations durables sont réalisées sur les comptes de réévaluation. Voir chapitre 5.3 Amortissements.

9.5.4. Processus et calcul de l'impairment

Le processus d'impairment comporte trois étapes :

1. Vérification des indices de dépréciation durable
2. 2. Test d'impairment
3. 3. Comptabilisation de la dépréciation.

9.5.4.1. Vérification des indices de dépréciation durable

Pour s'assurer qu'un actif a toujours la valeur inscrite au bilan, il convient de procéder, en cas de valeur résiduelle à la date de clôture supérieure

- A CHF 100'000, à un examen annuel doit avoir lieu pour déterminer s'il y a des indices de dépréciation (exception : actifs corporels et incorporels de durée indéterminée, à l'exception des terrains).
- Il n'y a pas d'examen de la valeur sous ce seuil, à moins d'une demande pour savoir si l'appareil est toujours en fonction. L'examen est réalisé au moins tous les trois dans le cadre du contrôle des inventaires.

Si cette évaluation a été faite avant la clôture des comptes annuels, il faut vérifier si elle est toujours valable au moment de la clôture.

Indices valables pour procéder à un impairment :

- Une modification de la demande, à savoir une demande pour l'utilité / les services en rapport avec l'actif devenue nulle ou très faible (par ex. un logiciel qui ne sera pas utilisé sur toute la durée d'utilisation prévue) ;
- Des développements techniques, juridiques ou politiques qui limitent l'utilisation ou l'utilité de l'actif (par ex. de nouvelles réglementations sur l'environnement qui restreignent ou interdisent l'utilisation d'actifs) ;
- Des mesures d'aménagement ou de nature à restreindre l'utilisation (changement d'affectation de zone, décisions de protection, exposition à des nuisances sonores, trafic routier ou autres émissions, etc.).
- Des dommages à l'actif (par ex. dommages causés à un bâtiment administratif d'une institution par un incendie, accident avec un véhicule, appareils et machines défectueux, dégâts d'intempérie sur un bâtiment, etc.)
- Des décisions (politiques, juridiques ou de la direction, etc.) d'interrompre un projet pendant la phase de construction
- Des réorganisations prévues, réaffectations, désaffectations ou ventes d'actifs (par ex. réaffectation d'anciens bâtiments administratifs, désaffectation de locaux, non-renouvellement des autorisations d'exploitation, etc.)
- L'utilité publique des actifs est inférieure aux attentes internes (par ex. des appareils de mesure qui ne sont pas utilisés autant que prévu, des installations inexploitables ou qui n'atteignent pas la capacité prévue, des projets dont le coût augmente en raison d'erreurs de planification ou de dommages pendant la phase de construction sans augmentation de l'utilité, etc.)
- Les variations des taux d'intérêt (par ex. réduction de la valeur actualisée des futurs flux de trésorerie en cas d'augmentation des taux)
- La durée d'utilisation, jusqu'à présent illimitée, d'une immobilisation incorporelle est désormais considérée comme limitée.
- Pour les droits d'utilisation activés dans le cadre de contrats de leasing ou d'autres types de cession de droit d'usage : a.) une composante de leasing séparée (voir chapitre 9.14 ; par exemple, un étage séparable dans un immeuble commercial) n'est plus utilisée et le contrat de leasing correspondant ne peut pas être résilié avant la fin du contrat ; b.) en cas de sous-location, le produit de la sous-location est nettement inférieur au loyer payé au titre du contrat de leasing principal pour le même contrat de leasing ou pour la composante de leasing séparée, sauf s'il s'agit de contrats de sous-location conclus à des conditions préférentielles ou à titre gratuit en raison du mandat public du domaine des EPF.

Si une entité du Domaine des EPF a identifié un impairment nécessaire, il convient de prendre contact avec le centre de compétences IPSAS du Domaine des EPF qui la conseillera et lui apportera son soutien pour déterminer (évaluer), comptabiliser et présenter l'éventuelle dépréciation de valeur.

Lorsque des actifs ont déjà fait l'objet d'une dépréciation lors de périodes comptables antérieures, il convient de vérifier si les hypothèses retenues à l'époque sont toujours valables. S'il apparaît que les conditions-cadres ont évolué, il convient de prendre contact avec le centre de compétences IPSAS du Domaine des EPF.

9.5.4.2. Test d'impairment

Lorsque la nécessité d'une dépréciation est avérée, la question se pose de l'évaluation de l'actif ou du montant de la dépréciation requise. A cette fin, l'actif est évalué sur la base du plus élevé des deux montants que sont la juste valeur de l'actif après déduction des coûts de vente et la valeur d'utilité :

- La juste valeur après déduction des coûts de vente est le montant qui peut être obtenu en vendant un actif lors d'une opération aux conditions usuelles du marché entre des parties compétentes et consentantes, déduction faite des coûts de vente.
- La valeur d'utilité est la valeur actualisée de l'estimation des futurs flux de trésorerie ou de la future utilité publique découlant de l'utilisation continue d'un actif et de sa sortie à la fin de sa durée d'utilisation.

Le calcul de la valeur d'utilité peut s'avérer difficile en raison de l'absence de flux de trésorerie pour certains actifs qui ne produisent pas de flux de trésorerie, à l'inverse des « actifs générateurs de trésorerie » (terme technique). Nous présentons ci-après le mode de calcul de la valeur d'utilité pour les actifs générateurs de trésorerie (norme IPSAS 26) et pour les actifs non générateurs de trésorerie (norme IPSAS 21).

Calcul de la valeur d'utilité des actifs générateurs de trésorerie (selon norme IPSAS 26)

La valeur d'utilité est définie comme la valeur actualisée de l'estimation des futurs flux de trésorerie découlant de l'utilisation continue d'un actif et de sa sortie à la fin de sa durée d'utilisation.

Dans l'estimation des futurs flux de trésorerie, l'accent doit être mis sur des indices externes pertinents. L'estimation ne devrait en outre pas porter sur une période de plus de cinq ans (une période plus longue doit être justifiée).

Les éléments des futurs flux de trésorerie sont :

- Les afflux provenant de la poursuite de l'utilisation sur la base de l'état actuel de l'actif
- Les afflux provenant d'une éventuelle vente de l'actif
- Les sorties nécessaires pour générer des produits

Ne font pas partie des flux de trésorerie :

- L'estimation des futurs flux de trésorerie ne doit pas tenir compte d'une restructuration future à laquelle l'entreprise ne s'est pas encore engagée, ni des investissements futurs susceptibles d'améliorer ou d'accroître la performance de l'actif escomptée à l'origine.
- Les futurs flux de trésorerie provenant d'activités de financement, de recettes ou de paiements au titre de l'impôt sur les bénéfices.

Les futurs flux de trésorerie sont estimés dans la devise dans laquelle ils seront générés.

La valeur actualisée de l'estimation des futurs flux de trésorerie est établie à la date de clôture à l'aide d'un taux d'actualisation. Calculé sur la base du coût moyen pondéré du capital (WACC, weighted average cost of capital), ce taux doit tenir compte des risques spécifiques à l'actif.

Calcul de la valeur d'utilité des actifs non générateurs de trésorerie (selon norme IPSAS 21)

La valeur d'utilité d'un actif d'utilité publique est définie comme la valeur actuelle du potentiel de service résiduel de cet actif.
La valeur actuelle du potentiel de service résiduel de l'actif se détermine à l'aide de l'une des approches suivantes :

- Approche du coût de remplacement après déduction de l'amortissement cumulé
- Approche du coût de remise en état
- Approche des unités de service

Chaque approche est brièvement décrite ci-après.

Approche du coût de remplacement après déduction de l'amortissement cumulé

Avec cette approche, la valeur d'utilité est déterminée à l'aide du coût de remplacement de l'actif, généré par l'achat ou la fabrication d'un nouvel actif permettant de continuer à fournir le même service. L'amortissement cumulé est ensuite recalculé et déduit afin de refléter la valeur actuelle.

Approche du coût de remise en état

Le coût de remise en état est le coût généré par la remise du potentiel de service de l'actif à son niveau d'avant dépréciation. La valeur d'utilité est obtenue en déduisant le coût de remise en état du coût de remplacement (voir approche du coût de remplacement).

Approche des unités de service

Selon cette approche, la valeur d'utilité est déterminée en modifiant le coût de remplacement (voir approche du coût de remplacement) du potentiel de service initial en fonction du nombre réduit d'unités de service attendues.

Le choix de la méthode est dicté en premier lieu par la nature de la dépréciation :

- Pour les développements techniques, juridiques ou politiques qui limitent l'utilisation ou l'utilité de l'actif, on optera soit pour l'approche du coût de remplacement après déduction de l'amortissement cumulé, soit pour l'approche des unités de service.
- En cas de baisse de la demande, de changement d'affectation ou de désaffectation d'un actif, il faut également choisir l'approche du coût de remplacement après déduction de l'amortissement cumulé ou l'approche des unités de service.
- Les dépréciations consécutives à la détérioration de l'actif sont normalement calculées selon l'approche du coût de remise en état ou du coût de remplacement.

Il convient d'avertir impérativement le centre de compétences IPSAS du Domaine des EPF pour calculer et réaliser le test d'impairment.

9.5.4.3. Comptabilisation de la dépréciation

Les suppositions, calculs, demandes et décisions sur lesquels sont fondées les dépréciations durables ou reprises de perte de valeur comptabilisées doivent être documentées en détail et conservées.

Dépréciations

Une perte de valeur doit être comptabilisée dans les charges lorsque la valeur d'utilité et la juste valeur après déduction des coûts de vente sont inférieures à la valeur comptable. Pour déterminer l'ampleur de la dépréciation requise, la valeur comptable du plus élevé des deux montants est prise en compte. Une dépréciation est immédiatement comptabilisée comme une charge.

La charge d'amortissement doit être adaptée au cours des périodes suivantes de manière à répartir la réduction de la valeur comptable sur la durée d'utilisation résiduelle.

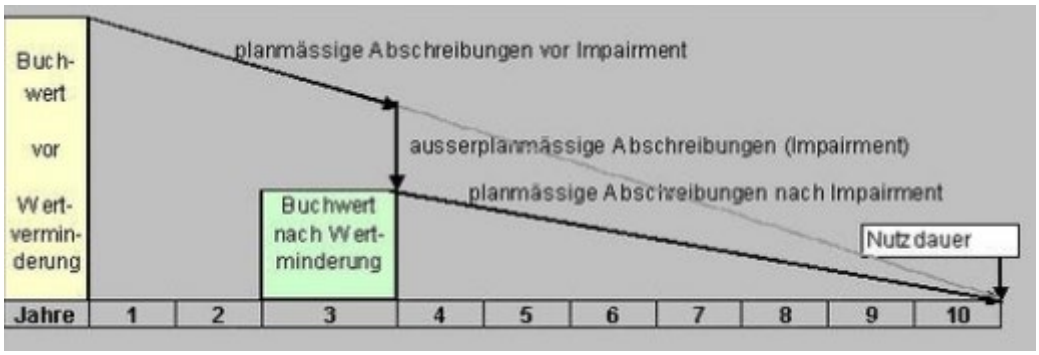


Illustration 28 : Comptabilisation de la dépréciation

Reprise de perte de valeur
Chaque année, à la date de clôture, il convient de vérifier s'il existe un indice montrant qu'une dépréciation comptabilisée au cours d'exercices antérieurs n'existe plus ou a diminué. Si la valeur d'utilité ou la juste valeur après déduction des coûts de vente est supérieure à la valeur comptable après dépréciation, une reprise de perte de valeur doit être comptabilisée. La valeur comptable augmentée d'un actif en raison d'une reprise de perte de valeur ne doit pas être supérieure à la valeur comptable (déduction faite des amortissements) qui aurait été déterminée si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée comme une charge au cours des exercices précédents.

La reprise de perte de valeur doit être comptabilisée immédiatement comme un revenu (exception : les reprises de perte de valeur de prêts et de participations présentant le caractère de subventions sont comptabilisées en déduction des charges).

La charge d'amortissement doit être adaptée durant les périodes suivantes de manière à répartir la rectification de la valeur comptable sur la durée d'utilisation résiduelle.

9.5.5. Publication

Lors de la clôture de la période comptable, les indications suivantes doivent être fournies pour chaque groupe d'actifs :

- Montants et postes des dépréciations inscrites dans le compte des profits et pertes.
- Montant et poste des reprises de perte de valeur inscrites dans le compte des profits et pertes.

Lorsque le total des dépréciations enregistrées ou corrigées vers le haut est important du point de vue de la clôture, les facteurs suivants doivent être décrits :

- Principaux groupes d'actifs touchés et
- Principaux événements ou circonstances qui ont conduit à l'enregistrement (à la revalorisation).

D'autres indications ne sont fournies dans l'annexe conformément aux normes IPSAS 21 et IPSAS 26 que si leur utilité est essentielle pour le lecteur du rapport financier.

9.5.6. Exemples

Exemple 1 : approche du coût de remplacement après déduction de l'amortissement cumulé

Réaffectation d'un bâtiment administratif
Un nouveau bâtiment administratif d'une valeur de CHF 10 millions a été construit en 1998. La durée d'amortissement est de 50 ans. Depuis 2004, ce bâtiment n'est plus utilisé suite à des mesures de centralisation et d'économies. Comme sa vente n'entrait pas en considération, le bâtiment a été converti en entrepôt. Le coût de remplacement d'un entrepôt de même capacité est estimé à CHF 4,2 millions.

Calcul de la dépréciation
La dépréciation requise du fait du changement d'affectation de l'actif se calcule de la manière suivante (montants en CHF) :

a)	Coût d'acquisition d'origine	10'000'000
	./. amortissements cumulés à fin 2004 (a x 6 : 50)	1'200'000
b)	Valeur comptable à fin 2004, avant dépréciation	8'800'000
c)	Coût de remplacement d'un entrepôt de même capacité	4'200'000
	./. amortissements cumulés à fin 2004 (c x 6 : 50)	504'000
d)	Valeur d'utilité	3'696'000
	Réévaluation à comptabiliser (b - d)	**5'104'000**

Tableau 85 : Exemple 1 : calcul de la dépréciation

Exemple 2 : approche du coût de remise en état

Dommages causés à un bâtiment administratif par un incendie
Un bâtiment administratif d'une valeur de CHF 50 millions a été construit en 1985. La durée d'amortissement est de 40 ans. En 2004, après 19 ans d'utilisation, le bâtiment a été gravement endommagé par un incendie. Les coûts de remise en état sont estimés à CHF 35,5 millions. Le coût actuel de remplacement pour un édifice équivalent s'élève à CHF 100 millions.

Calcul de la dépréciation
La dépréciation requise du fait de l'incendie se calcule de la manière suivante (montants en CHF) :

a)	Coût d'acquisition d'origine en 1985	50'000'000
	./. amortissements cumulés à fin 2004 (a x 19 : 40)	23'750'000
b)	Valeur comptable à fin 2004, avant dépréciation	26'250'000
c)	Coût de remplacement d'un édifice équivalent (estimation)	100'000'000
	./. amortissements cumulés à fin 2004 (c x 19 : 40)	47'500'000
d)	Coût de remplacement après amortissements cumulés	52'500'000
	./. Coûts de remise en état	35'500'000
e)	Valeur d'utilité	17'000'000
	Réévaluation à comptabiliser (b - e)	**5'104'000**

Tableau 86 : Exemple 2 : calcul de la dépréciation

Exemple 3 : Approche des unités de service

Etages inutilisés d'un bâtiment administratif
Un bâtiment administratif de vingt étages, d'une valeur de CHF 80 millions, a été construit en 1989. La durée d'amortissement est de 40 ans. Depuis 2004, les quatre derniers étages ne peuvent plus être utilisés pour une durée indéterminée en raison de nouvelles prescriptions de sécurité. La valeur du marché de l'actif à fin 2004, soit après la modification des prescriptions de sécurité, était de 45 millions. Le coût actuel de remplacement pour un édifice équivalent de 20 étages s'élève à CHF 85 millions.

Calcul de la dépréciation
La dépréciation requise du fait des restrictions d'utilisation de l'actif se calcule de la manière suivante (montants en CHF) :

a)	Coût d'acquisition d'origine en 1989	80'000'000
	./. amortissements cumulés à fin 2004 (a x 15 : 40)	30'000'000
b)	Valeur comptable à fin 2004, avant dépréciation	50'000'000
c)	Coût de remplacement d'un édifice équivalent (estimation)	85'000'000
	./. amortissements cumulés à fin 2004 (c x 15 : 40)	31'875'000
d)	Coût de remplacement après amortissements cumulés	53'125'000
e)	Valeur d'utilité : coût de remplacement du fait des restrictions d'utilisation de l'actif (d x 16 : 20) --> adaptation de 20 à 16 étages	42'500'000
f)	Juste valeur après déduction des coûts de vente (valeur du marché) après modification réglementaire	45'000'000
g)	Valeur déterminante pour la dépréciation (le plus élevé des montants e ou f)	45'000'000
	Réévaluation à comptabiliser (b - g)	**5'000'000**

Tableau 87 : Exemple 3 : calcul de la dépréciation

9.6. Actualisation

9.6.1. Définition

Le présent chapitre traite de l'actualisation des créances à long terme non rémunérées, des prêts actifs et des provisions (voir chapitres 4.2 Créances, 4.10 Prêts actifs et 4.16 Provisions). Les éventuelles actualisations nécessaires concernent d'autres instruments financiers et promesses de financement ainsi que l'actualisation des engagements à long terme résultat d'un leasing de financement sont traitées dans les chapitres correspondants.

La présentation des comptes a pour but de montrer l'entrée et l'utilisation de ressources durant l'exercice pendant lequel les avantages liés à ces ressources sont acquis ou cédés. En bref, la comptabilisation des charges et des produits doit suivre le principe du fait générateur par exercice.

Pour garantir le respect de ce principe, les postes du bilan qui généreront des flux de trésorerie doivent être corrigés de la valeur temps de l'argent (actualisation ou estimation de la valeur actuelle). La prise

en compte de la valeur temps de l'argent résulte en l'inscription au bilan du futur flux de fonds à la valeur actuelle, sachant que pour les instruments financiers, une éventuelle rémunération réglée par contrat est traitée comme un flux de fonds de l'instrument en question.

Dans le domaine des EPF, des valeurs seuils, présentées dans ce chapitre, s'appliquent tant à l'utilisation de l'escompte qu'à l'adaptation éventuelle des taux d'escompte.

9.6.2. Principes

a) Normes IPSAS

IPSAS 1 – Présentation des états financiers
IPSAS 2 – Tableaux des flux de trésorerie
IPSAS 9 – Produits des opérations avec contrepartie directe (livraisons et prestations)
IPSAS 19 – Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels
IPSAS 23 – Produit des opérations sans contrepartie directe
IPSAS 28 – Instruments financiers : présentation
IPSAS 30 – Instruments financiers : informations à fournir
IPSAS 39 – Avantages du personnel
IPSAS 41 – Instruments financiers (comptabilisation et évaluation)

b) Autres règlements

Aucun

9.6.3. Structure (en lien avec le plan comptable)

Les structures sont présentées dans les chapitres 4.2 Créances, 4.10 Prêts actifs, 4.16 Provisions et 8.4 Leasing.

9.6.4. Comptabilisation et évaluation

Les créances, les prêts et les engagements financiers sont tous évalués à l'aide de la méthode du taux d'intérêt effectif et de l'approche du coût amorti (*amortised cost*).

Pour déterminer le coût amorti, les entrées et sorties de trésorerie futures sont actualisées à l'aide d'un taux d'actualisation constant (taux d'intérêt effectif) sur toute la durée de vie de l'instrument financier. La somme de ces montants représente le coût amorti. La variation annuelle de la valeur comptable au coût amorti est comptabilisée dans le produit des intérêts (pour les actifs) ou dans les charges d'intérêts (pour les passifs). Il existe une exception pour les contrats relevant d'IPSAS 23 pour lesquels des créances à long terme sont inscrites au bilan avec une obligation de prestation (indiquée comme capitaux étrangers) (cf. chapitre Créances).

Pour des raisons de matérialité par rapport aux comptes annuels au niveau du domaine des EPF et pour des considérations de coûts/avantages, des simplifications s'appliquent à l'actualisation des créances, des prêts et des provisions. Ainsi, les créances, prêts et provisions ne sont donc actualisés uniquement si (conditions cumulatives) :

- si le paiement est prévu dans un délai supérieur à une année et
- si la valeur nominale dépasse le montant de CHF 10 millions par cas.

Dans certains cas particuliers, il est possible de renoncer à l'actualisation si le moment de la sortie de fonds et l'évolution du renchérissement ne peuvent pas être estimés de façon fiable. Dans ce cas, il convient de prendre contact avec le centre de compétences IPSAS du Domaine des EPF

Créances

Les **créances** à long terme sont inscrites au bilan à la valeur actuelle des futurs flux de trésorerie attendus, en tenant compte d'une éventuelle correction de valeur. L'adaptation correspondante de la valeur nominale de la créance sur la valeur actuelle réduit le produit et est donc traitée de la même manière sur le plan comptable. L'actualisation annuelle des créances doit être effectuée sur le compte de produits financiers 44000000 Produits des intérêts issus de l'actualisation. Pour les créances selon IPSAS 23 ayant le caractère de capitaux étrangers, une comptabilisation sans effet sur le résultat est également possible dans la mesure où l'actualisation et l'escompte de la créance ou de l'engagement soient identiques et comptabilisées sur le même poste du compte de résultat.

Prêts

S'agissant des **prêts** à long terme non rémunérés ou dont la rémunération est inférieure à la valeur du marché qui répondent à la définition d'un «*Concessionary Loan*» selon IPSAS 41, la différence entre

a) le décaissement à la valeur nominale et
b) la valeur actuelle du remboursement futur

est actualisée au taux d'intérêt du marché et saisie comme charge financière dans le compte de résultat, au moment de l'évaluation initiale. Chaque année, la différence entre la valeur actuelle aux taux du marché et la valeur nominale est comptabilisée de manière proportionnelle en tant que produit financier au moyen de la méthode du taux effectif.

Si une institution ou le Domaine des EPF octroie, p. ex. à une organisation externe, un prêt sans intérêt sur 10 ans à la valeur nominale, l'intérêt non perçu sur toute la durée du contrat de prêt doit être traité comme une concession selon IPSAS 41 en fonction des circonstances spécifiques de la transaction. La charge financière à saisir à la date de l'octroi du prêt correspond à la valeur actualisée de la renonciation aux intérêts. Dans ce cas également, le prêt est ensuite actualisé au taux d'intérêt effectif sur la durée du prêt via le produit des intérêts. Au fur et à mesure que la durée résiduelle diminue, la valeur augmente à nouveau jusqu'à correspondre à la valeur nominale à l'échéance du remboursement.

Les corrections de valeur dues à la solvabilité du débiteur sont prises en compte après l'actualisation.

Provisions

Les **provisions** à long terme sont comptabilisées selon la meilleure estimation possible de la dépense nécessaire à la date de clôture du bilan pour honorer l'engagement actuel. Cette estimation correspond au montant qu'une entité devrait raisonnablement payer pour honorer l'engagement à la date de clôture du bilan ou pour céder l'engagement à un tiers à cette date.

Pour évaluer les provisions à long terme selon IPSAS 19, il convient d'actualiser le futur flux de fonds. La reprise annuelle proportionnelle de cette actualisation est comptabilisée dans les autres charges financières, ce qui aboutit à une approximation du montant de la valeur actuelle par rapport à la valeur nominale de la provision.

9.6.5. Calcul du taux d'intérêt effectif pour les actifs et passifs financiers évalués au coût amorti

Pour tous les actifs évalués au coût amorti – y c. les créances, prêts actifs et engagements financiers[6] – on détermine un taux d'actualisation (taux d'intérêt effectif) qui correspond aux attentes du marché pour les immobilisations sans risque majorées du risque de crédit de la contrepartie au moment de la comptabilisation. Il s'agit du taux d'intérêt qui, lors de la première comptabilisation, rend la valeur actualisée des flux de trésorerie futurs égal à la juste valeur après déduction ou ajout des frais de transaction. Lors du calcul du taux d'intérêt effectif, il convient d'évaluer les flux de trésorerie attendus en tenant compte de toutes les conditions contractuelles relatives à l'instrument financier (p. ex. les options de remboursement anticipé, de renouvellement, de résiliation et autres), mais pas les pertes sur créances attendues. Le calcul doit inclure tous les frais et commissions reçus ou payés entre les parties contractantes, qui font partie intégrante du taux d'intérêt effectif, les frais de transaction ainsi que toutes les autres réductions ou majorations.

Toute modification des flux de trésorerie attendus entraîne une adaptation de la valeur actuelle de ces derniers à la date de la modification, normalement en appliquant le taux d'intérêt effectif calculé lors de la première comptabilisation. La variation de la valeur comptable de l'instrument financier qui en résulte est comptabilisée comme un gain ou une perte dans le compte de résultat. Le taux d'intérêt effectif est uniquement adapté dans les deux cas suivants :

- Une modification du taux du marché se traduit par une modification des flux de trésorerie attendus et non actualisé (p. ex. pour un prêt avec une rémunération variable fixée contractuellement): dans ce cas, le taux d'intérêt effectif est également adapté.
- Les parties contractantes ont convenu d'une adaptation des conditions contractuelles («Modification») qui, selon IPSAS 41, entraîne a) la décomptabilisation de l'actif ou du passif initial et b) la nouvelle comptabilisation de l'instrument financier aux conditions ajustées.

En cas de modification du taux d'actualisation, un ajustement n'est obligatoire que si l'effet de l'intérêt est supérieur à CHF 1 million. En dessous de ce seuil, l'adaptation est optionnelle. La méthode choisie (option) doit être appliquée de manière constante à toutes les créances et engagements supérieurs à CHF 10 millions.

9.6.6. Actualisation de provisions

Pour les provisions selon IPSAS 19, le taux d'actualisation doit refléter les estimations actuelles du marché concernant la valeur temps de l'argent et les risques spécifiques liés à la provision. Toutefois, les risques ne doivent pas avoir déjà été pris en compte dans l'estimation du montant de la provision.

9.6.7. Autres dispositions concernant l'actualisation

Chaque année, le CC IPSAS du Domaine des EPF établit une liste comprenant des exemples et fourchettes de taux d'actualisation, avec une différenciation en fonction de la durée et des risques de crédit de la contrepartie.

Les impôts différés actifs et passifs ne sont pas actualisés.

[6] Si l'option «*fair value*» (en accord avec le CC IPSAS) n'est pas appliquée.

9.6.8. Publication

La présentation des créances, prêts et provisions dans les divers instruments des comptes annuels ressort des chapitres correspondants.

9.6.9. Exemples

Exemple d'actualisation :

Le 01.01.01, la Confédération accorde à une organisation un prêt sans intérêt de CHF 110 millions, remboursable le 31.12.10. Le calcul de la valeur actuelle repose sur un taux de marché de 2%. Il s'agit d'un prêt offrant des conditions préférentielles au débiteur (prêt concessionnel)..

Calculs

La formule suivante est utilisée pour l'actualisation :

$$K_0 = \frac{K_n}{(1+i)^n}$$

K_o = valeur actualisée
K_n = valeur future
i = taux nominal (différence entre taux d'intérêt du marché et taux d'intérêt spécial)
n = durée

On obtient au 01.01.01 les valeurs suivantes :

n	Ko	Kn	i
1	2'156'863	2'200'000	2.00%
2	2'114'571	2'200'000	2.00%
3	2'073'109	2'200'000	2.00%
4	2'032'460	2'200'000	2.00%
5	1'992'608	2'200'000	2.00%
6	1'953'537	2'200'000	2.00%
7	1'915'232	2'200'000	2.00%
8	1'877'679	2'200'000	2.00%
9	1'840'862	2'200'000	2.00%
10	1'804'766	2'200'000	2.00%
Total	**19'761'687**		

Tableau 88 : Exemple d'actualisation des valeurs au 01.01.01

Pour les années 2 à 10, les valeurs au 01.01. sont les suivantes :

Jahr	Barwert
2	17'956'921
3	16'116'059
4	14'238'380
5	12'323'148
6	10'369'611
7	8'377'003
8	6'344'543
9	4'271'434
10	2'156'863

Tableau 89 : Exemple d'actualisation de la somme des années 02 – 10

Présentation au 31.12

Année	Bilan		Compte de résultat	
	Prêt	Correction de valeur du prêt	Charges d'intérêts	Produits des intérêts
1	110'000'000	17'956'921	19'761'687	1'804'766
2	110'000'000	16'116'089	0	1'840'862
3	110'000'000	14'238'380	0	1'877'679
4	110'000'000	12'323'148	0	1'915'232
5	110'000'000	10'369'611	0	1'953'537
6	110'000'000	8'377'003	0	1'992'608
7	110'000'000	6'344'543	0	2'032'460
8	110'000'000	4'271'434	0	2'073'109
9	110'000'000	2'156'863	0	2'114'571
10	0	0	0	2'156'863

Tableau 90 : Exemple de présentation de l'estimation de la valeur actuelle

Ecritures

Année	Objet	Ecriture comptable			Montant
01.01.01	Octroi du prêt	Prêt	à	liquidités	110'000'000
	Réévaluation	Charges d'intérêts	à	correction de valeur du prêt	19'761'687
31.12.2001	Dissolution de la réévaluation, an 01	Correction de valeur du prêt	à	produits des intérêts	1'804'766
31.12.2002	Dissolution de la réévaluation, an 02	Correction de valeur du prêt	à	produits des intérêts	1'840'862
31.12.2003	Dissolution de la réévaluation, an 03	Correction de valeur du prêt	à	produits des intérêts	1'877'679
31.12.2004	Dissolution de la réévaluation, an 04	Correction de valeur du prêt	à	produits des intérêts	1'915'232
31.12.2005	Dissolution de la réévaluation, an 05	Correction de valeur du prêt	à	produits des intérêts	1'953'537
31.12.2006	Dissolution de la réévaluation, an 06	Correction de valeur du prêt	à	produits des intérêts	1'992'608
31.12.2007	Dissolution de la réévaluation, an 07	Correction de valeur du prêt	à	produits des intérêts	2'032'460

Année	Objet	Ecriture comptable			Montant
31.12.2008	Dissolution de la réévaluation, an 08	Correction de valeur du prêt	à	produits des intérêts	2'073'109
31.12.2009	Dissolution de la réévaluation, an 09	Correction de valeur du prêt	à	produits des intérêts	2'114'571
31.12.2010	Dissolution de la réévaluation, an 10	Correction de valeur du prêt	à	produits des intérêts	2'156'863
	Remboursement du prêt	Liquidités	à	prêt	110'000'000

Tableau 91 : Exemple des écritures comptables relatives à l'actualisation

9.7. Monnaies étrangères

9.7.1. Définition

Les principes matériels régissant l'établissement et la tenue des comptes en relation avec les monnaies étrangères sont définis ci-après. Il convient de préciser les notions suivantes :

Devise fonctionnelle

La devise fonctionnelle (DF) est la devise de l'environnement économique principal dans lequel une entité opère. Il s'agit normalement de la devise dans laquelle une entité génère et émet des moyens de paiement. La devise fonctionnelle est déterminée sur la base de différents facteurs. Les entités qui élaborent les rapports ainsi que leurs succursales étrangères doivent toujours définir la devise fonctionnelle.

La devise fonctionnelle est déterminée principalement sur la base des critères primaires suivants :

a.) La devise
   i. dans laquelle les produits sont générés (financement fédéral et produits de fonds de tiers)
   ii. qui a la plus grande influence sur les prix de vente des biens et services (souvent la devise dans laquelle les prix de vente des biens et services sont indiqués et facturés); et
   iii. du pays dont la compétitivité et les directives définissent principalement les prix de vente de ses biens et services.

b.) La devise qui a la plus grande influence sur les coûts de la main d'œuvre, des matériaux et autres coûts relatifs à la fourniture des biens et services (souvent celle dans laquelle ces coûts sont indiqués et facturés).

Les facteurs secondaires suivants peuvent également donner des indications sur la devise fonctionnelle d'une entité:

a.) la devise dans laquelle les fonds issus des activités de financement (p. ex. émission d'obligations ou d'instruments de capitaux propres) sont générés
b.) la devise dans laquelle les recettes issues de l'activité opérationnelle sont normalement comptabilisées.

Dans le cas d'une entreprise étrangère, on vérifie (facteurs supplémentaires):

a.) si les activités de l'entreprise étrangère sont exercées en prolongement de celles de l'entreprise déclarante et non pas avec un degré élevé d'autonomie. Un exemple issu d'IPSAS 4 serait un

campus étranger d'une université publique qui travaille sous la direction et la surveillance du campus national ;

b.) si les transactions avec l'entreprise déclarante représentent une part élevée ou faible des activités de l'entreprise étrangère ;

c.) si les flux de trésorerie provenant de l'activité de l'entreprise étrangère ont un impact direct sur ceux de l'entité déclarante et sont aisément disponibles pour être transférés à l'entité ;

d.) si les flux de trésorerie provenant de l'activité de l'entreprise étrangère sont suffisants pour honorer les dettes actuelles et généralement attendues sans que des fonds de l'entité déclarante ne doivent être mis à disposition.

La priorité est donnée aux facteurs primaires. S'ils permettent de parvenir à une conclusion claire, il n'y a pas besoin de tenir compte des autres facteurs.

Pour les entités déclarantes et domiciliées en Suisse ainsi que pour leurs succursales en Suisse, il existe une hypothèse susceptible d'être réfutée selon laquelle la devise fonctionnelle est le franc suisse. Cette hypothèse est considérée comme réfutée si une entité déclarante sise en Suisse ou ses succursales effectue manifestement des volumes considérables de transactions en devises étrangères, perçoit une part substantielle de ses soutiens financiers en devise étrangère, effectue une grande partie de ses transactions dans des domaines d'activités avec des contreparties à l'étranger ou en présence d'autres indices montrant que l'un des indicateurs cités au chapitre 9.7.5 tendrait vers une autre devise fonctionnelle que le franc suisse. Si cette hypothèse est réfutée, il faut procéder à une évaluation complète de la devise fonctionnelle.

Les rapports du Domaine des EPF sont toujours établis en francs suisse (devise de présentation).

Monnaie étrangère

Une monnaie étrangère est différente de la devise fonctionnelle.

Activité (commerciale) à l'étranger

Une activité à l'étranger est une filiale, une entreprise associée, une convention commune ou une succursale de l'entité déclarante dont les activités sont basées dans un autre pays ou qui opère dans une autre devise que celle de l'entité présentant les états financiers.

Taux de change / Différences de change

Le taux de change désigne un taux d'échange entre deux devises. La conversion d'un solde ou d'une opération à des taux différents entraîne des différences de change.

Postes monétaires / non monétaires

Un **poste monétaire** se distingue en premier lieu par un droit de perception (ou une obligation de paiement) d'un nombre fixe ou déterminable d'unités monétaires. Exemples de postes monétaires : Engagements envers des employés et prestations à verser en espèces aux employés, versements en espèces de provisions et dividendes ou distributions équivalentes comptabilisées comme des dettes. A l'inverse, un **poste non monétaire** se caractérise principalement par le fait qu'il n'est pas assorti d'un droit de perception (ou une obligation de paiement) d'un nombre fixe ou déterminable d'unités monétaires. Exemples : Montants payés d'avance pour des biens et services (par ex. loyers payés à l'avance), goodwill, actifs incorporels, stocks, immobilisations corporelles et provisions dont le règlement est réalisé au moyen d'un actif non monétaire.

Les opérations en devises étrangères peuvent avoir deux origines :

- Opérations et soldes en devises étrangères
- Entreprises étrangères

Le présent chapitre décrit comment appliquer les taux de change et comment tenir compte de l'effet des variations des taux de change lors de la clôture.

La norme IPSAS 29 s'applique pour comptabiliser et porter les opérations de couverture au bilan (voir chapitre 9.2 Opérations de couverture (comptabilité de couverture).

9.7.2. Principes

a) Normes IPSAS

IPSAS 2 – Tableaux des flux de trésorerie
IPSAS 4 – Effets des variations des cours des monnaies étrangères
Règlementations tirées d'autres normes IPSAS (par ex. IPSAS 45 Immobilisations corporelles ou IPSAS 12 Stocks, etc.).

b) Autres règlements

Aucun

9.7.3. Structure

N° de compte	Désignation	Contenu
26730000	Ecarts de conversion dans les capitaux propres	Les écarts de conversion dans les capitaux propres survenant dans le cadre de la consolidation sont comptabilisés séparément dans les capitaux propres sans effet sur le résultat.
26799999	**Excédent (+) / déficit (-) au bilan**	**Ligne de total**
28999999	**Total capitaux propres**	**Ligne de total**

34030000	Pertes de change des placements financiers évalués à la juste valeur	Pertes de change des placements financiers évalués à la juste valeur (10299999 / 15670999) ; comprend les pertes de change issues de toutes les opérations de couverture
34031000	Pertes de change des engagements financiers évalués au coût amorti	Pertes de change des engagements financiers évalués au coût amorti (2099999, 2019999, 25199999)
34032000	Pertes de change issues des placements financiers évalués au coût amorti et autres pertes de change	Pertes de change des liquidités, créances et prêts - 10099999 liquidités - 10110999 / 10150999 / 15169999 / 15179999 créances - 10239999 / 15399999 prêts - 10220000 / 15620000 dépôts
34039999	**Pertes de change**	**Ligne de total**
34099999	**Charges financières**	**Ligne de total**
44099999	**Produits financiers**	**Ligne de total**
44030000	Gains de change des placements financiers évalués à la juste valeur	Gains de change des placements financiers évalués à la juste valeur

		(10299999 / 15670999) ; comprend les gains de change issus de toutes les opérations de couverture
44031000	Gains de change des engagements financiers évalués au coût amorti	Gains de change des engagements financiers évalués au coût amorti (2099999, 2019999, 25199999)
44032000	Gains de change issus de placements financiers évalués au coût amorti et autres gains de change	Gains de change des liquidités, créances et prêts : - 10099999 liquidités - 10110999 / 10150999 / 15169999 / 15179999 créances - 10239999 / 15399999 prêts - 10220000 / 15620000 dépôts
44039999	**Gains de change**	**Ligne de total**
44099999	**Produits financiers**	**Ligne de total**
34099999	**Charges financières**	**Ligne de total**
50009299	**Résultat financier**	**Ligne de total, analyse séparée pour le rapport de gestion**

Tableau 92 : Structure des devises étrangères

9.7.4. Comptabilisation

Toutes les opérations en devises étrangères effectuées au cours de l'exercice comptable doivent être converties en francs suisses aux taux du jour.

Pour chaque devise, le centre de compétences IPSAS du Domaine des EPF fixe un cours du jour de référence à appliquer aux à la conversion des opérations et états en devises étrangères pour les clôtures intermédiaires et annuelles. Il s'agit des taux de change officiels de la Confédération (cours de clôture fixé par l'AFF).

9.7.5. Inscription au bilan et évaluation dans les comptes individuels

La **première comptabilisation** des opérations en devises étrangères est réalisée dans la devise fonctionnelle (francs suisses). Le montant en devise étrangère est converti au taux de change valable pour la devise fonctionnelle et la devise étrangère au moment de l'opération. La date de transaction correspond à la date à laquelle l'opération doit être comptabilisée pour la première fois selon les normes IPSAS.

Inscription au bilan dans les exercices suivants
A chaque date de clôture, il convient de :

a) Convertir les postes monétaires en devises étrangères en appliquant le cours du jour de référence (cours au comptant de la date de clôture) :
b) Convertir les postes non monétaires évalués dans une devise étrangère aux coûts d'acquisition ou de revient avec le taux de change en vigueur le jour de l'opération ; et
c) Convertir les postes non monétaires évalués dans une devise étrangère à la juste valeur avec le taux de change du jour auquel la juste valeur a été déterminée.

Comptabilisation des différences de change

Les différences de change résultant du fait que des postes monétaires et non monétaires sont réalisés ou convertis à un autre cours que celui avec lequel ils ont initialement été saisis pendant l'exercice sous

revue ou lors de clôtures précédentes sont comptabilisées au compte de résultat de l'exercice sous revue où ces différences surviennent. Il convient de prendre contact avec le centre de compétences IPSAS du Domaine des EPF pour le traitement des différences de change dans les entreprises étrangères.

Si un bénéfice ou une perte provenant d'un poste non monétaire est comptabilisé au titre de bénéfice ou de déficit, tous les composants du taux de change de ce bénéfice ou cette perte sont comptabilisés au compte de résultat.

Cas particulier des engagements résultant de fonds de tiers affectés

Les engagements découlant d'opérations sans contrepartie sont gérés et évalués comme un poste monétaire du bilan conformément au contrat relatif à la contribution donnant lieu à une créance correspondante. La partie qui a fait l'objet d'un afflux de liquidités est ignorée. Les engagements en devises étrangères doivent donc être réévalués à la date de clôture comme la créance correspondante. Cette mesure garantit une évaluation identique des créances des engagements correspondants.

L'obligation de prestation est évaluée au moment du paiement ou de la facturation, au cours du jour. A partir de ce moment, l'obligation de prestation n'est plus considérée comme un poste monétaire, car plus aucun paiement n'est nécessaire en devises étrangères pour le réduire et une prestation doit être fournie.

9.7.6. Inscription au bilan et évaluation dans la consolidation

Les clôtures des sociétés dont la devise fonctionnelle ne correspond pas à celle utilisée pour leurs rapports doivent être converties en francs suisses pour la consolidation des sociétés en question. Alors que seuls quelques postes sont concernés par la conversion des devises dans la clôture individuelle, elle s'étend à des clôtures entières (bilan, P&P et annexe) dans une clôture de groupe. La méthode du cours du jour de référence modifiée s'applique à la conversion. Tous les postes du bilan, du compte de résultat et de l'annexe doivent être convertis avec un taux de change fixé pour chaque devise à la date de clôture (cours du jour et cours moyen) par le centre de compétence IPSAS du Domaine des EPF. Le cours moyen repose sur les cours publiés par la Banque nationale suisse (BNS).

9.7.7. Publication

Les indications suivantes doivent figurer dans l'annexe :

- Le montant des différences de change comptabilisées au compte de résultat (exception : différences de change provenant d'instruments financiers).
- Le solde des différences de change classé comme un poste séparé des capitaux propres avec tableau de réconciliation du montant de ces différences de change au début et à la fin de l'exercice sous revue.

Des dispositions transitoires (normes IPSAS 4.67 – 4.70) concernant la présentation des différences de change cumulées s'appliquent à la première application de la comptabilité d'exercice.

9.8. Concessions de services : du point de vue du concessionnaire

9.8.1. Généralités

Par le biais de la concession de services, un partenaire privé est chargé d'établir une infrastructure destinée à fournir des services publics pour un concessionnaire ou exploitant (entité). Il exploite et entretient ensuite cette infrastructure en tant que concessionnaire pendant une période déterminée (composantes des services). Il reçoit une indemnité en échange de ces services. Il est cependant possible que l'infrastructure soit mise à disposition par le concessionnaire, ce qui réduit l'indemnité en fonction des composantes de l'infrastructure.

Les accords de concession de services sont des projets de partenariat public-privé (PPP) au sens strict.

9.8.2. Principes

a) Normes IPSAS

IPSAS 32 – Accords de concession de services : concessionnaire

b) Autres règlements

Aucun

9.8.3. Structure (en lien avec le plan comptable)

La structure tient compte de la concession de services correspondante. L'infrastructure figure au bilan en tant que valeur patrimoniale et les engagements liés à cette dernière sont inscrits au bilan en tant que tels.

9.8.4. Inscription au bilan

Une concession de services est inscrite au bilan si deux critères sont remplis :

1. L'entité publique concédant le service (entité respectivement concessionnaire) contrôle ou réglemente quels sont les services devant être fournis par l'exploitant par le moyen de la valeur patrimoniale sur laquelle porte l'accord, à qui ils doivent être fournis et quels sont leurs tarifs ; et

2. L'entité publique concédant le service (entité respectivement concessionnaire) dispose, à l'échéance du contrat, d'un contrôle, sur une valeur résiduelle significative de l'infrastructure, ce contrôle pouvant notamment prendre la forme de la propriété ou d'un usufruit.

9.8.5. Evaluation

Evaluation de la valeur patrimoniale

L'évaluation initiale d'une ***nouvelle*** valeur patrimoniale se fait à la valeur de marché, ce qui correspond aux coûts d'acquisition ou de revient. S'il s'agit en revanche d'une valeur patrimoniale ***existante*** que le concessionnaire fournit et reclasse en tant que valeur patrimoniale mise en concession, l'évaluation se fait selon les coûts d'acquisition et de revient, déduction faite du montant total des amortissements et

réévaluations planifiés (voir chapitres 4.7.4 Immobilisations corporelles et 4.8.4 Immobilisations corporelles immobilières). Après l'évaluation initiale, la valeur patrimoniale doit faire l'objet d'amortissements planifiés sur la totalité de sa durée d'utilisation

Evaluation de l'engagement

Lorsque le concessionnaire comptabilise une ***nouvelle*** valeur patrimoniale, il doit également inscrire un engagement dans son bilan. L'évaluation initiale se fait au même montant que la valeur patrimoniale. On distingue deux types d'engagements :

1. Les engagements financiers : le concessionnaire effectue des paiements à l'exploitant (opérateur), ce qui réduit sa dette. Le montant comprend des intérêts, des services et des remboursements. La charge d'intérêts doit être répartie sur la durée de la concession de sorte que le taux d'intérêt servi sur l'engagement résiduel soit constant sur toute la période (voir chapitre 8.4 Leasing).
2. Les autres engagements (modèle « grant of a right to the operator ») : le concessionnaire se voit accorder soit le droit de percevoir des redevances sur les usagers du service public, soit l'accès à une autre valeur patrimoniale générant des revenus. L'endettement diminue régulièrement sur la durée, le concédant enregistrant des revenus (non gagnés) dans la même mesure.

Il n'y a pas lieu de comptabiliser d'engagement lorsqu'une valeur patrimoniale **existante** est reclassée.

9.8.6. Publication

Les indications suivantes relatives aux accords de concession de services doivent figurer dans l'annexe des comptes annuels (en plus et séparément des indications portant sur les immobilisations corporelles) :

a) Description de l'accord ;
b) Termes importants de l'accord affectant le montant, l'échéancier et la probabilité des futurs flux de trésorerie ;
c) Nature et étendue (quantité, durée ou montant) des :
    - droits d'utiliser des valeurs patrimoniales spécifiées ;
    - obligations pour le concessionnaire de fournir des services ;
    - valeurs patrimoniales inscrites au bilan ;
    - droits de recevoir des valeurs patrimoniales spécifiées en fin de concession ;
    - options de renouvellement et de résiliation ;
    - autres droits et obligations (par ex. révision générale) ;
    - obligations de garantir l'accès du concessionnaire à la valeur patrimoniale ;

a) Changements apportés à l'accord durant la période comptable.

Ces indications figurent séparément dans l'annexe pour chaque accord de concession de services.

9.9. Partenariat public-privé (PPP)

9.9.1. Définition

Notion
D'une façon très générale, un partenariat public-privé (PPP) peut être décrit comme une nouvelle forme collaboration basée sur le principe d'amélioration de l'efficience propre à l'économie privée ou dans le but d'exécuter ensemble des tâches publiques complexes[7].

Compte tenu des innombrables formes de collaboration possible entre l'Etat et l'économie privée, il n'existe pas de définition formelle du partenariat public-privé (PPP). Dans la pratique, les types de PPP suivants sont distingués afin de les différencier nettement des autres formes de coopération plus connue entre les services publics et des acteurs privés :

a) Type 1 : PPP d'acquisition

b) Type 2 : PPP d'exécution des tâches

PPP d'acquisition
Une PPP d'acquisition représente une alternative à la procédure classique d'acquisition. L'acquisition suit un cycle de vie divisé en plusieurs phases : planification, construction, financement et exploitation. L'entité publique passe commande, le partenaire privé construit et exploite une infrastructure (PPP d'infrastructure) ou fournit des prestations axées sur le long terme (PPP de prestations). Le prestataire privé assume une responsabilité à long terme réglée dans un contrat ou un accord de concession passé entre l'entité publique qui passe commande et le prestataire privé.

PPP d'exécution des tâches
Le point de départ n'est pas un besoin relevant du droit des marchés publics, mais la constatation qu'une tâche publique particulière ne peut plus être exécutée uniquement ou de façon optimale par l'Etat. La collaboration entre un partenaire privé offre des avantages en termes de réalisation des objectifs, d'efficience et d'efficacité.

Ces deux types de partenariats sont des PPP au sens strict (PPP a.s.s.). Il convient de les distinguer des coopérations simples ne pouvant pas être qualifiées de partenariat entre les services publics et privés. Si ces coopérations se rapprochent d'un partenariat sans remplir entièrement les critères suivants de PPP au sens strict, elles peuvent être désignées de PPP au sens large (PPP a.s.l.).

Il est communément admis que les PPP au sens strict se caractérisent par les sept critères suivants :

[7] *Bolz, Urs (éditeur) : Public Private Partnership in der Schweiz, Schulthess Juristische Medien AG, Zurich, Bâle, Genève 2005*

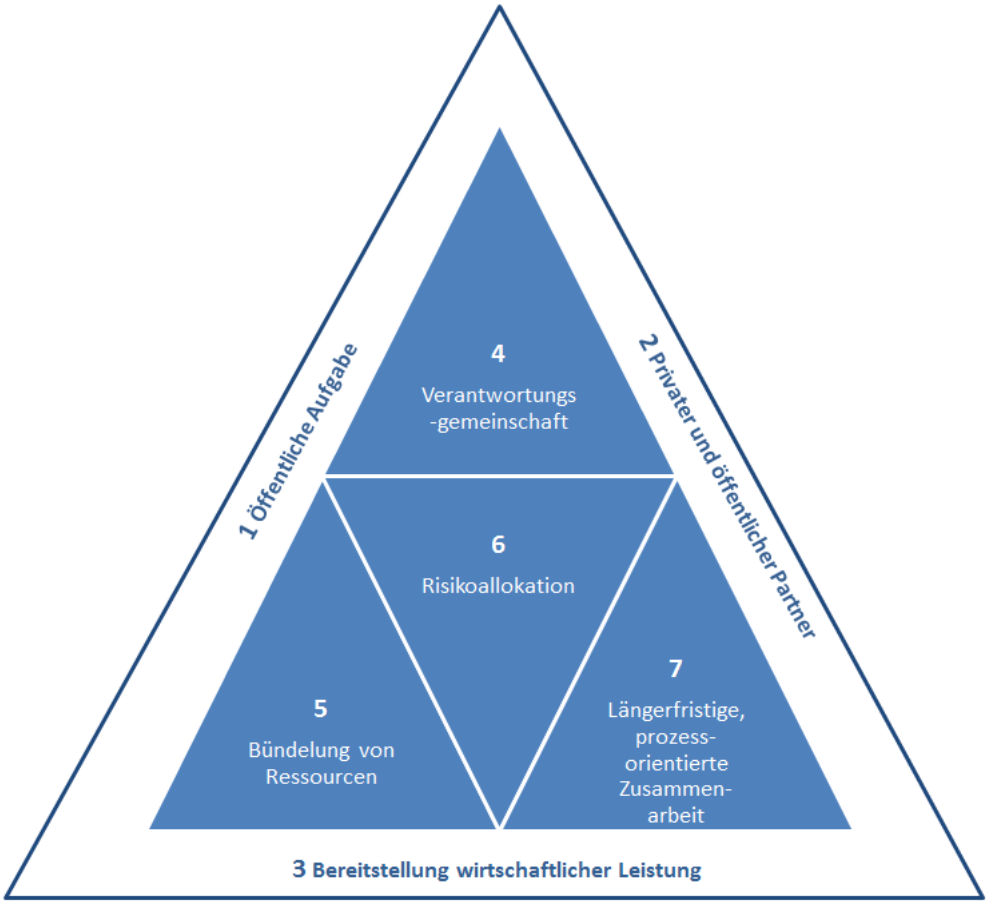


Illustration 29 : Caractéristiques d'un PPP au sens strict

Caractéristiques d'un PPP a.s.s.	Remarques
1 Exécution d'une tâche publique	Un PPP sert toujours à l'exécution d'une tâche publique. Exceptions : les prestations purement commerciales de l'Etat et les simples aides financières à des particuliers.
2 Au moins un partenaire privé et un partenaire public	Un PPP est formé d'au moins un partenaire privé et un partenaire public. Le partenaire public appartient à l'administration publique. Des coopérations entre des entreprises publiques décentralisées et l'économie ne sont en principe pas considérées comme des PPP.
3 Fourniture d'une prestation économique	Un PPP repose sur des objectifs économiques. Le partenaire privé participe à la fourniture d'une prestation définissable par des critères économiques. En ce sens, un PPP se distingue de la simple fourniture de conditions-cadres gouvernementale pour une activité économique privée ainsi que du sponsoring ou du simple engagement citoyen.
4 Communauté de responsabilités	Les deux partenaires forment une communauté de responsabilités. Le partenaire privé étant co-responsable de la prestation économique fournie, une culture de collaboration doit être préexistante.

Caractéristiques d'un PPP a.s.s.		Remarques
5	Regroupement des ressources	Les partenaires fournissent des fonds, des ressources économiques ou du savoir-faire dans un objectif d'utilité réciproque et d'amélioration de l'efficience.
6	Répartition des risques	Chaque partenaire assume les risques (opportunités et dangers) qu'il sait pouvoir gérer.
7	Collaboration à long terme axée sur les processus	Le partenariat s'inscrit dans une vision à long terme et peut s'étendre sur des décennies. La collaboration doit être axée sur les processus. L'approche basée sur le cycle de vie en est représentative, notamment dans le PPP d'infrastructure.

Tableau 93 : Remarques sur les caractéristiques d'un PPP au sens strict

Source : Bolz, Urs (Hrsg.), Public Private Partnership in der Schweiz, p. 17

Les PPP au sens strict répondent entièrement aux caractéristiques susmentionnées, tandis que les PPP au sens large ne s'y conforment qu'en partie.

Délimitation avec les formes classiques de collaboration
Les formes suivantes de coopération ne sont pas des PPP au sens strict :

Privatisations	Elles sont clairement distinguées des PPP dans le débat international.
Décentralisations	On parle de décentralisations quand une collectivité publique confie l'exécution de tâches à une unité administrative décentralisée.
Transfert de tâches administratives au secteur privé (Contracting Out)	L'exécution de tâches administratives est confiée à des acteurs privés qui fournissent des prestations aux clients directement et sans passer par l'administration. Une base légale est toutefois requise.
Externalisation	Ce terme est souvent employé pour désigner la décentralisation ou le transfert de tâches administratives.
Achat de prestations (Outsourcing)	Transfert de tâches publiques à des acteurs privés (par ex. services auxiliaires, prestations techniques, tâches de conseil) sur contrat (mandat / contrat d'entreprise générale). Il s'agit d'acquisition pour l'usage propre. Pas besoin de base légale. Si la collaboration est qualifiée et à long terme, elle peut déboucher sur un PPP.
Aides financières	Exécution de tâches relevant de l'intérêt public par des acteurs privés par le biais de subventions. Exemples : agriculture, aide sociale (soins à domicile, EMS) et formation (écoles privées).
Sponsoring	Soutien financier allouée à une tâche publique pour des motifs de marketing ou publicitaires ou comme un moyen d'influence sur des décisionnaires. Il s'agit d'une simple relation d'échange.
Engagement citoyen	Formes de mécénat (contributions financières désintéressées pour le bien commun), collections privées, dons ou autres actions, associations de promotion.

Tableau 94 : Délimitation avec les formes classiques de collaboration

Il convient de noter que les formes actuelles simples et classiques de collaboration peuvent évoluer relativement facilement vers des relations de partenariat.

9.9.2. Principes

a) Normes IPSAS

IPSAS 9 – Produits des opérations avec contrepartie directe (livraisons et prestations)
IPSAS 19 – Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels
IPSAS 32 – Accords de concession de services : concédant
IPSAS 35 – Etats financiers consolidés
IPSAS 36 – Entités associées et coentreprises
IPSAS 37 – Accords conjoints
IPSAS 43 – Contrats de location
IPSAS 45 – Immobilisations corporelles

b) Autres règlements

Ordonnance du Conseil des EPF sur les biens immatériels dans le Domaine des EPF (RS 414.172, version valable pendant l'année de clôture considérée)
Directives du Conseil des EPF sur les participations dans le Domaine des EPF (version valable pendant l'année de clôture considérée)
Objectifs stratégiques du Conseil fédéral pour le Domaine des EPF

9.9.3. Modèles PPP

Les modèles PPP sont principalement différenciés par le degré de collaboration. Les modèles PPP peuvent être classés de façon systématique selon le schéma suivant :

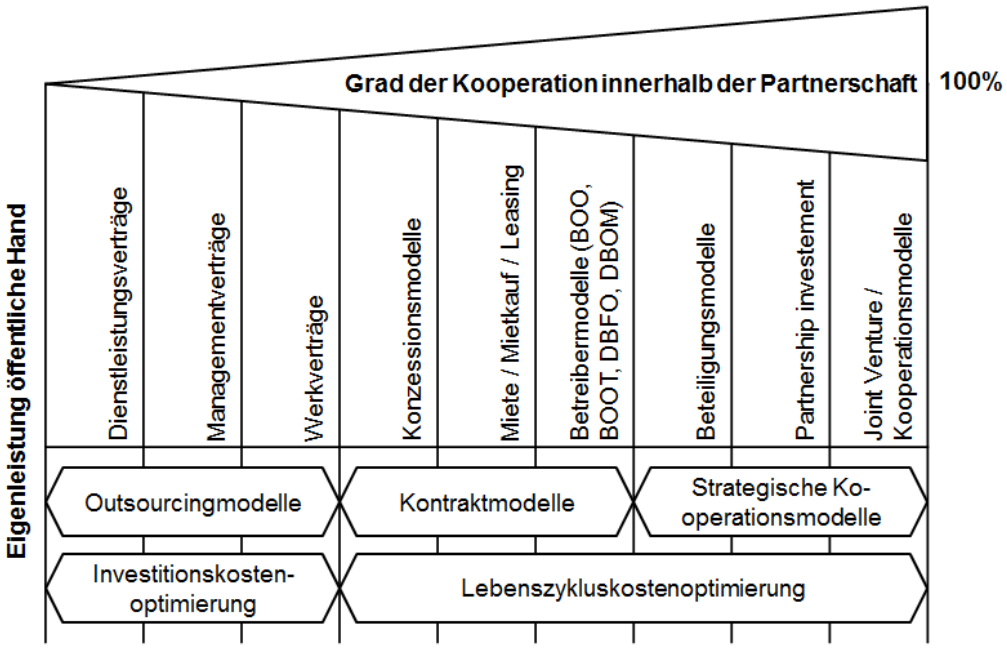


Illustration 30 : Modèles PPP

Modèles d'externalisation
Ils représentent le degré de coopération le plus faible et correspondent à l'évolution d'une externalisation classique vers un partenariat. Ils répondent aux caractéristiques des PPP et ne portent que sur certains

domaines des tâches publiques. Exemples : partenariat pour la fourniture de prestations informatiques ou l'exploitation d'infrastructures publiques par un acteur privé (par ex. piscines).

Dans le modèle d'externalisation, les « Design-Build Arrangements » s'appliquent à la construction d'infrastructures. Dans un DB-Arrangement, le partenaire privé est responsable de la conception et de la réalisation d'une infrastructure selon les exigences du secteur public. Dans ce type d'accord, le secteur privé assume en principe les risques liés à la construction. Après la réalisation, l'administration publique est responsable de l'exploitation et de l'entretien de l'infrastructure.

Modèles de contrat

Les modèles de contrat sont des contrats à long terme englobant presque entièrement une tâche publique sous la forme de projets globaux ou de tâches en lien avec un domaine particulier. Ils présentent un degré de coopération moyen. Exemples : construction, exploitation et, le cas échéant, financement d'infrastructures publiques comme des écoles, des tunnels ou des routes par des acteurs privés.

Les modèles de contrat peuvent être divisés en deux modèles particuliers :

Modèle de la concession

Dans un contrat de la concession, le preneur d'ordre s'engage envers la collectivité publique de fournir une prestation particulière à des tiers à la place du secteur public. Ce modèle convient surtout aux objets dont la propriété ne peut pas être transférée à des acteurs privés en raison des conditions cadres-juridiques. La concession permet au donneur d'ordre public de refinancer les coûts du projet par la rémunération que des tiers doivent verser directement au concessionnaire.

Modèle du concessionnaire

Le modèle du concessionnaire est le plus connu des modèles de contrat. Dans ce modèle, la prestation publique à fournir est confiée à un partenaire privé. Ce dernier planifie, construit, finance et exploite les infrastructures nécessaires en vertu d'un contrat conclu avec le secteur public. A noter que le concessionnaire ne doit pas forcément être aussi l'investisseur. Le concessionnaire reçoit de l'institution publique responsable un dédommagement pour les prestations qu'il fournit. Le modèle de concessionnaire se caractérise par une nette distinction sur le plan des responsabilités entre exécution et contrôle.

Les normes IPSAS distinguent les sous-catégories suivantes de modèles de concessionnaire :

Design-Build-Operate-Maintain	Dans un accord de ce type, l'exploitation et l'entretien de l'infrastructure sont aussi confiés au partenaire privé en plus de la conception et de la réalisation. Le partenaire privé assume donc en plus du risque de construction aussi les risques d'exploitation et d'entretien.
Design-Build-Finance-Operate	Dans un contrat de type DBFO, le partenaire privé assume en plus de la conception et de la réalisation aussi le financement et l'exploitation. A l'expiration du contrat, il remet l'infrastructure au secteur public. Il assume donc aussi le risque de financement en plus des risques de construction, d'exploitation et d'entretien.
Build-Own-Operate-Transfer	Le partenaire privé est propriétaire de l'infrastructure qu'il a construite jusqu'à l'expiration du contrat, puis il en cède la propriété au secteur public. Il assume les risques et les responsabilités de l'infrastructure jusqu'à la remise à l'Etat. Ils sont donc plus lourds que dans un contrat de type DBFO.

Build-Own-Operate (BOO	Un arrangement BOO se différencie d'un contrat de type BOOT par le fait que l'infrastructure ne passe pas aux mains du secteur public à l'expiration du contrat. Les risques et les responsabilités pour l'acteur privé sont donc plus lourds dans un contrat de type BOO.

Tableau 95 : Sous-catégories des modèles de concessionnaire

Modèles de coopération stratégiques

Ils présentent le degré de coopération le plus fort. Ils désignent des coopérations relevant du droit des sociétés dans lesquelles des sociétés communes sont créées. Exemples : création de sociétés à des fins de planification, construction et exploitation d'une infrastructure publique ou d'exécution d'une autre tâche publique.

Le niveau de transfert de la prestation au partenaire privé, associé à la dimension des questions de propriété, constituent d'autres aspects pour la classification des modèles PPP. Tandis que les possibilités de transfert à des acteurs privés sont très faibles dans les modèles d'externalisation, le transfert de prestations est très marqué dans les modèles de contrat, ainsi que le potentiel de financement privé. Le tableau ci-contre illustre ces considérations :

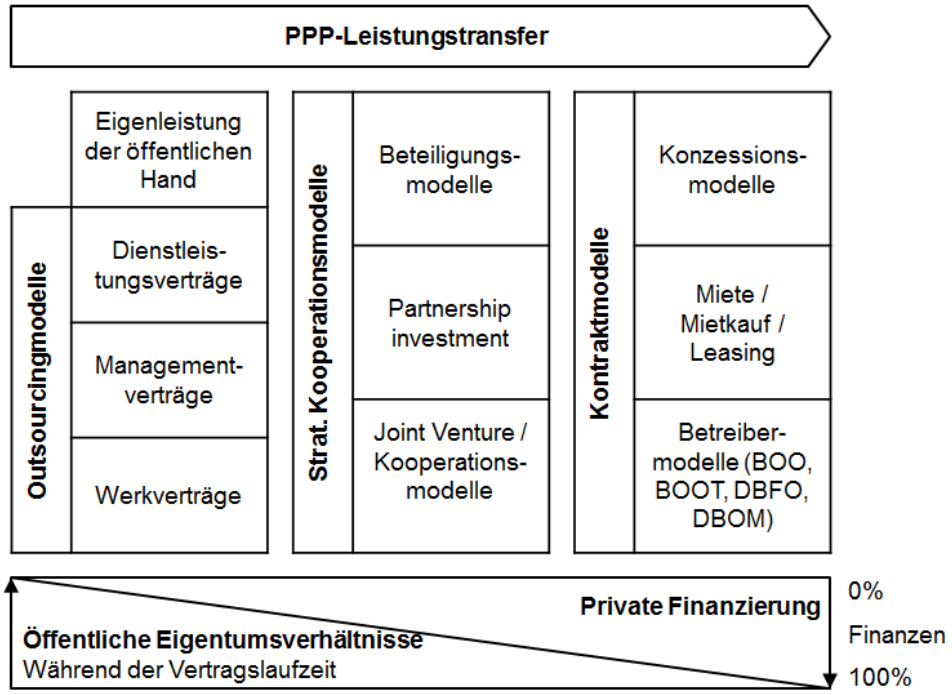


Illustration 31 : Classification des modèles PPP

Fondamentalement, il ressort de cette définition des notions et des modèles de PPP (selon Grimscheid/Dreyer) qu'il doit être tenu compte de la flexibilité du partenariat. Le but consiste à exploiter toutes les possibilités offertes par la collaboration pour améliorer l'efficience.

9.9.4. Traitement des PPP sous l'angle des normes IPSAS

Chaque partie du contrat doit être analysée dans les PPP afin de déterminer le type de PPP conclu. En fonction du résultat, plusieurs normes IPSAS doivent être prises en compte :

Modèles d'externalisation	
Contrats de prestations de service	Comptabilisation des charges au compte de résultat comme pour les mandats ordinaires de prestations de service.
Contrats de gestion	Comptabilisation des charges au compte de résultat comme pour les mandats ordinaires de prestations de service.
Contrats d'entreprise générale et Design-Build (DB)	Comptabilisation des charges comme les projets de construction ordinaires en cours de réalisation (norme IPSAS 45 – Immobilisations corporelles et norme IPSAS 9 – Produits des opérations avec contrepartie directe)
Modèles de coopération stratégiques	
Modèles de participation	IPSAS 35 – Etats financiers consolidés IPSAS 36 – Entités associées et coentreprises IPSAS 37 – Accords conjoints
Partnership investment	IPSAS 35 – Etats financiers consolidés IPSAS 36 – Entités associées et coentreprises IPSAS 37 – Accords conjoints
Coentreprise / Modèles de coopération	IPSAS 35 – Etats financiers consolidés IPSAS 36 – Entités associées et coentreprises IPSAS 37 – Accords conjoints
Modèles de contrat	
Modèles de concession	IPSAS 32 – Accords de concession de services : concédant
Location / Location-bail / Leasing	IPSAS 43 – Contrats de location
Modèles d'exploitation (BOO, BOOT, DBFO, DBOM)	IPSAS 32 – Accords de concession de services : concédant

Tableau 96 : Traitement des PPP sous l'angle des normes IPSAS

Dans la pratique, les PPP comprennent souvent plusieurs contrats qui doivent être analysés séparément comme exposé dans l'exemple suivant :

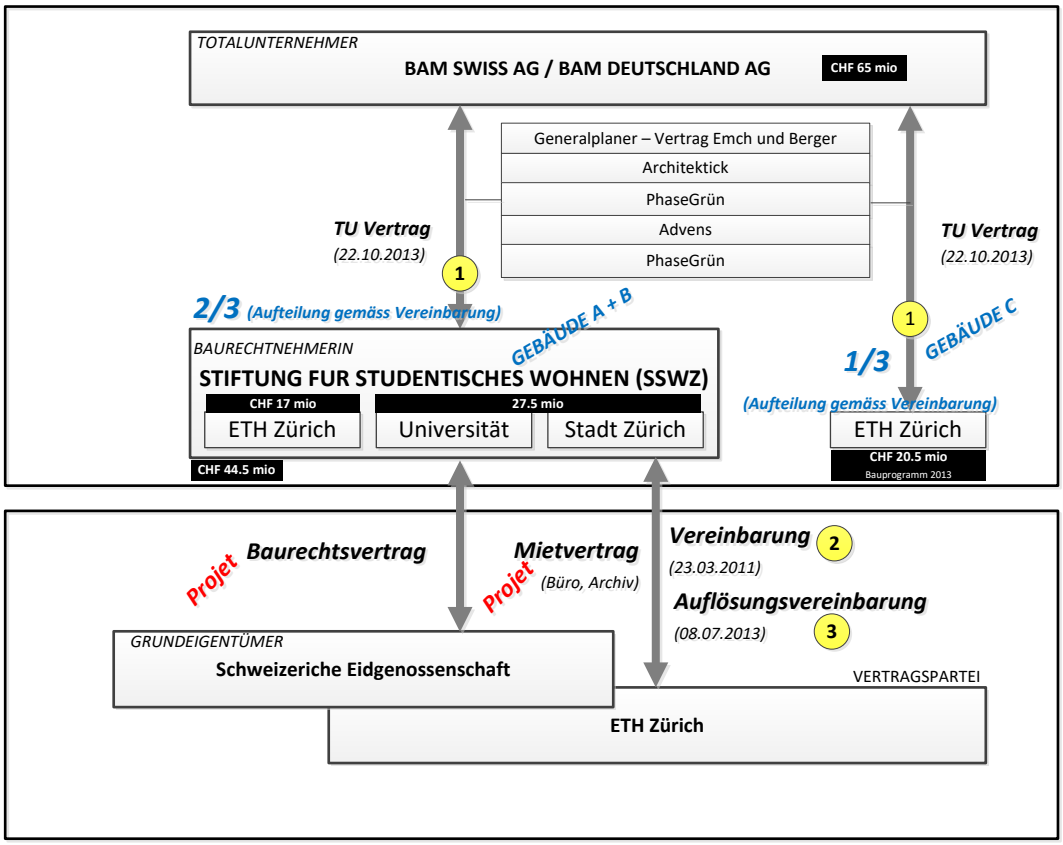


Illustration 32 : Exemple de PPP avec plusieurs contrats

1	L'appel d'offres pour la planification et la construction en tant qu'entreprise générale a duré de l'automne 2012 au printemps 2013. Le contrat a été signé en octobre 2013.
2	En décembre 2009, la Fondation zurichoise des logements pour étudiants (Stiftung für Studentisches Wohnen Zürich, SSWZ) a rédigé une déclaration d'intention portant sur la réalisation commune de trois bâtiments dans le cadre du projet HWO (HWA, HWB et HWC). Cette déclaration d'intention a ensuite débouché sur une convention formelle signée en mars 2011 par la SSWZ et l'EPF Zurich.
3	La direction de l'EPF Zurich et la SSWZ ont décidé de ne pas poursuivre le projet en commun car la construction de logements ne relève pas du domaine de compétence de l'EPF Zurich. Il semblait intéressant de faire construire les trois bâtiments par un investisseur. La convention susmentionnée (2) a donc été annulée en date du 8 juillet 2013.

Tableau 97 : Explications concernant l'exemple de PPP avec plusieurs contrats

9.9.5. Exemples

9.9.5.1. Modèles d'externalisation

Comment décrit ci-devant, les contrats d'entreprise générale, les contrats de gestion et les contrats de prestations de service font partie des modèles d'externalisation. Contrairement aux modèles de contrat, ils présentent un faible degré de coopération plus faibles et ne portent ni sur un leasing de financement

(ancienne norme IPSAS 13), si sur une concession de services (normes IPSAS 32) au sens des normes IPSAS.

Le traitement sous l'angle des normes IPSAS se présente comme suit :

Type de modèle d'externalisation	**Exemple**	**Traitement selon les normes IPSAS**
Contrat de prestations de service	Le nettoyage d'un foyer pour étudiants est assuré par un prestataire privé.	Les charges induites par ce contrat de prestations de service sont comptabilisées au compte de résultat.
Contrat de gestion	Le donneur d'ordre (secteur public) met à disposition d'un exploitant de cantine scolaire (acteur privé) les locaux nécessaires à l'exploitation, les infrastructures techniques fixes ainsi que le mobilier. L'exploitant de la cantine assume la gestion de l'exploitation. Le contrat a une durée de sept ans. Variante A : le remplacement de l'infrastructure fixe incombe au donneur d'ordre. Le secteur public conserve le pouvoir de décision sur l'actif.	Si l'exploitant de la cantine assume aussi des tâches de gestion en plus de la fourniture de prestations de service (par ex. recrutement de personnel, établissement autonome du budget, etc.), il s'agit d'un contrat de gestion. Les charges et produits éventuels sont comptabilisés au compte de résultat conformément au contrat de gestion (par ex. rabais sur les menus, charges pour l'électricité, l'eau, etc.).
Contrat d'entreprise générale	Mandat de construction d'un bâtiment pour une haute école Une entreprise générale est charge de la planification, la conception et la construction. Elle remet l'objet fini à l'EPF.	Le bâtiment est porté au bilan, évalué et amorti selon la norme IPSAS 45 (voir chapitre des immobilisations corporelles immobilières). Les éventuels coûts ne pouvant être inscrits à l'actif sont comptabilisés au compte de résultat comme des charges.

Tableau 98 : Exemples de modèles d'externalisation

9.9.5.2. Modèles de coopération stratégiques

Les modèles de coopérations stratégiques présentent le degré de coopération le plus élevé. Ils permettent de créer des personnes morales en commun. Les normes IPSAS 35 à 37 s'appliquent à ces sociétés (voir chapitre 10. Consolidation, 4.11 Participations dans des entités associées et coentreprises) :

Type de modèle de coopération	**Exemple**	**Traitement selon les normes IPSAS**
Modèles de participation	**Participation de 33,3 % dans ETH Store AG :** Exploitation du merchandising de l'EPF Zurich par l'achat, la	Inscription au bilan et évaluation de la participation au moyen de la méthode de mise en équivalence selon la norme IPSAS 36 (entités associées).

Type de modèle de coopération	Exemple	Traitement selon les normes IPSAS
	vente et la distribution de produits en Suisse et à l'étranger, ainsi que la fourniture de prestations y relatives aux unités organisationnelles de l'EPF Zurich et des organisations de l'EPZ qui y sont rattachées.	
Partnership investment	Participation de 60 % dans un foyer pour étudiants et convention supplémentaire avec le concessionnaire au sujet de la fixation des prix.	Consolidation globale avec présentation des minorités (norme IPSAS 35)
Coentreprise / Modèles de coopération	Coentreprise de recherche avec chacune une participation de 50 % dans une SA avec partenaires égaux en droits. Toutes les décisions importantes sont prises par les deux partenaires.	Selon la norme IPSAS 37, les coentreprises peuvent choisir d'appliquer la consolidation proportionnelle ou la méthode de mise en équivalence au sens de la norme IPSAS 37. Le Domaine des EPF a opté pour la mise en équivalence.

Tableau 99 : Exemples de modèles de coopération stratégiques

9.9.5.3. Modèles de contrat

Dans les modèles de contrats, ces derniers doivent être analysés du point de vue de l'application des normes IPSAS 43 (leasings) et 32 (concessions de services).

Type de modèle de contrat	Exemple	Traitement selon les normes IPSAS
Modèles de concession	Même exemple que pour le contrat de gestion, mais Variante B : Le remplacement des infrastructures d'exploitation fixes incombe à l'exploitant de la cantine. Le contrat prévoir une clause de remboursement à l'expiration de celui-ci.	Pour l'application des concessions de services (norme IPSAS 32), voir chapitre 9.9 Accords de concession de services : concédant. Les actifs sont portés au bilan du secteur public malgré le remplacement par l'exploitant de la cantine, parce que du point de vue économique, ils sont contrôlés par le secteur public.
Location / Location-bail / Leasing	- Contrats de bail SQIE / SQNE à l'EPFL avec des instituts financiers - Contrats de bail HCP1 / HCP2	Les contrats de bail sont considérés comme du leasing financier selon l'évaluation actuelle et sont inscrits à l'actif en vertu

		des dispositions de la norme IPSAS 43.
Modèles de concessionnaire : - Build-Own-Operate - Build-Own-Operate-Transfer - Design-Build-Finance-Operate - Design-Build-Operate-Maintain	Exemple de DBFO : Une convention conclue entre le secteur public et un investisseur privé prévoit que le partenaire privé planifie, construise et exploite un nouveau bâtiment administratif. Il en assume également le financement. A l'expiration de la convention, l'infrastructure revient au secteur public.	Pour l'application des concessions de services (norme IPSAS 32), voir chapitre 9.9 Accords de concession de services : concédant.

Tableau 100 : Exemples de modèles de contrat

9.10. Cofinancements

9.10.1. Définition

Si des fonds de tiers acquis par le Domaine des EPF sont utilisés pour des projets de construction immobiliers et que ces immeubles appartiennent à la Confédération, on parle de cofinancements.

Les cofinancements permettent au Domaine des EPF de développer son montant d'investissement et bénéficier ainsi d'immeubles mieux équipés ou répondant mieux à ses besoins. Par ailleurs, il ne doit pas payer de location à la Confédération pour la partie cofinancée.

Les critères d'une inscription à l'actif selon les normes IPSAS sont remplis grâce à l'afflux de ressources externes et l'utilité sur plusieurs années par la réduction des loyers. Les cofinancements ne représentent toutefois ni une immobilisation corporelle, ni une créance envers la Confédération. Ils ne sont pas non plus des instruments financiers et sont présentés comme une catégorie séparée (« Cofinancements »).

9.10.2. Principes

a) Normes IPSAS

IPSAS 1 – Présentation des états financiers
IPSAS 20 – Information relative aux parties liées
IPSAS 23 – Produit des opérations sans contrepartie directe

b) Autres règlements

Directives et instructions relatives à la gestion budgétaire et comptable de la Confédération, chapitre 10.14 Fonds de tiers, cofinancements et sponsoring.
Document technique Gestion financière des immeubles du Domaine des EPF (état: en cours de traitement par le service Immobilier de l'état-major)

9.10.3. Structure (en lien avec le plan comptable)

N° de compte	Désignation	Contenu
15700000	Cofinancements	Fonds de tiers transférés à l'OFCL, montant à partir de 10 mio CHF
15700100	Cofinancements jusqu'à 10 mio CHF	Fonds de tiers transférés à l'OFCL, montant jusqu'à 10 mio CHF
26400400	Cofinancements	Part sous condition dans les immeubles de la Confédération (OFCL) suite à l'apport de fonds de tiers du Domaine des EPF, montant à partir de 10 mio CHF
26400410	Cofinancements jusqu'à 10 mio CHF	Apport de fonds de tiers du Domaine des EPF, montant jusqu'à 10 mio CHF
33090000	Amortissements des cofinancements	Compte pour la comptabilisation du montant d'amortissement sur les immeubles cofinancés, montant à partir de 10 mio CHF
33090100	Amortissements des cofinancements jusqu'à 10 mio CHF	Compte pour la comptabilisation du montant d'amortissement sur les immeubles cofinancés, montant jusqu'à 10 mio CHF

Tableau 101 : Structure des cofinancements

9.10.4. Comptabilisation

L'afflux de fonds provenant d'un cofinancement et la comptabilisation sont basés sur la réglementation entre la Confédération et le Domaine des EPF (Document technique Gestion financière des immeubles du Domaine des EPF [état: en cours de traitement par le service Immobilier de l'état-major]).

Comptes : S'agissant de l'inscription au passif, la Confédération a introduit un seuil de 10 mio CHF pour les projets lancés après le 1er janvier 2017. Cela entraîne des divergences entre les comptes des institutions du Domaine des EPF et les comptabilités tenues sur mandat pour les cofinancements inférieurs à 10 mio CHF. La comptabilisation se fait donc sur des comptes différents.

Délimitation des fonds de tiers pour les immeubles et installations : Si les fonds de tiers acquis servent à des aménagements spécifiques au locataire (CFC 3 équipements spécifiques à l'utilisateur), la comptabilisation se fait dans les immobilisations corporelles du Domaine des EPF comme aménagements spécifiques au locataire (propriété du Domaine des EPF, cf. chapitre 4.8) et non pas comme cofinancements.

Pour les cofinancements, le seuil d'inscription à l'actif est de CHF 100 000 (comme pour les terrains et bâtiments).

Vue d'ensemble de la comptabilisation pour les cofinancements (ne concerne que les cofinancements à partir de 100 000 CHF pour les bâtiments sans équipements spécifiques à l'utilisateur CFC 3):

1. L'institution du Domaine des EPF qui reçoit les fonds comptabilise le don comme des produits dans son propre périmètre comptable (contributions de tiers sans contrepartie). Les institutions peuvent placer temporairement les autres fonds destinés à la construction auprès de l'AFF ou sur le marché des capitaux (conformément à la Convention de trésorerie entre l'AFF et le Conseil des EPF).
2. La modification du cofinancement dans les capitaux propres est comptabilisée immédiatement après la réception du paiement. Il s'agit d'une écriture dans les capitaux propres avec contrepartie 26710000 Augmentation/diminution des réserves d'exploitation. Le compte de résultat n'est pas affecté.
3. Au moment convenu, les fonds de tiers destinés au cofinancement de projets de construction sont reclassés dans la comptabilité immobilière tenue sur mandat de la Confédération. L'opération intervient au niveau des fournisseurs avec contrepartie sur le compte 15700000 Cofinancements ou 15700100 Cofinancements, montant jusqu'à 10 mio CHF de la valeur des fonds reclassés. Le poste est amorti sur la durée d'utilisation des immeubles financés par les fonds en question (voir point 5).
4. Les institutions traitent les paiements à la Confédération via le compte postal ouvert par l'AFF pour la comptabilité immobilière tenue sur mandat de la Confédération de chaque institution.
5. Les amortissements des immeubles cofinancés appartenant à la Confédération sont imputés au compte de résultat avec réduction simultanée du poste « Cofinancements » à l'actif (différents comptes selon le montant).
6. Comme les postes inscrits à l'actif et au passif (comptes 15700000/15700100 et 26400400/26400410) doivent toujours présenter la même valeur, cofinancements dans les capitaux propres sont aussi toujours réduites proportionnellement aux amortissements réalisés.

La comptabilisation des cofinancement jusqu'à CHF 100 000 (seuil fixé pour l'inscription d'un cofinancement à l'actif) est la suivante :

1. Comme ci-dessus
2. Pas de comptabilisation
3. Au moment convenu, les fonds de tiers destinés au cofinancement de projets de construction sont reclassés dans la comptabilité immobilière tenue sur mandat de la Confédération. L'opération intervient au niveau des fournisseurs avec comptabilisation simultanée de charges de transfert qui, comme les produits au point 2, restent dans l'excédent/découvert au bilan.
4. Comme ci-dessus
5. Non requise
6. Non requise

Le Domaine des EPF établit avec le reporting trimestriel et à la fin du projet de construction un décompte sur l'utilisation des fonds de la Confédération et des fonds de tiers acquis.

Le schéma de comptabilisation résume les opérations en lien avec les cofinancements :

N°	Opération	Débit Numéro compte	Description	Crédit Numéro compte	Description	Montant MCHF
1	Réception de l'argent par l'institution bénéficiaire du domaine des EPF	1xxxxxxx	Banque, Poste	4xxxxxxx	Contributions de tiers sans contrepartie	12
2	Attribution aux réserves affectées dans les FP, immédiatement après réception du paiement	26710000	Augmentation / diminution des réserves issues de l'activité d'entreprise	26400400	Cofinancements (CP)	12
3	Transfert des fonds à la Confédération "Domaine	15700000	Cofinancements (actif immobilisé)	2xxxxxxx	Créancier Confédération	12
4	Flux financiers vers la Confédération	2xxxxxxx	Créancier Confédération	1xxxxxxx	Poste	12
5	Comptabilisation de l'amortissement annuel pour les immeubles cofinancés	33090000	Amortissements des cofinancements (30 Jahre)	15700000	Cofinancements (actif immobilisé)	0.4
6	Ajustement des fonds propres en raison des amortissements	26400400	Cofinancements (CP)	26710000	Augmentation / diminution des réserves issues de l'activité d'entreprise	0.4

CP : Capitaux propres

Illustration 33 : Schéma de comptabilisation des opérations de cofinancement dès 10 mio CHF

Pour les cofinancements jusqu'à 10 mio CHF, il convient d'utiliser des comptes séparés :

N°	Opération	Débit Numéro con	Description	Crédit Numéro con	Description	Montant MCHF
1	Réception de l'argent par l'institution bénéficiaire du domaine des EPF	1xxxxxxx	Banque, Poste	4xxxxxxx	Contributions de tiers sans contrepartie	9
2	Attribution aux réserves affectées dans les FP, immédiatement après réception du paiement	26710000	Augmentation / diminution des réserves issues de l'activité d'entreprise	26400410	Cofinancements < MCHF 10 (CP)	9
3	Transfert des fonds à la Confédération "Domaine	15700100	Cofinancements < MCHF 10 (actif immobilisé)	2xxxxxxx	Créancier Confédération	9
4	Flux financiers vers la Confédération	2xxxxxxx	Créancier Confédération	1xxxxxxx	Poste	9
5	Comptabilisation de l'amortissement annuel pour les immeubles cofinancés	33090100	Amortissements des cofinancements < MCHF 10	15700100	Cofinancements < MCHF 10 (actif immobilisé)	0.3
6	Ajustement des fonds propres en raison des amortissements	26400410	Cofinancements < MCHF 10 (CP)	26710000	Augmentation / diminution des réserves issues de l'activité d'entreprise	0.3

Illustration 34 : Schéma de comptabilisation des opérations de cofinancement jusqu'à 10 mio CHF

9.10.5. Inscription au bilan

Pour faciliter la compréhension des opérations, l'inscription au bilan des cofinancements à la Confédération et dans le Domaine des EPF est illustré comme suit :

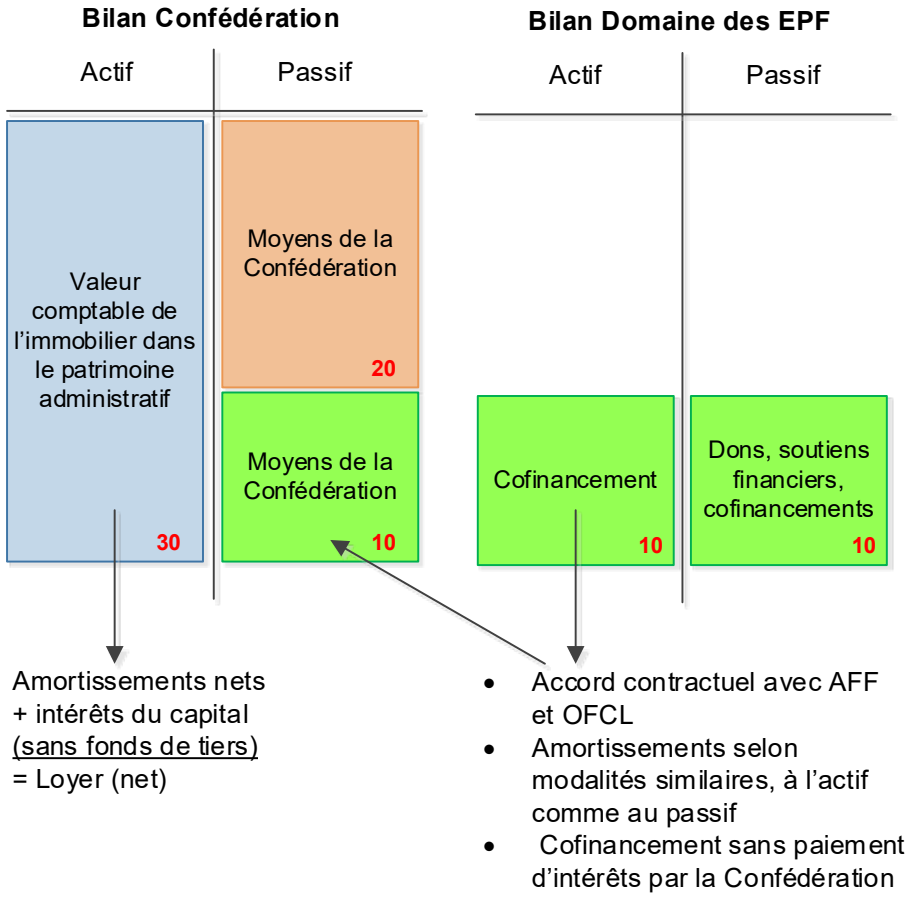


Illustration 35 : Inscription au bilan des cofinancements à la Confédération et dans le Domaine des EPF

- Les entrées d'immobilisation financées (en partie) avec des contributions de la Confédération demeurent à 100 % (à savoir également la part de tous les fonds de tiers acquis) la **propriété de la Confédération** jusqu'à un éventuel transfert de propriété du portefeuille aux institutions du Domaine des EPF. La transparence de la provenance des fonds doit être garantie.
- Une fois l'immobilisation terminée, l'objet **est immobilisé** à 100 %, y c. tous les fonds de tiers acquis, dans la comptabilité des immobilisations de l'OFCL conformément à la réglementation en vigueur. L'immeuble est aussi présenté à 100 % dans les comptes de la Confédération.

- En ce qui concerne la part de plus-value des immeubles financée par des fonds de tiers, l'institution intègre dans son bilan un poste séparé **« Cofinancements »** pour les immeubles construits dont la Confédération est propriétaire. Il convient ici, via des comptes séparés, de distinguer s'il s'agit d'un cofinancement jusqu'à 10 mio CHF ou à partir de 10 mio CHF. Ce poste n'est pas rémunéré et soumis à une adaptation périodique de la valeur (augmentation en cas de plus-value induite par l'apport de fonds de tiers et amortissement du poste conformément aux modalités d'amortissement des immeubles). L'inscription à l'actif se justifie par le fait que le Domaine des EPF peut utiliser les immeubles financés par des cofinancements à titre gratuit. Le poste inscrit au passif suite à l'entrée de fonds de tiers **Cofinancements (26400400/26400410) provenant de cofinancements »** est géré comme les cofinancements inscrits à l'actif.
- La Confédération inscrit, sur la base du contrat régissant les parts d'investissement à partir de 10 mio CHF apportant une plus-value et constituées de fonds de tiers du Domaine des EPF en cofinancement, un **engagement de cofinancement à long terme** de même montant.
- Le **loyer** des immeubles dû par les institutions du Domaine des EPF se calcule brut à partir de l'amortissement et de la rémunération du capital sur la base de 100 % des coûts d'acquisition et de revient - indépendamment de la provenance des fonds. On déduit ensuite les parts d'amortissement et de rémunération des fonds de tiers apportés afin d'obtenir un **loyer net**. Ce calcul évite que les institutions paient encore à double des intérêts pour les fonds de tiers qu'elles ont acquis et leur amortissement.
- En cas de **vente** d'un objet, le produit (bénéfice inclus) ou la perte de la vente est ventilé dans les investissements correspondants en fonction des parts utilisées des fonds de la Confédération et des fonds de tiers apportés.
- Les immeubles entièrement financés par des fonds de tiers (ainsi que les parcelles et les constructions) demeurent à 100 % la propriété de l'institution du Domaine des EPF qui a reçu les fonds et n'apparaissent que dans sa comptabilité des immobilisations. Ces immeubles ne figurent pas au bilan de la Confédération, mais dans celui de l'institution du Domaine des EPF.

9.10.6. Evaluation

Pour l'évaluation initiale et l'évaluation ultérieure des cofinancements, la méthode d'évaluation des valeurs immobilières basées sur des cofinancements (évaluation au coût d'acquisition) et inscrites au bilan de la Confédération (OFCL) s'applique par analogie.

Les cofinancements sont diminués en fonction des amortissements en cours et des éventuelles réévaluations. Ils sont augmentés en cas de nouveaux apports de fonds de tiers.

La pérennité de valeur immobilière des immeubles individuels est contrôlée par la Confédération (actif dans le bilan de la Confédération).

9.10.7. Publication

a) Bilan

Les cofinancements sont présentés dans les capitaux propres dans le poste «Dons, soutiens financiers, cofinancements». Les cofinancements apparaissent dans les actifs sous le poste de bilan « Cofinancements ».

b) Compte de résultat

Les produits des projets immobiliers de la Confédération sont comptabilisés comme des contributions de tiers sans contrepartie. Les amortissements provenant de cofinancements sont présentés dans la catégorie 3309.

c) Tableau des flux de trésorerie

Les contributions de cofinancement sont immédiatement intégrées au résultat et sont présentées comme un flux de trésorerie de l'activité opérationnelle. Dès que le paiement a été versé à la Confédération, il apparaît comme une sortie de fonds dans l'activité d'investissement. L'amortissement annuel du cofinancement est corrigé (flux de trésorerie opérationnels) comme des charges sans effet sur les liquidités.

d) Annexe

Les modifications des cofinancements inscrits au bilan sont présentées dans l'annexe. Les instruments financiers découlant du placement de fonds de tiers temporairement inutilisés doivent être désignés comme affectés. Il convient en outre de tenir compte des obligations en matière de publication pour les entités et personnes proches (chapitre 8.7).

9.11. Prestations en nature

9.11.1. Bases

9.11.1.1. Généralités

Sous l'angle des normes IPSAS, seules les prestations en nature reçues sont pertinentes. Des règles spéciales définissent la comptabilisation et la présentation de ces prestations.

Les prestations en nature fournies ne nécessitent pas de comptabilisation ou de présentation séparées. Elles sont uniquement pertinentes indirectement, à savoir lorsque l'exploitation reçoit des prestations en nature en échange.

Les normes IPSAS distinguent trois types de prestations en nature :

- Les avantages en nature (goods in kind)
- Les droits d'utilisation (donated rights)
- Les biens et services (services in kind)

L’arbre de décision suivant aide à opérer cette distinction :

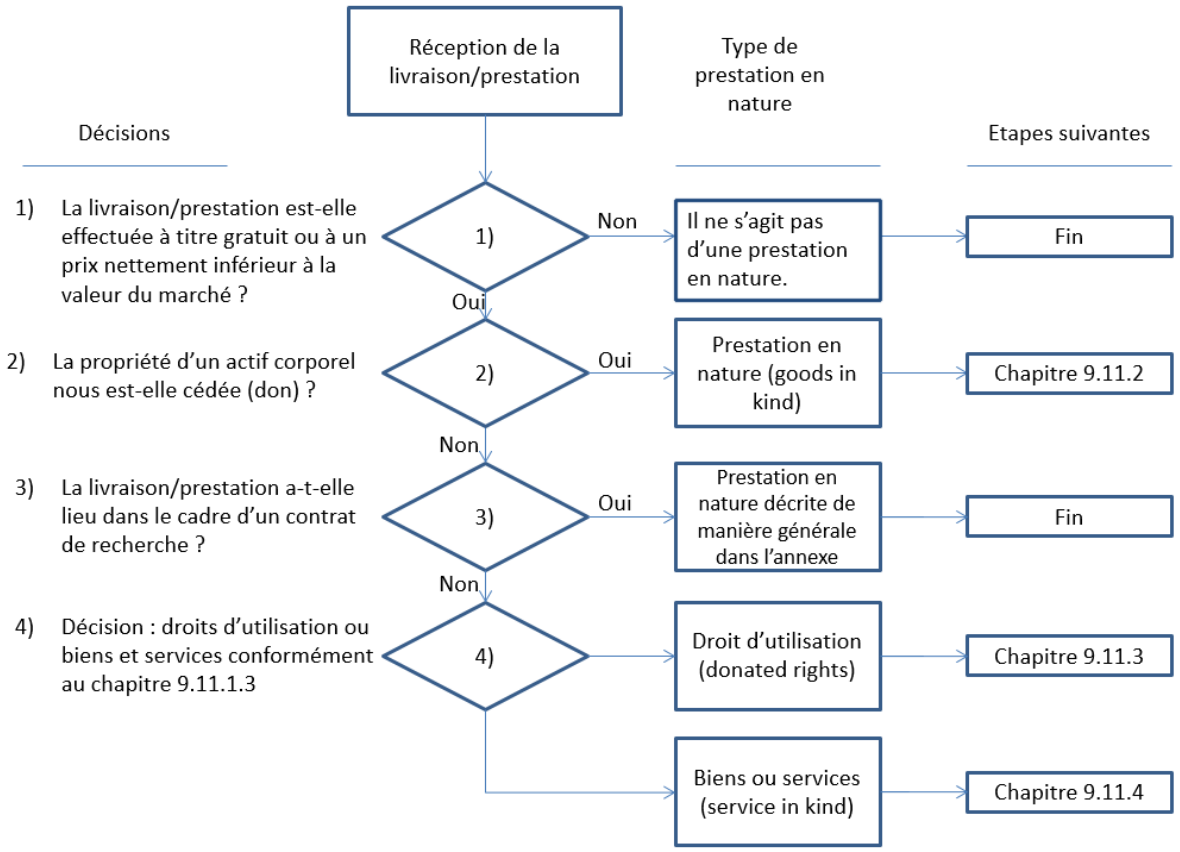


Illustration 36 : Arbre de décision in kind

Les dispositions du présent chapitre ne s'appliquent ni aux droits d'utilisation, ni aux biens et services fournis dans le cadre de contrats de recherche. Cela vaut également pour les éventuels droits d'utilisation IC. Les raisons sont les suivantes :

- Le nombre élevé de contrats de recherche rend la collecte des données ardue.
- Principe de séparation des prestations et de leur évaluation.
- Aucune utilité pour l'institution.

Les prestations en nature liées aux activités de recherche sont décrites en termes généraux dans l'annexe.

9.11.1.2. Normes IPSAS

Avantages en nature (goods in kind)	IPSAS 23.93 – 23.97
Droits d'utilisation (donated rights)	IPSAS 31.42 / 31.43 / 31.66
Biens et services (services in kind)	IPSAS 23.98 – 23.103
Publication	IPSAS 23.107d

Ces règles entrent en vigueur le 1.1.2017. Il n'est pas tenu compte des prestations en nature des années précédentes et inférieures aux seuils suivants :

- CHF 2'000'000 pour les droits d'utilisation (par contrat et par montant annuel conformément aux obligations en matière de publication des droits d'utilisation (voir point 9.11.3).
- CHF 1'000'000 pour les biens et services, par contrat et par an.

9.11.1.3. Distinction entre droits d'utilisation et biens et services

La délimitation entre les droits d'utilisation d'une part et les biens et services d'autre part est la suivante :

- Droits d'utilisation (donated rights)
  - Un actif corporel ou incorporel est mis à disposition d'une entité à titre gratuit pour une période définie.
  - Généralement, l'actif est utilisé sur une période prolongée (plusieurs mois).
  - Un droit d'utilisation gratuit dont la durée d'utilisation prévue est supérieure à 12 mois est comptabilisé comme immobilisation incorporelle et amorti, pour autant que les critères d'évaluation des immobilisations incorporelles soient remplis.
  - Le droit d'utilisation gratuit est comptabilisé directement en charges lorsque sa durée d'utilisation prévue est inférieure ou égale à 12 mois. La même procédure s'applique lorsque les critères de comptabilisation des immobilisations incorporelles ne sont pas remplis.
- Biens et services (services in kind)
  - Ils peuvent aussi comprendre l'utilisation d'un actif et / ou une composante de services (travaux de photocopie gratuits, analyses de laboratoire, tests de matériel gratuits, etc.).
  - En règle générale, le bien n'est pas remis au destinataire, mais ce dernier peut l'utiliser gratuitement.
  - La durée d'utilisation est relativement brève. En cas d'utilisation sur une période prolongée, on parlera d'un droit d'utilisation plutôt que d'un service.

9.11.2. Avantages en nature (goods in kind)

9.11.2.1. Définition

Les avantages en nature sont des actifs corporels mis à disposition d'une entité à titre gratuit sous forme d'opération sans contrepartie […] (IPSAS 23.94). Selon la norme IPSAS 23.93, ils comprennent les actifs corporels mis à disposition à titre gratuit, sans contrepartie ni conditions contractuelles. Le destinataire devient alors le propriétaire de l'actif.

Exemples :

- Une entreprise fournit une machine ou un ordinateur à une institution.
- Un ancien étudiant offre des installations de laboratoire à son ancienne institution.
- Une entreprise procure les produits chimiques nécessaires à un projet de recherche.

9.11.2.2. Inscription au bilan

En principe, les avantages en nature sont comptabilisés au moment de la signature du contrat. L'actif est comptabilisé conformément aux dispositions en vigueur (inscription à l'actif et amortissement). Afin de déterminer le type de donation (possible affectation), il importe de recourir à l'arbre décisionnel conformément au chapitre 9.1.

Les seuils définis au chapitre 3.3 s'appliquent pour l'inscription au bilan.

9.11.2.3. Evaluation

L'actif est évalué à sa juste valeur au moment de la donation.

9.11.2.4. Structure (en lien avec le plan comptable)

En fonction du type d'avantage en nature, voir chapitres 4.7, 4.8. Les produits sont comptabilisés conformément au tableau suivant :

42048100	Dons / legs / sponsoring IC (IPSAS 23)	Héritages, donations IC sous forme de fonds ou d'autres valeurs patrimoniales
42048200	Avantages en nature (goods in kind) (IPSAS 23)	Actifs corporels mis à disposition d'une entité à titre gratuit sous forme d'opération sans contrepartie
42048999	**Dons / legs / sponsoring (IPSAS 23)**	**Ligne de total**
49999099	**Produits d'exploitation**	**Ligne de total**
49999999	**Produits**	**Ligne de total**

Tableau 102 : Structure des avantages en nature

9.11.3. Droits d'utilisation (donated rights)

9.11.3.1. Définition

Lors de l'attribution de droits d'utilisation, une entité peut utiliser des actifs corporels (immeubles, machines, etc.) ou incorporels (licences, etc.) à titre gratuit ou pour un montant très faible sans transfert de propriété.

Exemples :

- Des locaux sont fournis à titre gratuit à une institution ou dans le cadre d'un projet.
- Une entreprise met gratuitement un logiciel à disposition d'une institution.

Les contrats et coopérations de recherche contiennent souvent des clauses définissant les services en nature apportés par chaque partenaire. Ces clauses contractuelles permettent aux chercheurs des institutions du Domaine des EPF d'utiliser gracieusement les locaux et l'infrastructure du partenaire de recherche. Elles reposent sur le principe de la réciprocité et ne constituent donc pas des prestations en nature puisque l'institution doit apporter une contrepartie. Comme ces privilèges sont limités dans le temps (durée du projet de 5 ans max.) et que les locaux notamment sont utilisés de façon variable, voire partagés, il n'est pas possible de déterminer la valeur de ces prestations de façon fiable. Pour ces raisons, les dispositions du présent chapitre ne s'appliquent pas aux contrats de recherche.

Pour que les locaux mis à disposition soient considérés comme des droits d'utilisation, ils doivent figurer dans la base de données des locaux officielle de l'institution.

Il convient en outre de tenir compte des critères suivants :

- Les droits d'utilisation ne sont pas des instruments financiers.
- Les droits d'utilisation qui sont acquis gratuitement par le domaine des EPF et qui remplissent les critères d'évaluation des biens incorporels doivent être évalués à leur valeur de marché et amortis sur leur durée d'utilisation, si celle-ci peut être déterminée (voir à ce sujet le chapitre 4.9).
- Si le droit d'utilisation concerne un bâtiment faisant l'objet d'une dépréciation ou d'une réévaluation suite à une transformation, la valeur d'utilité doit être adaptée en conséquence.

D'autres droits d'utilisation (machines mises à disposition gracieusement par ex.) peuvent être soumis à des contrats de prêt qui fixent contractuellement la valeur du droit d'utilisation. Le cas échéant, saisir le droit d'utilisation dans la comptabilité.

Remarque lors d'utilisation de locaux dans des immeubles appartenant à la Confédération : si le modèle du locataire s'applique (crédit budgétaire avec incidences sur les finances, mais pas sur les dépenses), il ne s'agit pas d'un droit d'utilisation (donated right) en vertu du présent chapitre.

9.11.3.2. Inscription au bilan/comptabilisation

Les droits d'utilisation obtenus doivent être examinés afin de déterminer s'ils peuvent être activés en tant qu'actifs incorporels (voir chapitre 4.9).

Il convient également de vérifier si le droit d'utilisation donne lieu à une obligation au sens des normes IPSAS 23.44/45 (voir l'arbre de décision au chapitre 9.1). Selon l'évaluation, les possibilités suivantes s'offrent pour la comptabilisation d'un actif et d'un passif.

a) En cas d'affectation étroite (engagement financier existant) :
   - Inscription à l'actif et amortissement sur toute la durée d'utilisation du bien immobilier ;
   - Inscription au passif du même montant et réduction annuelle de l'engagement en fonction des prestations fournies et comptabilisation des frais de financement liés (voir exemple).

b) En l'absence d'affectation (sans engagement financier) :
   - Inscription à l'actif et amortissement sur toute la durée d'utilisation du bien immobilier ;
   - Comptabilisation de la totalité du produit pour le montant du bien immobilier inscrit à l'actif.

Exemples :

- Mise à disposition d'un immeuble pendant 40 ans sans possibilité de résiliation. En contrepartie, l'institution est tenue de fournir des prestations de recherche → en l'occurrence, l'affectation est donnée.
- Mise à disposition d'un immeuble pendant 40 ans sans possibilité de résiliation. L'institution décide librement de l'utilisation de l'immeuble → en l'occurrence, il n'y a pas d'affectation.

Les seuils nécessitant une inscription au bilan selon le chapitre 3.3 :

- CHF 100’000 par an et par cas pour les droits d'utilisation obtenus conformément au point 1)[8].
- CHF 1’000’000 par an et par cas pour les droits d'utilisation obtenus conformément au point 2)[9].

9.11.3.3. Evaluation

Les charges et produits relatifs aux droits d'utilisation gratuits d'immobilisations corporelles dont la durée d'utilisation prévue est de 12 mois ou moins et aux droits d'utilisation reçus de biens incorporels doivent être comptabilisés dans la période y relative. L'évaluation se fait sur la base d'un loyer conforme au marché.

Mode de calcul 1 : si la valeur du bâtiment peut être déterminée de façon fiable, mais qu'aucune information ne permet de définir un loyer conforme au marché (aucun bâtiment comparable par ex.), le calcul doit être effectué comme pour le crédit de loyer. Les droits d'utilisation liés au bâtiment ne doivent pas être portés à l'actif selon l'approche par composants.

Mode de calcul 2 : si le droit d'utilisation est lié à un contrat de location, le calcul se fait selon le loyer convenu contractuellement.

Mode de calcul 3 : en l'absence de base d'évaluation, le calcul se fonde sur les prix au mètre carré et selon le type de local. Ces prix sont définis dans le « modèle de comptabilité analytique pour les institutions universitaires » élaboré par la Conférence suisse des hautes écoles[10].

Dans le cas de droits d'utilisation gratuits d'immobilisations corporelles ou incorporelles dont la durée d'utilisation gratuite est supérieure à 12 mois, les droits d'utilisation doivent être évalués à leur valeur

[8] Le seuil de CHF 100'000 se rapporte aux actifs et aux passifs de régularisation.
[9] Ces droits d'utilisation étant considérés comme des immobilisations incorporelles, le seuil de CHF 1’000’000 se réfère à l'inscription à l'actif d'actifs incorporels.
[10] Voir https://www.shk.ch/wp-content/uploads/2017/02/Kostenrechnungsmodell_2-6_f.pdf, annexe B.

effective au moment de la conclusion du contrat. L'évaluation doit satisfaire autant que possible à la comparaison avec des tiers, par exemple avec le loyer du marché qui serait exigé pour des locaux mis à disposition dans le même immeuble (le cas échéant, comparaison avec les autres locataires de l'immeuble).

Le taux d'intérêt utilisé pour le calcul est déterminé lors de la conclusion d'un accord. Il et ne doit pas être actualisé pendant la durée initiale de la convention. Il convient de redéfinir le taux d'intérêt en cas de prolongation ou d'élargissement de la convention.

Les engagements résultant de droits d'utilisation gratuits d'une durée supérieure à 12 mois sont comptabilisés, selon les conditions, soit dans les autres engagements à long terme, si une sortie de trésorerie future est attendue, soit dans les d'autres comptes de passif. Les engagements résultant de fonds de tiers affectés (par exemple, dans le cas de dons) peuvent également être pris en considération.

9.11.3.4. Structure (en lien avec le plan comptable)

N° de compte	Désignation	Contenu
15200300[11]	Licences, droits d'utilisation, marques déposées	Licences, droits d'utilisation, droits liés aux marques, brevets, droits d'auteur, autorisations d'exploitation acquises, etc.
15299999	**Immobilisations incorporelles**	**Ligne de total**
15999999	**Actif immobilisé**	**Ligne de total**
19999999	**Actif**	**Ligne de total**

20170100	Autres engagements financiers à court terme	Autres engagements financiers ne pouvant être attribués à aucun autre groupe de comptes
20199999	**Engagements financiers à court terme**	**Ligne de total**
20999999	**Capitaux de tiers à court terme**	**Ligne de total**
25999999	**Capitaux de tiers**	**Ligne de total**
29999999	**Passif**	**Ligne de total**

25170200	Autres engagements financiers à long terme	Hypothèques, billets à ordre, emprunts, prêts, engagements de garantie
25199999	**Engagements financiers à long terme**	**Ligne de total**
25899999	**Capitaux de tiers à long terme**	**Ligne de total**
25999999	**Capitaux de tiers**	**Ligne de total**
29999999	**Passif**	**Ligne de total**

33050000	Amortissements immobilisations incorporelles	Amortissements des immobilisations incorporelles
33099999	**Amortissements**	**Ligne de total**
39999099	**Charges d'exploitation**	**Ligne de total**
39999999	**Charges**	**Ligne de total**

[11] Les institutions détiennent des comptes distincts pour mieux identifier les droits d'utilisation (non monétaires).

42048300	Droits d'utilisation (donated rights) (IPSAS 23)	Droits d'utilisation mis à disposition d'une entité à titre gratuit sous forme d'opération sans contrepartie
42048999	**Dons / legs / sponsoring**	**Ligne de total**
49999099	**Produits d'exploitation**	**Ligne de total**
49999999	**Produits**	**Ligne de total**

Tableau 103 : Structure des droits d'utilisation

9.11.4. Biens et services (services in kind)

9.11.4.1. Définition

Les biens et services sont des prestations fournies par des personnes physiques à des entités du secteur public sous forme d'opération sans contrepartie. Par définition, ces prestations fournies correspondent en principe à un actif, puisque l'entité réceptrice contrôle une ressource censée apporter une utilité économique future ou un potentiel de service. Comme il s'agit de services, ces actifs sont utilisés immédiatement.

Exemples :

- Activité d'enseignement exercée à titre gratuit (prestation de personnel).
- Analyses de laboratoire obtenues à titre gratuit (service).
- Prestations de traduction obtenues à titre gratuit (service).

9.11.4.2. Inscription au bilan et évaluation

Selon la norme IPSAS 23.98, les biens et services ne doivent pas impérativement être comptabilisés, raison pour laquelle le Domaine des EPF y renonce.

9.11.4.3. Publication

Il convient de présenter dans l'annexe et de commenter les biens et services obtenus dépassant les seuils suivants :

Type de prestation	Seuils de publication
Prestations de personnel[12]	CHF 250’000 par cas et par an
Services[13]	CHF 500’000 par cas et par an

Tableau 104 : Biens et services en nature (in kind)

[12] Les prestations de personnel sont en premier lieu des professeurs engagés par une institution et travaillant dans une autre institution. La publication doit uniquement avoir lieu si les prestations de personnel ne sont pas facturées.
[13] Si le prestataire fait partie du domaine des EPF, celui-ci doit fournir l'information au destinataire. Il peut s'agir d'heures de rayons X, d'unités de calcul mises à disposition, etc. Si le bien ou le service est obtenu de tiers, la prestation doit être évaluée sur la base des informations disponibles et au prix du marché afin d'en déterminer l'importance.

9.12. Contrats de construction

9.12.1. Aperçu

Ce chapitre du manuel donne un aperçu du traitement des contrats de construction et de fabrication. En raison des diverses formes que prennent ces contrats, aucune interprétation détaillée n'est donnée. La norme IPSAS 11 doit être utilisée pour la classification exacte des contrats. Le centre de compétence IPSAS est à votre disposition pour vous aider en cas d'incertitude.

9.12.2. Définition

Un contrat de construction et de fabrication est en général une production sur mesure, spécifique au client, d'objets individuels qui sont coordonnés ou dépendants les uns des autres en termes de conception, de technologie et de fonction ou de leur utilisation. Le début et la fin du contrat se situent généralement dans des périodes comptables différentes.

Selon IPSAS 11, sont également à considérer comme des contrats de construction :

- Les prestations de services directement liés à la production d'un bien
- La restauration de biens ainsi que leur démolition ou la restauration de l'environnement suite à une démolition de biens.

La vente de produits standardisés n'est pas considérée comme un contrat de construction au sens de la norme IPSAS 11. Cette dernière établit une distinction entre les contrats à prix fixe et les contrats à prix coûtant majoré (cost-plus).

9.12.3. Principes

a) Les normes IPSAS

IPSAS 11 – Contrats de construction

b) Autres réglementations

Aucune

9.12.4. Structure (en lien avec le plan comptable)

N° de compte	Désignation	Contenu
10120000	Créances sur livraisons et prestations (contrats IPSAS 9 inclus)	Créances provenant de livraisons et de prestations et autres opérations avec contrepartie directe.
10130000	Créances issues de contrats de construction	Créances à court termes en lien avec des contrats de construction (solde à l'actif) selon IPSAS 11
10160999	**Créances à court terme avec contrepartie directe**	**Ligne de total**
20010000	Engagements résultant de livraisons et de prestations	Engagements résultant de l'activité opérationnelle avec contrepartie directe par le partenaire commercial (par ex. achat d'une immobilisation corporelle, achat de prestations)
20030000	Engagements résultant de contrats de construction	Engagements à court terme en lien avec des contrats de construction (solde au passif) selon IPSAS 11
20099999	**Engagements courants**	**Ligne de total**

Tableau 105 : Structure contrats de construction

Les produits sont attribués aux catégories de revenus correspondantes

9.12.5. Comptabilisation

Les produits et les coûts des contrats sont comptabilisés en charges et en produits à la date de clôture en fonction du degré d'avancement. Ils sont donc attribués aux périodes durant lesquelles les activités de construction et de fabrication surviennent.

9.12.6. Inscription au bilan

Si le résultat d'un contrat peut être estimé de manière fiable sur toute sa durée, les coûts et les produits doivent être comptabilisés en utilisant la méthode du degré d'avancement (POC). Selon cette méthode, l'estimation fiable du résultat est définie séparément pour les contrats à prix fixe et les contrats à prix coûtant majoré. Comme pour la norme IPSAS 9, un seuil de matérialité de CHF 1 million s'applique à l'utilisation de la méthode du POC.

Si une estimation fiable ne peut être effectuée, les produits sont comptabilisés conformément à la méthode CoC (voir également le chapitre 9.1.10 Définition de la méthode du coût d'achèvement), à hauteur des coûts effectivement encourus et susceptibles d'être recouvrés ainsi que ceux comptabilisés en charge dans la période à laquelle ils se rattachent. Cela est également possible pour les contrats de construction dont le volume est inférieur au seuil de matérialité.

Les contrats de construction présentant un solde à l'actif (les services rendus sont supérieurs aux factures partielles) vis-à-vis du client doivent être déclarés en dessous des créances issues de livraisons et de prestations. Les contrats de construction présentant un solde au passif (les factures partielles aux clients sont plus élevées que les services rendus) doivent figurer en tant que dettes, c'est-à-dire sous la rubrique autres engagements non financiers.

9.12.7. Evaluation

Dès que des estimations fiables du résultat du contrat peuvent être faites, les produits liés à la transaction sont comptabilisés en fonction du degré d'avancement à la date de clôture. Le degré d'achèvement est mesuré par les coûts du contrat engagés à ce jour par rapport aux coûts totaux prévus. Le résultat de la transaction peut être estimé de manière fiable si toutes les conditions suivantes sont remplies :

- Le montant des recettes du contrat peut être mesuré de manière fiable.
- Les avantages économiques associés à la transaction sont les plus susceptibles de profiter à l'organisation.
- Le degré d'avancement de la transaction à la date du bilan peut être mesuré de manière fiable.
- Tant les dépenses encourues jusqu'à la conclusion de la transaction que les dépenses déjà encourues peuvent être mesurées de manière fiable.

Si aucune estimation fiable ne peut être faite sur le résultat d'un projet, les dispositions suivantes s'appliquent :

- Les revenus ne sont déclarés que pour le montant des dépenses engagées et seulement s'ils sont recouvrables.
- Les coûts des contrats sont comptabilisés en charge dans la période au cours de laquelle ils surviennent.

Pour chaque contrat non encore honoré à la fin de l'année, les dépenses futures estimées sont comparées aux revenus futurs. Si les dépenses sont supérieures aux recettes, la perte attendue est comptabilisée comme une correction de valeur de la créance évaluée selon la méthode POC.

Les frais issus d'un contrat à long terme comprennent généralement tous les frais qui peuvent être attribués directement ou indirectement. Les autres dépenses qui peuvent être facturées séparément au client sur la base d'accords contractuels sont également incluses dans les charges liées au contrat. Les coûts sont déterminés sur la base de l'utilisation normale des capacités en utilisant des méthodes programmées et appropriées.

Le principe de l'évaluation individuelle s'applique. Si un accord porte sur plusieurs actifs, chaque construction doit être traitée comme un contrat de construction distinct si :

- Des devis distincts ont été soumis pour chaque actif
- Chaque actif était négocié séparément, le contractant et le client pouvaient accepter ou refuser les éléments du contrat séparément pour chaque actif
- Les coûts et les revenus de chaque actif peuvent être déterminés séparément.

9.12.8. Publication

a) Bilan

Les contrats de construction doivent figurer dans le bilan à l'actif ou au passif, selon le solde. Les soldes à l'actif figurent au bilan dans les créances à court terme issues de transactions avec contrepartie. Au passif, les soldes figurent dans les engagements courants.

b) Compte de résultat

La norme IPSAS 11 n'exige pas la comptabilisation des produits et des charges découlant des contrats de construction dans le compte de résultat s'ils ne sont pas significatifs, dans le cas contraire ils sont présentés séparément.

c) Annexe

Les informations suivantes doivent être divulguées dans les notes relatives aux contrats de construction :

- Montant des revenus issus des contrats comptabilisés au cours de l'exercice
- Divulgation de la méthode utilisée pour déterminer les produits des contrats comptabilisés au cours de l'exercice.
- Divulgation des méthodes utilisées pour déterminer le degré d'avancement des contrats en cours.
- Total des coûts encourus à ce jour et des bénéfices reconnus moins les pertes reconnues pour les projets en cours
- Total des acomptes reçus pour les projets en cours
- Retenues de garantie possibles
- Montant des contrats de construction avec un solde à l'actif, pour autant qu'ils n'ont pas encore été explicitement inscrits à l'actif du bilan.
- Montant des contrats de construction présentant un solde au passif, pour autant qu'ils n'ont pas encore été explicitement inscrits au passif du bilan

9.13. Rétrocession à la Confédération de produits immobiliers à usage de tiers et de revenus issus de la vente d'énergie

La loi sur les EPF et l'ordonnance sur les finances et la comptabilité du Domaine des EPF prévoient deux domaines thématiques dans lesquels le Domaine des EPF doit reverser une partie des recettes réalisées à la Confédération. Ces versements sont décrits ci-dessous.

9.13.1. Définition de la rétrocession des produits immobiliers à usage de tiers

A la suite des exigences de la loi sur les EPF (art. 34bis) et de l'Ordonnance sur les finances et la comptabilité du domaine des EPF des écoles polytechniques fédérales (art. 33a ss. et art. 40b disposition transitoire relative à la modification), les institutions du domaine des EPF doivent verser à la Confédération 90% des revenus nets issus de la cession de l'usage à des tiers en lien avec des terrains appartenant à la Confédération et non nécessaires à l'exploitation. La location et le fermage ainsi que la rétrocession de droits de superficie constituent une mise à disposition en faveur de tiers.

Les cessions de l'usage à de tiers, lesquelles sont nécessaires à l'exploitation, et qui sont par conséquent considérées comme non soumises à la rétrocession dans le cas où elles servent directement ou contribuent à l'accomplissement des missions de l'institution et participent à la réalisation des objectifs stratégiques.

Les cessions de l'usage à des tiers de biens immobiliers sont notamment nécessaires à l'exploitation lorsqu'elles sont utilisées aux fins suivantes :

- La formation académique et la formation continue ainsi que la recherche et l'exploitation de ses résultats dans le domaine scientifique ou technique en collaboration avec des tiers
- Soutien des processus opérationnels

Sont considérés, à titre d'exemple, comme nécessaires à l'exploitation :

- Location d'appartements à des professeurs invités ou à des étudiants

- Des services sur le campus permettant aux étudiants et au personnel d'effectuer des tâches importantes sur place (p. ex. photocopieurs, librairies universitaires, kiosques) ou de se restaurer (cantines)
- Location de places de stationnement, pour autant qu'elles soient (presque) entièrement attribuées à des collaborateurs ou à des personnes proches du Domaine des EPF

Aussi, les produits des frais accessoires ne sont pas soumis à la rétrocession s'ils ont fait l'objet d'une convention particulière dans les (sous-)contrats de location ou s'ils sont mentionnés séparément et collectés par des tiers.

Arbre de décision pour la rétrocession à la Confédération de revenus immobiliers (art. 33a et ss. De l'Ordonnance sur les finances et la comptabilité du domaine des EPF (RS 414.123) :

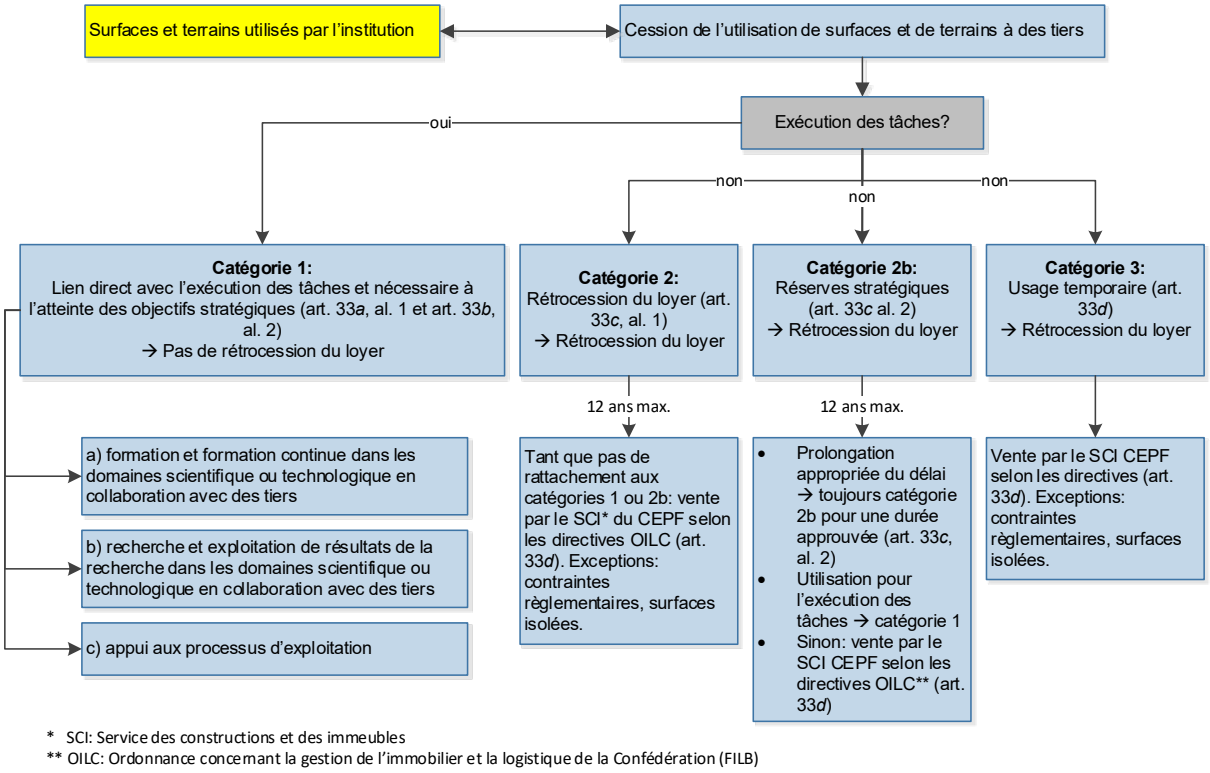


Illustration 37 : Arbre de décision pour la rétrocession à la Confédération de revenus immobiliers provenant de la cession d'utilisation (tiré des explications relatives à l'ordonnance)

Chaque cession de l'usage à des tiers doit en principe être attribuée à l'une des catégories mentionnées dans le graphique. Les attributions et les justifications sont effectuées en accord avec l'Etat-major immobilier du Conseil des EPF, conformément à l'ordonnance sur les finances et la comptabilité du Domaine des EPF.

9.13.2. Définition de la rétrocession issue de la vente d'énergie

L'art. 10a de la Loi sur les EPF prévoit que les institutions du domaine des EPF peuvent vendre au prix du marché l'énergie qu'elles produisent pour leur propre consommation dans les installations qu'elles exploitent ou qu'elles achètent pour leur propre consommation, mais dont elles n'ont pas besoin.

En cas de vente de cette énergie non utilisée par l'institution elle-même, 90% des recettes brutes doivent être versées à la caisse générale de la Confédération (Ordonnance sur les finances et la comptabilité du domaine des EPF, art. 2b).

Chaque institution doit donc s'assurer que les factures qu'elle établit pour les ventes directes d'énergie non utilisée en interne (électricité, chaleur, etc.) puissent être séparées/rappropriées de manière appropriée. Sur la somme de ces ventes, le montant de 90% doit être versé à la caisse fédérale à partir du 1er janvier 2022.

La refacturation de l'énergie aux locataires en tant que frais accessoires n'est pas soumise à la taxe. Cela découle de la formulation de l'art. 33e de l'ordonnance sur les finances et la comptabilité.

9.13.3. Principes

a) Normes IPSAS

Aucune

b) Autres réglementations

- Loi sur les EPF
- Ordonnance sur les finances et la comptabilité du Domaine des EPF (OFC) art. 33a et suivants et art. 40b[14]
- Chapitre 5.2 Charges de biens et services
- Chapitre 5.9 Autres produits

9.13.4. Structure (en lien avec le plan comptable

N° de compte	Désignation	Contenu
31011700	Rétrocession à la Confédération (selon l'Ordonnance finances et compta EPF)	Rétrocession à la Confédération résultant de la location à des tiers de biens immobiliers de la Confédération et de la vente d'énergie non utilisée
43000150	Produits assujettis à la rétrocession (selon l'Ordonnance finances et compta. EPF)	Recettes provenant de la mise à disposition d'immeubles de la Confédération à des tiers non nécessaires à l'exploitation, ainsi que les revenus issus de la vente d'énergie

Tableau 106 : Structure rétrocession de revenus immobiliers/rétrocession d'énergie

[14] Inclus explications sur les modifications de l'artilce 33a et suivants ainsi que l'article 40b de l'Ordonnance sur les finances et la comptabilité (Etat novembre 2020)

9.13.5. Comptabilisation

Les revenus issus de la cession d'utilisation non nécessaire à l'exploitation et de la vente d'énergie non nécessaire sont divulgués sur un compte séparé (43000150) afin de pouvoir établir le lien avec la rétrocession. Par conséquent, les ventes d'énergie soumises à rétrocession ne sont pas comptabilisées sur le compte 42015000 (IPSAS 9). Conformément au principe de présentation brute, le versement des recettes à la Confédération s'effectue dans les autres charges d'exploitation (compte 31011700 "Rétrocession à la Confédération"). Afin de pouvoir distinguer les deux types de revenus et de redevances, il existe un formulaire séparé dans le système de consolidation SAP FC. Dans ce formulaire, les revenus provenant de la cession d'utilisation et les revenus provenant de la vente d'énergie ainsi que les montants à verser correspondants sont saisis séparément.

9.13.6. Inscription au bilan

Les produits à verser se rapportent aux produits comptabilisés dans le compte de résultat et se rattachent à l'exercice comptable. La comptabilisation des charges doit être effectuée au cours de la même période.

9.13.7. Evaluation

L'évaluation doit être effectuée au coût d'acquisition.

9.13.8. Publication

a) Bilan
En accord avec l'AFF, le versement à la Confédération a lieu en règle générale au cours du même exercice que celui durant lequel le produit est encaissé.

b) Compte de résultat
Les produits soumis à la rétrocession ainsi que les charges qui en découlent sont enregistrés dans le compte de résultat dans des comptes généraux distincts (voir chapitre 9.13.3).

c) Tableau de flux de fonds
Tant les postes des charges que celui des produits sont intégrés dans le résultat annuel et donc dans le flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles.

d) Annexes
Il n'y a aucune exigence particulière en matière de publication dans les annexes.

9.14. Contrats de leasing – Preneur de leasing (locataire)

9.14.1. Définitions et champ d'application

9.14.1.1. Définitions

IPSAS 43 définit un contrat de leasing comme un contrat ou une partie de contrat qui confère le droit d'utiliser un actif (l'actif sous-jacent) pendant une période donnée en échange d'une redevance. Un contrat de leasing confère le contrôle de l'utilisation de l'actif identifié en contrepartie d'une rémunération sur cette période.

Un **contrat** est un accord entre deux ou plusieurs parties qui crée des droits et des obligations exécutoires. Cette définition du contrat s'applique uniquement aux contrats de location et ne peut pas être appliquée directement à d'autres normes.

La **durée du contrat de leasing** est la période initiale non résiliable pendant laquelle un preneur a le droit d'utiliser un actif sous-jacent, et

a. Les périodes résultant d'une option de renouvellement du contrat de location, si le preneur est raisonnablement certain d'exercer cette option ; et
b. Les périodes résultant d'une option de résiliation du contrat de location, à condition que le preneur soit raisonnablement certain de ne pas exercer cette option.

La **date de mise à disposition** est la date à laquelle un bailleur met un actif sous-jacent à la disposition d'un preneur en vue de son utilisation.

La **date de début du contrat de location** est la date du contrat de location ou la date à laquelle les parties sont tenues de respecter les conditions essentielles du contrat de leasing, si celle-ci est antérieure.

D'autres définitions sont données plus loin dans le texte.

9.14.1.2. Champ d'application

Le présent chapitre s'applique aux contrats de leasing de toute nature, y compris ceux dans lesquels les droits d'utilisation sont sous-loués dans le cadre d'un contrat de sous-location. Sont exclus de ce chapitre :

a. Les contrats de location portant sur l'exploration ou l'exploitation de minéraux, de pétrole, de gaz naturel et de ressources similaires non renouvelables ;
b. Les contrats de location pour les actifs biologiques détenus par un preneur ;
c. Accords de concession de services sous IPSAS 32 ;
d. Les licences d'utilisation de propriété intellectuelle accordées par un bailleur dans le champ d'application d'IPSAS 23 ; et
e. Les droits détenus par un preneur dans le cadre d'accords de licence dans le champ d'application d'IPSAS 31 Immobilisations incorporelles, par exemple pour des films, des enregistrements vidéo, des pièces de théâtre, des manuscrits, des brevets et des droits d'auteur. Dans le domaine des EPF, IPSAS 43 ne s'applique pas non plus aux autres immobilisations incorporelles (voir chapitre 4.9.1). Les immobilisations incorporelles sont des actifs identifiables, non monétaires et sans substance physique, utilisés pour la fabrication de produits, la fourniture de services, la location à des tiers ou l'exécution de tâches publiques.

Les droits d'utilisation qui répondent à la définition d'un contrat de leasing mais qui ne sont pas conclus aux conditions du marché doivent être comptabilisés comme des contrats de leasing (voir également le chapitre 9.11 Prestations en nature).

Les autres droits d'utilisation - par exemple ceux qui ne répondent pas à la définition d'un contrat dans IPSAS 43 et / ou qui ne sont pas payés - sont évalués au cas par cas par les représentants du CC IPSAS auprès des institutions et, si nécessaire, par le CC IPSAS.

9.14.2. Principes de base

IPSAS 43 - Contrats de leasing

IPSAS 43 contient plusieurs options. Le présent manuel explique comment ces options doivent être appliquées au sein du domaine des EPF.

9.14.3. Structure

N° de compte	Désignation	Contenu
15500000	Leasing - Droits d'utilisation d'immobilisations corporelles mobilières activés	Droits d'utilisation d'immobilisations corporelles mobilières dans le cadre de contrats considérés comme des contrats de leasing au sens d'IPSAS 43
15501000	Leasing - Droits d'utilisation d'immobilisations corporelles immobilières activés	Droits d'utilisation d'immobilisations corporelles immobilières dans le cadre de contrats considérés comme des contrats de leasing au sens d'IPSAS 43
15502000	Autres droits d'utilisation activés relatifs à des d'immobilisations corporelles mobilières	Droits d'utilisation d'immobilisations corporelles mobilières en vertu d'accords qui ne sont pas considérés comme des contrats de location au sens d'IPSAS 43
15503000	Autres droits d'utilisation activés relatifs à des d'immobilisations corporelles immobilières	Droits d'utilisation d'immobilisations corporelles immobilières en vertu d'accords qui ne sont pas considérés comme des contrats de location au sens d'IPSAS 43
15599999	**Droits d'utilisation immobilisés relatifs à des immobilisations corporelles mobilières et immobilières**	**Sous-total**

33020000	Amortissements droits d'utilisation d'actifs mobiliers en leasing	Amortissements des droits d'utilisation d'immobilisations corporelles mobilières de contrats considérés comme des contrats de leasing au sens d'IPSAS 43
33020100	Dépréciations droits d'utilisation d'actifs mobiliers en leasing	Pertes de valeur des droits d'utilisation d'immobilisations corporelles mobilières de contrats considérés comme des contrats de leasing au sens d'IPSAS 43
33030000	Amortissements droits d'utilisation d'actifs immobiliers en leasing	Amortissements des droits d'utilisation d'immobilisations corporelles immobilières de contrats considérés comme des contrats de leasing au sens d'IPSAS 43
33030100	Dépréciations droits d'utilisation d'actifs immobiliers en leasing	Pertes de valeur des droits d'utilisation d'immobilisations corporelles immobilières de contrats considérés comme des contrats de leasing au sens d'IPSAS 43

33040000	Amortissements de droits d'utilisation immobilisations corporelles mobilières non issus de contrats de leasing	Amortissements de droits d'utilisation immobilisations corporelles mobilières non issus de contrats de leasing au sens d'IPSAS 43
33040100	Pertes de valeur de droits d'utilisation immobilisations corporelles mobilières non issus de contrats de leasing	Pertes de valeur de droits d'utilisation immobilisations corporelles mobilières non issus de contrats de leasing au sens d'IPSAS 43
33040500	Amortissements de droits d'utilisation immobilisations corporelles immobilières non issus de contrats de leasing	Amortissements de droits d'utilisation immobilisations corporelles immobilières non issus de contrats de leasing au sens d'IPSAS 43
33040600	Pertes de valeur de droits d'utilisation immobilisations corporelles immobilières non issus de contrats de leasing	Pertes de valeur de droits d'utilisation immobilisations corporelles immobilières non issus de contrats de leasing au sens d'IPSAS 43
33099999	***Amortissements***	***Sous-total***
20170300	Engagements résultant de contrats de leasing, à court terme	Dettes de leasing à court terme (<12 mois)
20199999	**Engagements financiers à court terme**	**Sous-total**
25170100	Engagements résultant de contrats de leasing, à long terme	Dettes de leasing à long terme (>12 mois)
25170999	**Autres engagements financiers à long terme**	**Sous-total**
31010100	Charges de locaux loués à des tiers	Loyer pour des locaux n'appartenant pas à la Confédération, dans le cadre de contrats et d'autres conventions pour lesquelles aucun engagement de location n'est comptabilisé et aucun droit d'utilisation n'est activé.
31010999	**Charges de locaux**	**Ligne de total**
31011540	Charges de location immobilisations corporelles mobilières	Location d'immobilisations corporelles mobilières, dans le cadre de contrats et autres conventions pour lesquelles aucun engagement de location n'est comptabilisé et aucun droit d'utilisation n'est activé.
31011999	**Autres charges d'exploitation**	**Ligne de total**
34000200	Charges d'intérêts de contrats de leasing	Charges d'intérêts résultant de l'actualisation de l'engagement de leasing
34000999	***Charges d'intérêt***	***Ligne de total***

Tableau 107 : Structure du leasing

9.14.4. Comptabilisation

Aperçu général

Selon IPSAS 43, le classement, la comptabilisation et l'évaluation des contrats de leasing s'effectuent sur la base d'un modèle de droit d'utilisation (right-of-use model). Le point de départ est la valeur actualisée des paiements futurs au titre du leasing. Selon ce concept, un preneur a, à la date de mise à disposition, un engagement financier d'effectuer des paiements au titre du leasing en échange du droit d'utiliser l'actif sous-jacent pendant la durée du contrat de leasing. Le bailleur transfère le droit d'utiliser l'actif sous-jacent à la date de mise à disposition.

Pour la mise à jour de l'engagement de leasing, les mensualités de leasing sont divisées en une part d'intérêts et une part de remboursement. Cela se fait sur la base de calculs de mathématiques financières. La comptabilisation est considérablement facilitée si ces calculs sont effectués dès la conclusion du contrat pour toute la durée du leasing.

Étant donné que le preneur comptabilise presque tous les contrats de leasing (les exceptions sont décrites dans ce chapitre), mais que le bailleur distingue les contrats de leasing opérationnel et les contrats de leasing financier lors de la comptabilisation, la comptabilisation et l'enregistrement des charges et des produits ne sont pas symétriques pour le bailleur et le preneur.

Unité de calcul

En principe, la comptabilité des contrats de leasing doit être effectuée par contrat ou par composant de location. IPSAS 43 permet également de comptabiliser et d'évaluer des portefeuilles de contrats de leasing, définis comme un groupe de contrats de leasing ayant des durées résiduelles similaires, des actifs loués similaires et des circonstances économiques comparables au moment de la conclusion du contrat. Pour la plupart des cas d'application potentiels de l'approche par portefeuille, le CC IPSAS a conclu, lors de l'introduction de la norme, que les conditions requises pour cette application n'étaient pas réunies au sein du domaine des EPF. La location d'un groupe de places de stationnement constitue une exception. Dans ce cas, l'utilisation de l'approche par portefeuille est à la disposition des institutions à condition que 1) les institutions s'assurent que la définition du portefeuille soit respectée pour l'institution concernée et 2) les institutions ne louent pas des places de stationnement au même moment et pour la même durée au même endroit auprès de la même contrepartie (dans ce cas, les institutions concernées devraient se mettre d'accord sur l'application de l'approche par portefeuille).

Si une institution souhaite utiliser l'approche du portefeuille dans d'autres cas, le CC IPSAS doit être contacté afin de s'assurer qu'il n'existe pas d'autres contrats au sein du domaine des EPF à inclure dans le même portefeuille.

9.14.5. Inscription au bilan

9.14.5.1. Principes généraux

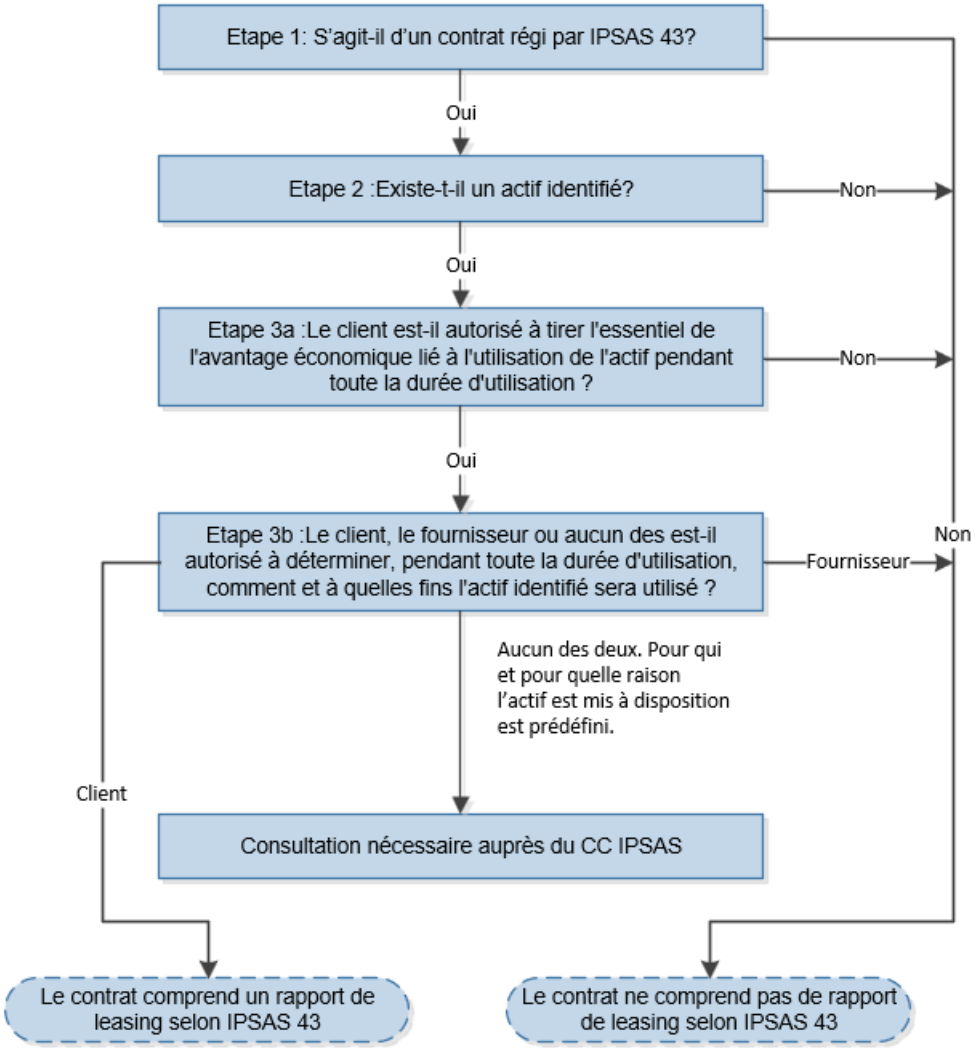
Comptabilisation du droit d'utilisation et de l'engagement de leasing

A la date de mise à disposition, le preneur doit comptabiliser un actif au titre du droit d'utilisation accordé ainsi qu'un engagement de leasing.

Identification d'un leasing

Les institutions du domaine des EPF doivent évaluer au début du contrat (« inception date ») si un contrat - tel que défini dans ce chapitre - crée ou implique un leasing.

En règle générale, l'appréciation du fait qu'un contrat crée ou implique un contrat de leasing devrait être relativement évidente pour la plupart des contrats. Toutefois, dans le cas de contrats d'utilisation entre entités du secteur public ou de contrats contenant des composantes de service importantes, l'évaluation peut être plus complexe, ce qui nécessite l'inclusion de ces critères supplémentaires et implique des jugements importants. Dans ces cas, les institutions doivent consulter le CC IPSAS.



L'évaluation de l'inclusion ou non d'un leasing dans un contrat est effectuée séparément pour chaque composante potentiellement distincte du leasing, comme décrit ci-dessous.

Illustration 38 : Arbre de décision de détermination si le contrat tombe sous IPSAS 43

Étape 1 - Critères d'application pour la définition du contrat

Pour déterminer s'il s'agit d'un contrat selon IPSAS 43, c'est la substance d'un accord qui est déterminante, et non sa forme juridique. Pour qu'un accord soit considéré comme un contrat en termes de substance économique, les critères suivants doivent généralement être remplis de manière cumulative :

- Les contrats supposent que les parties concernées parviennent à un accord ;

- Les termes du contrat créent des droits et des obligations pour les parties, et ces droits et obligations ne conduisent pas nécessairement à une application équivalente par chaque partie[15] ; et
- Le recours en cas de non-exécution est légal / exécutoire par voie de justice.

Les contrats qui ne répondent pas à la définition d'un contrat selon IPSAS 43 sont traités comme indiqué au chapitre 9.14.1.

Étape 2 - Actif identifiable et droits de substitution

L'objet du contrat de leasing est l'utilisation d'au moins un actif identifiable. En général, l'actif loué est explicitement identifié dans un contrat. Toutefois, un actif peut également être identifié en étant spécifié indirectement ou implicitement au moment où il est mis à la disposition du client pour être utilisé.

Par exemple, une partie définie d'un actif par son potentiel, généralement sous la forme d'une partie de l'utilisation, est un actif identifié si elle est physiquement séparable (par exemple, un étage d'un bâtiment). Un taux d'utilisation ou une autre partie d'un actif qui n'est pas physiquement identifiable (par exemple, une fraction de taux d'utilisation d'un câble à fibre optique) n'est pas un actif identifiable, sauf si elle représente la quasi-totalité du taux d'utilisation de l'actif et confère donc au client le droit de tirer la quasi-totalité des avantages économiques de l'utilisation de l'actif.

Même si un actif est déterminé par contrat, un client n'a pas le droit de l'utiliser si, au début du contrat, un fournisseur a matériellement le droit de remplacer l'actif pendant toute la période d'utilisation. Cela implique, entre autres, que le fournisseur doit avoir la possibilité pratique de remplacer l'actif pendant toute la durée d'utilisation.

Étape 3 - Droit de contrôler l'utilisation sur une période donnée

Un contrat implique ou crée un contrat de location uniquement si le contrat donne le droit de contrôler l'utilisation d'un actif particulier en échange d'une rémunération pour une période donnée.

Pour déterminer si un contrat donne le droit de contrôler l'utilisation d'un actif particulier pendant une période donnée, nous évaluons si le bénéficiaire, pendant toute la période d'utilisation, dispose à la fois

a. Du droit de retirer la quasi-totalité des avantages économiques de l'utilisation de l'actif identifié ; et
b. Du droit de décider de l'utilisation de l'actif particulier.

Étape 3a - Avantages économiques totaux découlant de l'utilisation

Un bénéficiaire peut recevoir les avantages économiques soit directement, soit indirectement (par exemple en utilisant, en possédant ou en sous-louant l'actif). Les avantages économiques comprennent les résultats primaires de l'actif (c'est-à-dire les biens ou les services) et tous les sous-produits (par exemple, les crédits d'énergie renouvelable générés par l'utilisation de l'actif). Les avantages économiques comprennent également les avantages découlant de l'utilisation de l'actif qui pourraient être obtenus par une transaction avec un tiers (par exemple, la sous-location de l'actif).

[15] En d'autres termes, un contrat ne suppose pas, par exemple, que la rémunération et la prestation contractuelle soient équivalentes.

Toutefois, le concept de « tous les avantages » n'inclut pas la totalité des utilisations possibles. Les situations suivantes ne sont pas considérées comme des limitations du droit de tirer tous les avantages économiques de l'utilisation :

- **Droits de propriété**. Selon IPSAS 43, un droit qui protège uniquement l'intérêt du fournisseur dans l'actif sous-jacent (par exemple la limitation du nombre de kilomètres qu'un client peut parcourir avec un véhicule du fournisseur) n'empêche pas le client de tirer la quasi-totalité des avantages économiques de l'utilisation de l'actif. Les droits de propriété définissent généralement la mesure dans laquelle le client a le droit d'utiliser l'actif (par exemple, des plafonds d'utilisation, des restrictions locales ou des instructions d'utilisation spécifiques), sans pour autant lui dénier fondamentalement le droit de décider de l'utilisation de l'actif. Selon les cas, il faut faire preuve de jugement professionnel pour déterminer si les restrictions d'utilisation correspondent plutôt à des droits de propriété usuels ou si elles limitent fondamentalement la liberté de décision en matière d'utilisation.
- **Participation aux flux de trésorerie**. Lorsqu'un contrat exige du bénéficiaire, du fournisseur ou d'une autre partie une partie des flux de trésorerie générés par l'utilisation d'un actif en contrepartie (par exemple, un pourcentage du chiffre d'affaires généré par l'utilisation d'un espace de vente au détail), ces flux de trésorerie sont considérés comme des avantages économiques que le client retire de l'utilisation de l'actif.

Étape 3b - Pouvoir de décision sur l'utilisation

En ce qui concerne le droit de décider de l'utilisation de l'actif, IPSAS 43 contient d'autres critères qui nécessitent un jugement considérable dans l'interprétation et qui traitent en particulier de la question de savoir si le pouvoir de décision a été structuré par la nature de l'accord ou de l'actif - à la demande du client - de telle sorte qu'il n'est pas nécessaire de disposer d'un pouvoir de décision particulier concernant l'utilisation pendant la durée d'utilisation.

Un client ne peut décider de l'utilisation d'un actif identifié pendant toute la période d'utilisation que si :

1. Le client a le droit de déterminer comment et à quelles fins l'actif sera utilisé pendant toute la période d'utilisation ; ou
2. Les décisions déterminantes sur la manière dont l'actif sera utilisé et à quelle fin ont déjà été prises au préalable, et que
    i. Le client a le droit d'utiliser l'actif (ou d'ordonner à un tiers d'utiliser l'actif d'une manière déterminée par lui) pendant toute la période d'utilisation et le fournisseur n'a pas le droit de modifier ces instructions ; ou
    ii. Le client a conçu l'actif (ou certaines parties de l'actif) d'une manière qui indique déjà comment et à quelles fins l'actif sera utilisé tout au long de la période d'utilisation.

S'il n'est pas clair si un client a le droit de décider de l'utilisation de l'actif parce qu'il est possible que l'utilisation ait déjà été réglée à l'avance (par exemple par le contrat), il convient de consulter le CC IPSAS.

Exemple : identification d'un leasing - utilisation d'un véhicule

Le client X conclut un contrat avec le fournisseur Y pour l'utilisation d'un véhicule pendant une période de trois ans. Le véhicule est indiqué dans le contrat. Le fournisseur Y ne peut pas utiliser un autre véhicule, sauf si le véhicule indiqué n'est pas utilisable.

Conditions

Le client X exploite le véhicule (c'est-à-dire qu'il conduit le véhicule) ou charge d'autres personnes de l'exploitation du véhicule (par exemple, il engage un conducteur).

- Le client X décide de l'utilisation du véhicule (dans les limites du contrat). Pendant toute la période d'utilisation, le client X décide par exemple de la destination du véhicule, du moment où il sera utilisé ou non et de l'usage qui en sera fait.
- Le client X peut également modifier ces décisions pendant la période d'utilisation.
- Le fournisseur Y interdit certaines utilisations du véhicule (par exemple, le transfert à l'étranger) et les modifications apportées au véhicule afin de protéger son intérêt dans l'actif.

Analyse

Le client X a le droit de déterminer l'utilisation du véhicule identifié pendant toute la période d'utilisation, de même qu'il a le droit de modifier la manière dont le véhicule est utilisé, quand il est utilisé ou s'il est utilisé, où le véhicule se rend et à quelles fins il est utilisé. Les restrictions imposées par le fournisseur Y concernant certaines utilisations du véhicule et les modifications qui y sont apportées sont considérées comme des droits de propriété qui déterminent l'étendue de l'utilisation de l'actif par le client X, mais n'ont aucune incidence sur l'évaluation du fait que le client X détermine l'utilisation de l'actif.

9.14.5.2. Durée du contrat de leasing

La durée du contrat de leasing commence à la date de mise à disposition et est déterminée sur la base de la durée initiale non résiliable et en tenant compte des deux périodes suivantes :

- Les périodes résultant d'une option de renouvellement, à condition que le preneur soit raisonnablement certain d'exercer cette option ;
- Les périodes résultant d'une option de résiliation si le preneur a la certitude qu'il n'exercera pas cette option.

La date de mise à disposition est la date à laquelle un bailleur met un actif sous-jacent à la disposition d'un preneur en vue de son utilisation. Dans certains cas, la date de mise à disposition peut être antérieure à la date indiquée dans le contrat de leasing (par exemple, la date à laquelle les paiements de loyers sont dus). Cela se produit souvent lorsque la surface louée est adaptée par le preneur avant sa mise en service effective (par exemple pour la construction d'aménagements locatifs). La date à laquelle les paiements de leasing doivent être effectués pour la première fois conformément au contrat n'a pas d'influence obligatoire sur la date de mise à disposition. Si un preneur prend possession de l'actif sous-jacent ou en contrôle l'utilisation avant de commencer à l'exploiter ou de payer des loyers conformément aux conditions du contrat de leasing, sa durée de vie a commencé.

Pour déterminer s'il est raisonnablement certain qu'un preneur n'exercera pas une option de renouvellement ou une option de résiliation, le preneur doit prendre en considération tous les facteurs pertinents qui constituent pour le preneur une incitation économique à exercer l'option de renouvellement ou à ne pas exercer l'option de résiliation. Voici des exemples de facteurs à prendre en considération :

a) Les conditions contractuelles et les conditions relatives aux périodes pendant lesquelles une option est en vigueur, par rapport aux prix du marché, telles que
   i. Le montant des paiements à effectuer au titre du contrat de leasing pendant une période d'option ;
   ii. Le montant de tout paiement de loyer variable ou d'autres paiements conditionnels, tels que des pénalités de résiliation du contrat de leasing ou des paiements au titre de garanties de valeur résiduelle ; et
   iii. Les conditions de toute option pouvant être exercée à l'issue des premières périodes d'option (par exemple, une option d'achat pouvant être exercée à la fin d'une période de renouvellement à un prix inférieur au prix du marché).

b) Des améliorations locatives importantes achevées (ou attendues) pendant la durée du contrat et qui généreront des avantages économiques importants pour le preneur dès que l'option de renouvellement ou l'option de résiliation de l'actif sous-jacent pourra être exercée ;
c) Les coûts liés à la résiliation du contrat de leasing, tels que les coûts de négociation, les coûts de transfert, les coûts liés à l'identification d'un autre actif sous-jacent répondant aux besoins du preneur, les coûts liés à l'inclusion d'un nouvel actif dans les activités du preneur ou les pénalités de résiliation et autres coûts similaires, y compris les coûts liés à la remise de l'actif sous-jacent dans l'état ou à l'endroit prévu par le contrat ;
d) L'importance de l'actif sous-jacent pour l'activité du preneur, par exemple s'il s'agit d'un actif spécifique, où il se trouve et s'il existe des solutions alternatives ; et
e) Les conditions liées à l'exercice d'une option (si l'option ne peut être exercée que sous certaines conditions) et la probabilité que ces conditions soient remplies.

Plus la durée initiale non résiliable d'un contrat de leasing est courte, plus il est probable qu'un preneur exercera une option de renouvellement et n'exercera pas une option de résiliation. Une durée de contrat de leasing courte par rapport aux durées habituelles peut constituer une incitation économique importante pour le preneur à exercer une option de renouvellement. Les éléments de preuve pourraient être l'importance de la valeur de l'actif sous-jacent pour la poursuite de l'activité de l'utilisateur et la question de savoir si l'utilisateur aurait conclu un tel contrat de leasing sans l'option.

Pour déterminer si le preneur est raisonnablement certain d'exercer ou de ne pas exercer une option, ses décisions passées concernant les périodes au cours desquelles il a habituellement utilisé certains types d'actifs (loués ou détenus) et les raisons économiques qui ont motivé ses décisions peuvent être utiles. Par exemple, si un preneur a utilisé habituellement certains types d'actifs pendant une période donnée dans le passé, ou s'il a l'habitude d'exercer fréquemment des options dans le cadre de contrats de leasing portant sur certains types d'actifs sous-jacents, il tiendra compte des raisons économiques de ces décisions passées pour déterminer s'il exercera ou non une option sur ces actifs avec un degré de certitude suffisant.

Lors de la détermination de la durée et de la période initiale non résiliable d'un contrat de leasing, une entité détermine la période pendant laquelle le contrat est contraignant en tenant compte des dispositions contractuelles. Un contrat de leasing n'est plus contraignant si le preneur et le bailleur peuvent tous deux mettre fin au contrat sans l'accord de l'autre partie ou si seule une pénalité minime est due à la résiliation. Pour déterminer si une pénalité est faible, il convient de la comparer à l'ensemble du contrat. Outre les pénalités convenues, les circonstances économiques (telles que les frais de négociation ou de transfert) qui empêchent une partie de résilier le contrat doivent également être prises en compte. Par exemple, si l'une des parties est économiquement incitée à ne pas résilier le contrat parce qu'une résiliation représenterait un désavantage économique non négligeable, le contrat sera contraignant au-delà de la période de résiliation possible.

Si seul le preneur a le droit de mettre fin au contrat de location, cette option de résiliation doit être prise en compte pour déterminer la durée du contrat de location. Pour déterminer la durée, le preneur doit donc évaluer s'il est suffisamment certain qu'il n'exercera pas cette option de résiliation. Si seul le bailleur a le droit de mettre fin au contrat de location, la durée initiale non résiliable du contrat de leasing s'étend également à la période pendant laquelle cette option de résiliation existe.

Le diagramme suivant illustre les notions de « durée initiale non résiliable »et de « durée de validité du contrat » et montre comment la durée (en fonction du test de « certitude suffisante » pour les options de renouvellement) d'un contrat de leasing doit se situer entre ces deux périodes :

Durée de validité du contrat			**Pas de contrat ; Pas de relation de leasing**	**Temps**
Durée du contrat de leasing				
Durée initiale non résiliable				
Durée initiale du contrat de location ; Le preneur de leasing ne dispose d'aucune option de résiliation.	Option de prolongation ; Le preneur est suffisamment sûr d'exercer l'option	Option de prolongation ; Le preneur n'est pas suffisamment sûr de pouvoir exercer l'option	Il n'y a plus d'option contraignante de prolongation du contrat de leasing	

Les concepts suivants doivent être pris en compte pour déterminer la durée d'un contrat de leasing :

a. La durée initiale non résiliable d'un contrat de leasing est la période pendant laquelle le preneur ne peut pas résilier le contrat. Par conséquent, toute période de leasing initiale non résiliable constitue la durée minimale d'un contrat de leasing.
b. La durée de validité du contrat de leasing est la période pendant laquelle il existe des droits et obligations exécutoires entre le preneur et le bailleur. Pour faire partie d'un contrat, toutes les périodes optionnelles incluses dans la durée du contrat de leasing doivent également être exécutoires. Par conséquent, la période pour laquelle il existe des droits et obligations exécutoires détermine la durée maximale d'un contrat de leasing.
c. La durée du contrat de leasing est déterminée sur la base de la durée initiale non résiliable de ce contrat, en tenant compte de toutes les périodes optionnelles dont l'utilisation est suffisamment certaine et possible pour le preneur. La durée d'un contrat de leasing ne peut en principe pas être supérieure à la durée de validité du contrat. Pour les contrats à durée indéterminée avec droit de résiliation réciproque, la durée de leasing pertinente est évaluée sur la base du business plan, d'éventuelles pénalités/remboursements et du comportement passé et peut se situer dans la zone hors option contraignante de prolongation du contrat de leasing.

Pour déterminer la durée du bail, les entités peuvent prendre contact avec le service immobilier concerné.

Réévaluation de la durée du contrat de leasing
Un preneur doit réévaluer la durée du contrat si un événement ou un changement de circonstances important survient qui

a. Se trouve sous son contrôle et
b. A une incidence sur le fait de savoir s'il est raisonnablement certain d'exercer une option qui n'a pas été initialement prise en compte lors de la fixation de la durée ou de ne pas exercer cette option.

Voici des exemples d'événements importants ou de changements significatifs de circonstances qui sont sous le contrôle du preneur et qui ont une incidence sur le caractère raisonnablement certain de l'exercice d'une option :

- La construction d'aménagements locatifs importants qui sont susceptibles de générer des avantages économiques significatifs pour le preneur si l'option est exercée ;
- L'apport de modifications ou d'adaptations importantes à l'actif sous-jacent ;

- La prise d'une décision commerciale qui a un impact direct sur la capacité du preneur à exercer ou non une option (par exemple, le renouvellement du contrat de location pour un actif complémentaire ou la cession d'un actif alternatif) ; et
- La conclusion d'un contrat de sous-location pour une période dépassant la période d'exercice de l'option.

Si la durée initiale non résiliable d'un contrat de location est modifiée, la durée leasing doit être revue. La durée initiale non résiliable d'un contrat de leasing change par exemple, lorsque :

a. Le preneur exerce une option qui n'a pas été prise en compte à l'origine lors de la fixation de la durée du contrat ;
b. Le preneur n'exerce pas une option qui a été initialement prise en compte lors de la fixation de la durée ;
c. Un événement survient et qui oblige contractuellement le preneur à exercer une option qui n'a pas été prise en compte à l'origine lors de la fixation de la durée ; ou
d. Un événement survient et qui interdit contractuellement au preneur d'exercer une option qui a été initialement prise en considération lors de la fixation de la durée.

9.14.5.3. Exemples d'application pour la détermination de la durée du contrat de location

Exemple 1. Contrat de leasing avec option de prolongation à un prix conforme au marché

L'entreprise X conclut un contrat de leasing pour un bâtiment. Le contrat a une durée initiale non résiliable de 15 ans. A la fin des années 15 et 20 du contrat, l'entreprise X a le droit contractuel de prolonger le contrat de 5 ans supplémentaires à un prix conforme au marché (c'est-à-dire que le loyer pour la nouvelle durée du contrat est redéfini en fonction des conditions du marché en vigueur au moment de l'exercice du droit). Avant de prendre possession du bâtiment, l'entreprise X procède à d'importants aménagements locatifs. Il est supposé que les améliorations locatives auront encore une valeur importante à l'issue des 15 ou 20 ans. Cette condition ne peut être réalisée que si l'entreprise X reste locataire de l'immeuble.

Évaluation
A la date de mise à disposition, l'entreprise X détermine qu'elle exercera les options de renouvellement avec une certitude raisonnable, car elle subirait un préjudice économique important si elle perdait les améliorations locatives à l'expiration de la durée initiale non résiliable. En outre, les paiements futurs au titre du leasing devraient correspondre au prix du marché. L'entreprise X détermine donc, à la date de la mise à disposition, que la durée du contrat en question est de 25 ans. Dans ce cas, la durée du contrat correspond à la durée de validité du contrat.

Exemple 2. Contrat de leasing avec option de prolongation et nouvelle fixation des conditions de loyer

L'entreprise X conclut un contrat de leasing pour un bâtiment. Le contrat a une durée initiale de 10 ans non résiliable. A la fin des années 10 et 15, l'entreprise X a le droit contractuel de prolonger le contrat de 5 ans supplémentaires. En cas d'exercice de l'option, les conditions de leasing sont redéfinies. Avant de prendre possession du bâtiment, l'entreprise X procède à d'importants aménagements locatifs. On part du principe que les aménagements locatifs auront encore une valeur importante à l'issue des 10 ou 15 ans. Celle-ci ne peut être réalisée que si l'entreprise X reste locataire de l'immeuble. Il est également supposé que les coûts de transfert et les coûts liés à la détermination d'un autre actif sous-jacent sont significatifs.

Évaluation
A la date de mise à disposition, l'entreprise X détermine qu'elle exercera les options de renouvellement avec une certitude suffisante, étant donné qu'elle subirait un préjudice économique important si elle perdait les améliorations locatives à l'expiration de la durée initiale non résiliable et que le transfert entraînerait des coûts considérables. Dans ce cas, ces indices doivent donc être pondérés plus fortement que la renégociation des conditions de location. L'entreprise X détermine donc à la date de mise à disposition que la durée du contrat de location sera de 20 ans. Dans ce cas, la durée du leasing correspond à la durée contractuelle contraignante.

Exemple 3. Contrat de leasing avec option de résiliation

L'entreprise X conclut un contrat de leasing pour des bureaux. Le contrat est conclu pour 15 ans, avec une option de résiliation après 12 ans et une option de prolongation à 20 ans. Le bailleur ne peut pas résilier le contrat.

Évaluation
Selon la planification des besoins à long terme (durée de la planification : 20 ans) des dépenses de location et du développement des surfaces de l'entreprise X, ces bureaux seront utilisés pendant 12 ans.

A la date de mise à disposition, l'entreprise X n'est pas suffisamment sûre que l'option de résiliation ne sera pas exercée après 12 ans. Dans ce cas, la durée du contrat de leasing est de 12 ans et est donc plus courte que la durée de validité du contrat de 20 ans.

Exemple 4. Contrat de leasing avec renouvellement automatique

L'entreprise X conclut un contrat de leasing pour des bureaux. Le contrat a une durée initiale de 10 ans non résiliable. Si le contrat n'est pas résilié par le preneur de leasing au plus tard 6 mois avant l'expiration de la durée fixe du contrat, le contrat est automatiquement prolongé de 5 ans en 5 ans. Le bailleur ne peut pas résilier le contrat.

Évaluation
Selon la planification des besoins à long terme (durée de la planification 20 ans) des dépenses de location et du développement des surfaces de l'entreprise X, les bureaux seront utilisés pendant 20 ans. La planification des besoins est un indice fort que les renouvellements automatiques de 5 ans chacun seront exercés avec une certitude suffisante. A la date de mise à disposition, la durée du contrat de leasing est donc de 20 ans.

Exemple 5. Contrat de leasing à durée indéterminée - non résiliable par le bailleur

L'entreprise X conclut un contrat de leasing pour des bureaux. Le contrat ne fixe pas de durée déterminée mais il est conclu pour une durée indéterminée jusqu'à ce que le locataire donne son préavis. Le délai de résiliation du locataire est de 6 mois. Le bailleur ne peut pas résilier.

Évaluation
Selon la planification des besoins à long terme (durée de la planification : 20 ans) des dépenses de leasing et de l'évolution des surfaces de l'entreprise X, les locaux seront utilisés pendant 10 ans. La planification des besoins est un indice fort indiquant que l'entreprise X louera les bureaux avec une certitude suffisante pour 10 ans. A la date de mise à disposition, la durée du contrat de leasing est donc de 10 ans.

Exemple 6. Contrat de leasing à durée indéterminée - résiliable par le locataire et le bailleur

L'entreprise X conclut un contrat de leasing pour un terrain. Le contrat ne fixe pas de durée déterminée, mais se poursuit pour une durée indéterminée jusqu'à ce que l'une des deux parties décide de la résiliation. Chacune des parties a le droit de résilier le contrat sans l'accord de l'autre partie, moyennant un préavis de six mois. La résiliation n'entraîne aucune pénalité.

Évaluation
Comme indiqué ci-dessus, la période contractuelle obligatoire est la période jusqu'à laquelle le preneur et le bailleur ont tous deux le droit de mettre fin au contrat sans le consentement de l'autre partie, moyennant seulement une légère pénalité. Si l'on se référait uniquement aux pénalités dans les faits mentionnés, l'entreprise X n'aurait pas à payer de pénalités en cas de résiliation. Toutefois, dans un contexte économique plus large, l'entreprise X a une incitation économique considérable à ne pas résilier le contrat. Cela s'explique par le fait que le transfert vers un autre site entraînera des coûts considérables. Selon la planification des besoins à long terme (durée de la planification 20 ans) des dépenses de leasing et du développement des surfaces des entreprises X, le bâtiment sera utilisé pendant 20 ans. La planification des besoins indique fortement que l'entreprise X louera le bâtiment pour 20 ans avec une certitude raisonnable. A la date de mise à disposition, la durée du contrat de leasing sera donc de 20 ans.

Exemple 7. Parkings

L'entreprise X conclut un contrat de leasing pour des bureaux. Le contrat est conclu pour une durée de 10 ans et il n'y a pas d'options de résiliation ou de prolongation. Dans le même bâtiment, l'entreprise X conclut également un contrat de leasing pour 20 places de parking clairement désignées. Le contrat pour les places de parking ne fixe pas de durée déterminée, mais est conclu pour une durée indéterminée. Le délai de résiliation est de 3 mois. Le bailleur ne peut pas résilier.

Évaluation
A la date de mise à disposition, la durée du contrat de leasing pour les bureaux est de 10 ans (durée non résiliable). Comme les places de parking sont louées dans le cadre de la location des bureaux, la durée du contrat de leasing pour les places de parking est également de 10 ans.

9.14.5.4. Exception aux critères de comptabilisation : seuil pour l'activation

Au sein du Domaine des EPF, les limites de valeur pour une activation des immobilisations corporelles mobilières (à partir de CHF 10'000) et immobilières (à partir de CHF 100'000) selon le chapitre 3.3 sont également valables pour les immobilisations corporelles mobilières activées en leasing ou pour les biens immobiliers activés en leasing. Dans ce cas, la valeur seuil de CHF 10'000 ou CHF 100'000 se réfère à la somme non actualisée des paiements minimaux au titre de la location et non à la valeur de l'actif loué. Voir aussi le chapitre sur les seuils.

9.14.5.5. Exception aux critères de comptabilisation : contrats de leasing à court terme

Les contrats de leasing à court terme qui, à la date de mise à disposition, ont une durée maximale de douze mois et ne comportent pas d'option d'achat de l'actif sous-jacent, ne sont pas inscrits au bilan des institutions du domaine des EPF (c'est-à-dire qu'aucun droit d'utilisation ni aucune dette de location n'est comptabilisée au bilan).

Pour déterminer si un contrat de leasing est à court terme, la durée du contrat de leasing est déterminée de la même manière que pour tous les autres contrats de même type (voir la section « Durée du contrat de leasing »). La détermination doit être effectuée à la date de mise à disposition. En présence d'une

option d'achat sur l'actif sous-jacent, un contrat de leasing ne peut pas être considéré comme étant à court terme.

Un contrat de leasing qui remplit les conditions d'un contrat à court terme à la date de mise à disposition doit être traité comme un nouveau contrat de leasing si

a. Le contrat de leasing existant est modifié ; ou
b. La durée du contrat de leasing est réévaluée par le preneur (c'est le cas, par exemple, lorsque le preneur décide d'exercer une option n'a pas été prise en compte lors de la détermination initiale de la durée).

Comme pour tous les autres nouveaux contrats de leasing, le nouveau contrat de leasing doit être examiné afin de déterminer si l'exception relative aux contrats de leasing à court terme s'applique également au nouveau contrat de ce type.

Les charges qui, en vertu de l'exception pour les contrats de leasing à court terme, sont exclus du bilan et comptabilisés uniquement dans le compte de résultat doivent être déclarés séparément dans l'annexe.

9.14.5.6. Séparation des composants

Dans le cas d'un contrat contenant le droit d'utilisation de plusieurs actifs (par exemple un bâtiment et des aménagements, plusieurs équipements), le droit d'utilisation de chaque actif constitue une composante distincte du contrat de leasing si les critères suivants sont remplis de manière cumulative :

- Le preneur de leasing peut tirer un avantage de l'actif individuel ou de l'actif en association avec d'autres ressources qui lui sont toujours disponibles (par exemple, des biens ou des services vendus ou loués séparément par le bailleur ou d'autres fournisseurs, ou déjà fournis par le bailleur ou dans le cadre d'autres transactions ou événements).
- L'actif sous-jacent n'est ni fortement dépendant des autres actifs sous-jacents au contrat ni étroitement lié à ceux-ci

Si l'un des critères ou les deux ne sont pas remplis, les droits d'utilisation de plusieurs actifs doivent être comptabilisés comme une seule composante du contrat de leasing.

Outre plusieurs composantes de leasing, un contrat peut contenir, outre une composante de leasing, des composantes hors leasing. Par exemple, les frais d'entretien sont généralement traités comme des composantes non liées au contrat de leasing, car ils constituent un service pour le preneur. Les composantes hors leasing constatées à ce jour au sein du domaine des EPF comprennent notamment :

- Les taxes sur le chiffre d'affaires non récupérables (impôts préalables)
- Le partage de locaux avec des tiers, sans que les locaux soient physiquement séparables,
- Le nettoyage des parties communes d'un immeuble, ainsi que
- Le déneigement d'un parking utilisé par des employés.

Dans certains contrats de leasing, un preneur peut également rembourser au bailleur des montants pour des éléments qui ne se rapportent pas au transfert de biens ou de services du bailleur au preneur. À titre d'exemple, on peut citer les taxes perçues par le bailleur et refacturées par celui-ci pour ses propres activités administratives qui n'entraînent pas le transfert d'un bien ou d'un service au preneur. Selon IPSAS, ces charges ne constituent pas des composantes distinctes, car elles ne sont pas des

paiements pour des biens ou des services et sont donc considérées comme faisant partie de la contre-partie globale attribuée aux différentes composantes du contrat (c'est-à-dire les composantes du leasing et les composantes autres que le leasing).

Si un contrat de leasing contient à la fois des composantes de leasing et des composantes hors leasing, la composante de leasing et la composante associée hors leasing sont comptabilisées comme une seule composante de leasing.

Les institutions sont toutefois encouragées à consulter le CC IPSAS en présence d'une composante hors leasing qui est essentielle dans le contexte du contrat, car il peut être nécessaire de réévaluer la classification du contrat dans son ensemble ou d'envisager de le scinder.

Toutefois, cet allègement ne permet pas à un preneur de comptabiliser plusieurs composantes d'un contrat de leasing comme une seule composante du contrat de leasing, à moins qu'elles puissent être regroupées selon l'approche par portefeuille décrite au chapitre 9.14.

Exemple 1 : plusieurs composantes du leasing - critères de délimitation remplis
Le preneur de leasing X conclut un contrat de leasing de 15 ans portant sur cinq étages d'un immeuble. Les étages sont desservis par des ascenseurs et des escaliers communs, mais chaque étage dispose de contrôles d'accès séparés. Chaque étage est équipé des installations nécessaires (par exemple, des salles d'eau), de sorte que les étages peuvent être utilisés séparément. X peut sous-louer chaque étage sans grands frais.
X en conclut que le droit d'utiliser chaque étage est une composante distincte du leasing, car :

1. X peut tirer profit de l'utilisation d'un seul étage pour lui-même ; et
2. L'utilisation d'un étage individuel ne dépend pas de l'utilisation d'autres étages du bâtiment et n'est pas étroitement liée à l'utilisation d'autres étages du bâtiment. X peut contrôler séparément l'accès à chaque étage. En outre, chaque étage peut être sous-loué sans grand effort.

Exemple 2 : composants hors leasing
Dans certains cas, une partie du loyer concerne l'espace partagé dans un immeuble. Par exemple, la location de deux étages dans un immeuble de plusieurs étages nécessite le partage de l'entrée, des ascenseurs et d'autres espaces communs. Souvent, les espaces partagés ne répondent pas aux critères d'identification d'un actif et ne peuvent donc pas être contrôlés par le preneur.

Par conséquent, les paiements spécifiés séparément dans le contrat qui se rapportent spécifiquement à des locaux ou à des équipements partagés peuvent être qualifiés de composantes hors contrat de leasing.

Paiements fixes et variables

Pour les coûts refacturés dans le cadre d'un contrat de leasing et classés comme composante du leasing, les institutions doivent en outre déterminer si ces paiements constituent des paiements de leasing fixes (ou de facto fixes) ou des paiements de leasing variables, car ils sont traités différemment dans l'évaluation du passif de leasing.

Les paiements fixes sont des paiements que les preneurs de leasing versent aux bailleurs afin d'être autorisés à utiliser un actif sous-jacent pendant la durée du contrat de leasing (à l'exclusion des paiements de leasing variables). Les paiements de leasing fixes sont pris en compte dans l'évaluation de l'engagement de leasing.

Les paiements de leasing fixes de facto sont des paiements qui sont décrits comme variables dans le contrat ou qui semblent comporter une variabilité, mais qui sont en réalité immuables, car les conditions du contrat sont telles que le paiement d'un montant fixe est inévitable. Ces paiements sont pris en compte dans l'évaluation du passif de location à la date de mise à disposition.

Les paiements de leasing variables sont la partie des paiements que les preneurs de leasing versent aux bailleurs de leasing pour l'utilisation d'un actif qui varie en raison de changements de faits et de circonstances après la date de mise à disposition. La variation devrait aller au-delà de l'effet du temps qui passe (qui peut se traduire, par exemple, par une actualisation). Dans le cas de paiements de leasing variables, il convient de distinguer les paiements de leasing variables liés à un indice ou à un taux d'intérêt des autres paiements variables. Les paiements de leasing variables liés à un indice ou à un taux d'intérêt sont pris en compte dans l'évaluation de l'engagement de leasing comme indiqué dans la section suivante. Les autres paiements de leasing variables ne sont pas pris en compte dans l'engagement de leasing, mais sont directement comptabilisés en charges.

Les charges, telles que les frais de chauffage et d'électricité, constituent un type de coûts fréquemment rencontré dans les contrats de location immobiliers. Les charges sont par principe liées à l'utilisation de l'objet loué. Elles sont normalement régies par contrat et sont en partie payées directement à des tiers, tels que les fournisseurs d'électricité et d'eau, et en partie au bailleur. Si elles sont variables (par exemple, si elles sont facturées périodiquement), elles doivent être comptabilisées directement en charges en tant que paiements variables conformément à la norme IPSAS 43. Si elles sont fixes par contrat, elles doivent être considérées comme faisant partie des paiements de leasing fixes et donc être prises en compte dans le calcul de la dette de leasing.

9.14.6. Evaluation

9.14.6.1. Évaluation initiale du droit d'utilisation

A la *date de mise à disposition*, le preneur doit évaluer le droit d'utilisation au coût d'acquisition. Le coût du droit d'utilisation comprend :

a) Le montant résultant de l'évaluation initiale de l'engagement de leasing (voir paragraphe suivant) ;
b) Tous les paiements au titre du leasing effectués au moment de la mise à disposition ou avant celle-ci, déduction faite de toutes les incitations au leasing reçues ;
c) Tous les coûts directs initiaux encourus par le preneur ; et
d) Les coûts estimés que le preneur devra supporter pour démanteler et enlever l'actif sous-jacent, pour le remettre en état sur le site où il se trouve ou pour le remettre dans l'état requis par le contrat de leasing (coûts de démantèlement). L'obligation de supporter ces coûts incombe au preneur soit à la date de mise à disposition, soit par l'utilisation de l'actif sous-jacent pendant une période donnée. Les obligations liées à ces coûts sont comptabilisées et évaluées conformément à la norme IPSAS 19 *Provisions, engagements et créances conditionnels*.

Les coûts directs initiaux sont des coûts supplémentaires encourus lors de l'obtention d'un contrat de leasing et qui n'auraient pas été encourus si le contrat n'avait pas été conclu, à l'exception des coûts encourus par les constructeurs ou les distributeurs en tant que bailleurs. Il s'agit par exemple des commissions et de certains paiements versés à un locataire précédent pour l'inciter à mettre fin à son contrat de leasing.

9.14.6.2. Évaluation initiale de l'engagement de leasing

A la date de mise à disposition, le preneur doit évaluer l'obligation au titre de la location à la valeur actualisée des paiements au titre du leasing qui n'ont pas encore été effectués à cette date. Les paiements au titre du leasing sont actualisés au taux d'intérêt sous-jacent au contrat de leasing, si ce taux peut être aisément déterminé. Si ce taux ne peut pas être déterminé facilement, le taux marginal d'endettement du preneur doit être utilisé (voir le chapitre 9.14.6.3 Calcul des intérêts sur l'engagement de leasing)

La date de mise à disposition, les paiements au titre du leasing à prendre en compte dans l'évaluation de l'engagement de leasing incluent les paiements non encore effectués à la date de mise à disposition pour le droit d'utilisation de l'actif sous-jacent, comme indiqué ci-dessous :

a) Les paiements fixes (y compris les "paiements fixes de fait" ; voir IPSAS 43.AG43) moins toute incitation à la location à recevoir ;
b) Les paiements de loyer variables s'ils sont liés à un indice ou à un taux (d'intérêt). Leur évaluation initiale est effectuée sur la base de l'indice ou du taux (d'intérêt) en vigueur à la date de mise à disposition ;
c) Les montants que le preneur de leasing devra probablement payer dans le cadre des garanties de valeur résiduelle ;
d) Le prix d'exercice d'une option d'achat, si le preneur est raisonnablement certain de l'exercer ; et
e) Les pénalités pour résiliation du contrat de leasing si la durée du contrat tient compte du fait que le preneur exercera une option de résiliation.

Autres types de paiements de leasing :

- Sont également considérés comme des paiements de leasing les paiements pour les composantes non-leasing d'un contrat, car celles-ci ne sont pas séparées des composantes leasing dans le domaine des EPF, compte tenu des directives du chapitre 9.14.5.6 Séparation des composants en ce qui concerne l'importance relative des composantes leasing et non leasing.
- Les paiements de loyers variables liés à un indice ou à un taux (d'intérêt) incluent, entre autres, les paiements liés à un indice des prix à la consommation, les paiements liés à un taux d'intérêt de référence ou les paiements qui suivent l'évolution des loyers du marché.

9.14.6.3. Calcul des intérêts sur l'engagement de leasing

Les intérêts dus sur l'engagement de leasing au cours de chaque période pendant la durée du leasing doivent être calculés de manière qu'un taux d'intérêt constant soit appliqué à l'engagement de leasing restante sur l'ensemble des périodes.

Les paiements au titre du leasing doivent être actualisés au taux d'intérêt sous-jacent au contrat de leasing (« taux d'intérêt implicite ») si ce taux peut être aisément déterminé. Si cela n'est pas possible, le preneur doit utiliser son propre taux marginal d'endettement (« TME »). Des écarts importants sont possibles entre les deux types de taux d'intérêt, tant en raison de différences conceptuelles[16] , que de conditions contractuelles spécifiques. Le taux d'actualisation fixé à la date de mise à disposition n'est généralement pas ajusté, sauf en cas de réévaluation ou d'ajustement du contrat, comme indiqué plus loin dans le présent chapitre.

[16] Le taux d'intérêt « implicite » reflète le rendement minimum attendu par le bailleur, tandis que le TME reflète les coûts de financement par l'emprunt du preneur.

Détermination du taux d'intérêt sous-jacent au contrat de leasing

La détermination du taux d'intérêt sous-jacent au contrat de leasing nécessite la présence des informations suivantes à la date de mise à disposition :

- Les paiements de leasing
- La valeur résiduelle non garantie
- La juste valeur de l'actif sous-jacent à la date de mise à disposition
- Les coûts directs initiaux du bailleur [IPSAS 43.5].

En règle générale, dans les contrats de leasing, y compris la plupart des contrats de leasing immobilier, il n'est pas possible pour le preneur de déterminer le taux d'intérêt au contrat de leasing, car les informations susmentionnées ne sont pas facilement déterminables, à l'exception des paiements de leasing. Les institutions sont invitées à vérifier si les informations pertinentes du bailleur peuvent être obtenues pendant les négociations contractuelles.

Le taux d'intérêt sous-jacent au contrat de leasing doit être facilement déterminable, c'est-à-dire sans effort extraordinaire. Si le preneur ne doit utiliser le taux d'intérêt sous-jacent du contrat qu'en faisant appel à un expert externe en matière d'évaluation ou en recourant à des estimations et hypothèses considérables pour déterminer le taux, ce taux n'est pas considéré comme facilement déterminable. Dans ces cas également, le taux marginal d'endettement du preneur doit être utilisé.

Détermination du taux marginal d'endettement

Le taux marginal d'endettement est un taux d'intérêt spécifique au preneur et au contrat de leasing qui reflète les facteurs suivants, conformément à IPSAS 43.5[17] :

- Le risque de crédit du preneur de leasing
- La durée du contrat de leasing
- Le type et la qualité des éventuelles garanties, ce qui prend souvent la forme d'une adaptation pour l'objet financé lui-même (voir BC84)
- Le montant « emprunté » par le preneur de leasing
- La date de conclusion du contrat de leasing, et
- L'environnement économique (par exemple, pour les baux en devise étrangère)

Le CC IPSAS produit chaque année une liste des taux marginaux d'intérêt que les institutions doivent utiliser. En cas de perturbations extraordinaires sur les marchés financiers, le CC IPSAS conseillera sur la nécessité de publier plus fréquemment les taux marginaux d'intérêt des capitaux étrangers.

Les taux marginaux d'endettement doivent être déterminés en fonction de la durée du contrat de leasing et du type de bien loué. Les instructions relatives au choix d'un taux d'intérêt particulier sont publiées avec la liste elle-même

Pour les contrats de leasing qui ne sont pas libellés en francs suisses, le CC IPSAS devrait être contacté.

La méthodologie spécifique pour la détermination des taux marginaux d'endettement est documentée dans un mémorandum séparé et est appliquée en permanence.

[17] « Taux d'intérêt qu'un preneur devrait payer pour obtenir, sur une durée et avec une garantie comparables, les fonds nécessaires à l'acquisition d'un actif d'une valeur similaire au droit d'utilisation d'un actif dans un environnement économique similaire ».

9.14.6.4. Évaluation ultérieure du droit d'utilisation activé

Après la date de mise à disposition, un preneur de leasing doit évaluer le droit d'utilisation, comme pour les immobilisations corporelles, selon le modèle des coûts d'acquisition (en règle générale, amortissement linéaire au cours de la durée de leasing définie). Cela signifie qu'à chaque date de référence, le droit d'utilisation activé doit être a.) réduit de tous les amortissements cumulés et de toutes les pertes de valeur cumulées, et b.) augmenté de toute réévaluation de l'engagement de leasing.

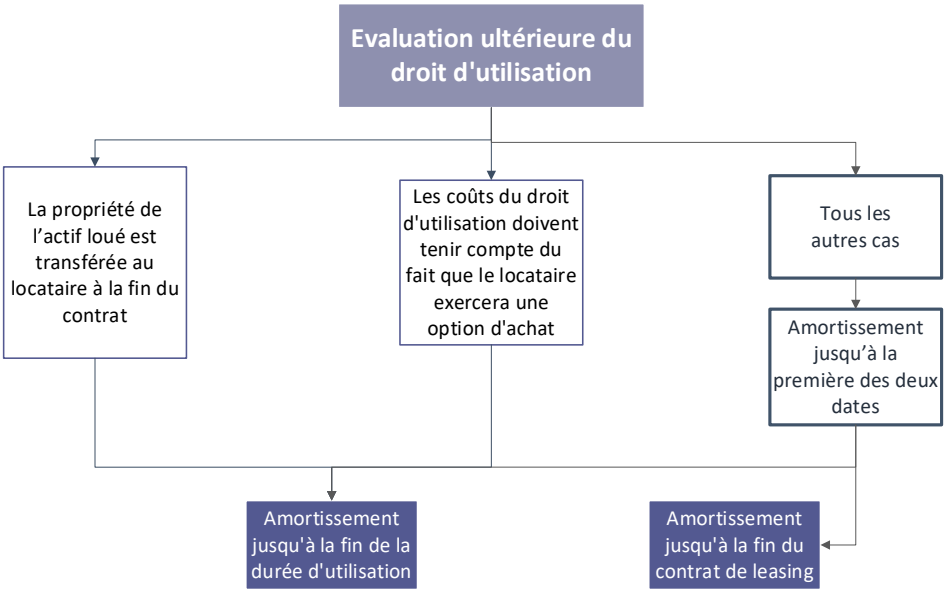
Pour l'amortissement du droit d'utilisation, les institutions doivent procéder conformément aux dispositions relatives aux immobilisations corporelles du présent manuel, sous réserve de ce qui suit :

a. La propriété de l'actif sous-jacent est transférée au preneur à la fin de la durée du contrat de leasing ; ou
b. Le montant du droit d'utilisation tient compte du fait que le preneur exercera une option d'achat,

Ainsi, le preneur doit amortir complètement le droit d'utilisation à partir de la date de mise à disposi-tion jusqu'à la fin de la durée d'utilité de l'actif sous-jacent.

Dans tous les autres cas, le droit d'utilisation doit être amorti à partir de la date de mise à disposition jusqu'à la première des deux dates suivantes :

a. La fin de la durée d'utilité de l'actif sous-jacent
b. La fin de la durée du contrat de leasing.



Un preneur doit déterminer si le droit d'utilisation doit être déprécié, conformément aux dispositions correspondantes du présent manuel relatives aux immobilisations corporelles, et comptabiliser toute perte de valeur constatée dans le compte de résultat de la période au cours de laquelle la dépréciation s'est produite.

9.14.6.5. Evaluation ultérieure de l'engagement de leasing (y compris réévaluation de l'engagement de leasing)

En principe, le preneur évalue l'engagement de leasing selon la date de mise à disposition comme suit :

Elément déclencheur		Influence sur l'engagement de leasing
Actualisation de la dette ou de la charge d'intérêt sur la dette de leasing	↑	Augmentation de la valeur comptable de l'engagement de leasing
Paiements de leasing	↓	Diminution de la valeur comptable de l'engagement de leasing
En cas de déclenchement d'une réévaluation dans le cadre du contrat existant (voir chapitre séparé), de modification du contrat de leasing ou de modification des paiements de leasing fixes de fait.	↻	Réévaluation du passif (augmentation ou réduction, selon le cas). La réévaluation se fait soit sur la base du contrat existant, soit sur la base d'une modification du contrat.

Réévaluation contractuelle de l'engagement de leasing
La valeur actuelle des paiements de leasing peut varier pendant la durée du contrat en raison de différentes dispositions prévues dans le contrat existant (par exemple en raison du réexamen de l'exercice d'une option).

Dans ce cas, l'engagement de leasing doit être recalculée sur la base des paiements de leasing modifiés et le droit d'utilisation est également adapté en conséquence.

Il convient de distinguer deux types de modifications - celles qui mettent à jour le taux d'actualisation et celles qui continuent d'utiliser le taux d'actualisation initial.

Réévaluation contractuelle à l'aide d'un taux d'actualisation actuel
Le preneur doit réévaluer l'engagement de leasing et, à cette fin, actualiser les paiements de leasing révisés à un taux révisé si une des deux conditions suivantes s'applique :

a. Une réévaluation de la durée du contrat de leasing entraîne une adaptation de la durée du contrat de leasing. Pour les contrats à durée indéterminée, la durée doit être réévaluée au moins tous les trois ans. Les paiements de leasings révisés doivent être déterminés par le preneur sur la base de la durée révisée du contrat de leasing ; ou
b. Un changement intervient dans l'évaluation d'une option d'achat de l'actif sous-jacent. Le preneur doit déterminer les paiements de leasing modifiés

La nouvelle détermination du taux d'actualisation pour la durée résiduelle, y compris le choix du taux d'intérêt sous-jacent au contrat de leasing ou du taux marginal d'endettement au moment de la réévaluation, suit la détermination du taux d'actualisation au chapitre 9.14.6.3 Calcul des intérêts sur l'engagement de leasing.

Réévaluation contractuelle au taux d'actualisation initial (sauf exceptions)
Le preneur doit réévaluer l'engagement de leasing et, à cette fin, actualiser les paiements de leasing révisés au taux d'actualisation initial fixé à la date de mise à disposition :

a. En cas de modification des montants que le bailleur s'attend à devoir payer au titre de la garantie de valeur résiduelle. Le preneur doit déterminer les paiements de leasing modifiés pour tenir compte de la variation des montants qu'il s'attend à devoir payer au titre de la garantie de valeur résiduelle, car cela fait partie de l'engagement de leasing ; ou

b. En cas de variation des indices ou des taux d'intérêt auxquels les paiements de leasing sont liés par contrat, y compris les contrats dont les paiements de leasing sont liés à l'évolution des loyers pratiqués sur le marché.

Exception : si la variation des paiements au titre du leasing est due à une variation des taux d'intérêt variables, un taux d'actualisation révisé est utilisé pour tenir compte de la variation du taux d'intérêt.

Modification des contrats de leasing (adaptation des contrats)
Les contrats de leasing sont parfois ajustés pendant la durée du contrat, ce que IPSAS 43 appelle la modification d'un contrat de leasing ("modification"). Il s'agit toujours d'une renégociation du contrat et non de l'exercice d'un droit déjà présent dans le contrat de leasing existant (par exemple les options de résiliation ou de renouvellement existantes). Une modification de la base contractuelle d'un contrat de leasing peut avoir différentes conséquences sur la comptabilisation.

Le preneur doit comptabiliser la modification d'un contrat de leasing **comme un contrat de leasing distinct** si les deux conditions suivantes sont remplies :

a. La modification confère un droit d'utilisation supplémentaire d'un ou de plusieurs actifs sous-jacents, ce qui augmente la portée du contrat de leasing, par exemple la location d'espaces locatifs supplémentaires ; et
b. En raison des circonstances du contrat, le montant du loyer à payer est augmenté d'un montant égal au prix de vente individuel de l'extension du périmètre et à tout ajustement raisonnable de ce prix de vente individuel.

Pour les modifications de contrats de leasing qui ne sont **pas** comptabilisées **comme des contrats de leasing distincts** (options de renouvellement renégociées, selon le cas), le preneur doit, à la date d'entrée en vigueur de la modification :

a. Répartir le loyer entre les composantes de leasing et de non-leasing si la composante de leasing est clairement inférieure à la composante non-leasing en termes de volume du contrat (chapitre 9.14.5) ;
b. Evaluer la durée du contrat de leasing modifié ; et
c. Réévaluer l'engagement de leasing et, à cette fin, actualiser les paiements de leasing modifiés à un taux modifié conformément aux dispositions de ce chapitre, dans chaque cas pour la durée résiduelle et déterminé à la date effective de la modification.

En outre, dans ces cas, le preneur doit refléter la réévaluation de l'engagement de leasing dans le droit d'utilisation comme suit :

a. Pour les ajustements qui réduisent l'étendue du contrat de leasing, la valeur comptable du droit d'utilisation doit être réduite pour tenir compte de la résiliation partielle ou totale du contrat de leasing. Tout profit ou perte lié à la résiliation partielle ou totale du contrat de leasing doit être comptabilisé par le preneur dans le compte de résultat.
b. Pour toutes les autres modifications des contrats de leasing, le preneur devrait ajuster le droit d'utilisation en fonction de la réévaluation de l'engagement de leasing.

9.14.7. Regroupement de contrats de leasing

Deux contrats ou plus conclus au même moment (ou presque) avec la même contrepartie (ou des parties liées à la contrepartie) sont considérés comme un seul contrat et doivent être comptabilisés en conséquence si l'un des critères suivants est rempli :

- Les contrats sont négociés comme un ensemble ayant un seul objectif économique, qui ne peut être compris sans référence à l'ensemble des contrats.

- Le montant de la rémunération à payer dans le cadre d'un contrat dépend du prix ou de l'exécution de l'autre contrat.
- Les droits d'utilisation des actifs sous-jacents transférés par les contrats (ou certains des droits d'utilisation des actifs sous-jacents transférés par chacun des contrats) constituent une seule composante du contrat de leasing.

9.14.8. Valeurs seuils

Les seuils suivants s'appliquent aux contrats de leasing.

Valeur seuil 1. Un contrat doit être traité comme un contrat de leasing selon IPSAS 43 si le total des paiements non actualisés au titre du leasing (selon la durée minimale du contrat de leasing) dépasse le seuil qui s'appliquerait à l'activation si l'actif sous-jacent avait été acheté. Pour les immobilisations corporelles mobilières, ce seuil est de CHF 10'000, pour les immobilisations corporelles immobilières, il est de CHF 100'000.

Outre les seuils susmentionnés, il existe des simplifications pour les contrats de leasing à court terme, qui sont expliquées au chapitre 9.14.5.6 Séparation des composants**Erreur ! Source du renvoi introuvable.**. Pour ces simplifications, il existe des obligations de publication séparées.

Valeur seuil 2. Une actualisation des paiements de leasing doit être effectuée si la somme des paiements de leasing non actualisés lors de la comptabilisation initiale est supérieure à cinq fois la 1ère valeur seuil.

9.14.9. Publication

Voir chapitre 8.4.

9.14.10. Présentation dans les états financiers

Pour la présentation dans les comptes annuels publiés du preneur, il existe différentes prescriptions et options sous IPSAS 43. Les comptes annuels publiés au sein du domaine des EPF sont établis selon les directives suivantes :

- Les droits d'utilisation activés sont présentés au bilan séparément des autres immobilisations corporelles.
- Les engagements de leasing sont présentés au bilan comme faisant partie des dettes financières à court et à long terme, et le montant des engagements de leasing doit être présenté séparément dans l'annexe.
- Les charges d'intérêts et d'amortissement ne doivent pas être présentées dans le même poste du compte de résultat, mais font partie du résultat financier ou des amortissements.
- Dans le tableau des flux de trésorerie, les paiements pour la part de remboursement de la dette de leasing sont affectés aux activités de financement, les paiements pour la part d'intérêts de la dette de leasing sont présentés conformément aux directives relatives aux intérêts payés, et les paiements dans le cadre de contrats de leasing à court terme et les paiements de leasing variables qui n'ont pas été pris en compte lors de l'évaluation de la dette de leasing sont présentés comme faisant partie des flux de trésorerie d'exploitation.

9.14.11. Transactions spécifiques

Si une institution s'engage dans une transaction de sale-and-lease-back, le CC IPSAS doit être consulté. Dans une transaction de sale-and-lease-back, une entité (vendeur/preneur) transfère un actif à une autre entité (acheteur/bailleur) et récupère ensuite cet actif auprès de l'acheteur/bailleur.

9.14.12. Première application

Période de comparaison

IPSAS 43 sera appliquée rétroactivement à la date de première application, c'est-à-dire au 1er janvier 2025. L'effet cumulé de la première application d'IPSAS 43 Leasing est donc comptabilisé comme un ajustement des valeurs du bilan d'ouverture au 1er janvier 2025. En raison des facilités d'application sous IPSAS 43, aucun ajustement des informations comparatives n'est effectué.

Identification des contrats de leasing

Lors de la première application, il n'est pas évalué si un contrat existant est ou contient un contrat de leasing. Au lieu de cela, la présente norme s'applique aux contrats qui ont été précédemment identifiés comme des contrats de leasing en application d'IPSAS 13 Contrats de leasing et ne s'applique pas aux contrats qui n'ont pas été précédemment identifiés comme un contrat de leasing en application d'IPSAS 13.

Évaluation de l'engagement de leasing et du droit d'utilisation

Pour les contrats de leasing précédemment classés en tant que contrats de leasing opérationnel, l'engagement de leasing est comptabilisé à la valeur actualisée des paiements restants au titre du leasing, actualisée en utilisant le taux marginal d'endettement à la date de première application. Le droit d'utilisation est comptabilisé pour un montant égal à l'engagement de leasing, ajusté pour tenir compte des paiements de leasing déjà délimités (transitoires) à l'actif ou au passif.

Contrats de leasing à court terme

Les contrats de leasing qui étaient classés comme contrats de leasing opérationnel dans les états financiers 2024 et dont la durée expire dans les 12 mois suivant la date (voir le chapitre 9.14.5.5 pour la détermination de la durée) de la première application ne sont pas comptabilisés (c'est-à-dire qu'aucun droit d'utilisation et aucun engagement de leasing ne sont comptabilisés au bilan). Les paiements au titre de ces contrats de leasing sont comptabilisés de façon linéaire sur la durée du contrat de leasing, sauf contre-indication (par exemple, l'utilisation dépend de certaines phases du projet/de certains événements). Les charges liées à ces contrats de leasing sont comptabilisées dans les charges de leasing à court terme dans les comptes annuels 2025 et suivants.

Coûts directs lors de l'évaluation du droit d'utilisation

Pour les contrats de leasing qui étaient classés comme contrats de leasing opérationnel dans les états financiers 2024, on renonce à la comptabilisation des coûts directs lors de l'évaluation initiale du droit d'utilisation.

Test de dépréciation

Il n'y a pas lieu de procéder à un test de dépréciation pour les contrats qualifiés de contrats de leasing opérationnel et publiés dans l'annexe lors de la clôture de l'exercice 2024, car lors de cette clôture, on a vérifié si ces contrats étaient déficitaires selon IPSAS 19 (voir chapitre 4.16) et si les provisions correspondantes avaient été constituées. Les provisions existantes fin 2024 doivent être déduites de la valeur du droit d'utilisation (IPSAS 43 114 (b)).

Durée du contrat

Pour les contrats qui ont été considérés comme des contrats de leasing opérationnel fin 2024, la durée du contrat au 1er janvier 2025 doit être effectuée en tenant compte de toutes les informations disponibles à la date de première application.

Contrats de leasing financier existants (IPSAS 43 par. 115)

Pour les contrats qui, lors de la clôture annuelle 2024, étaient qualifiés et comptabilisés chez le preneur de leasing en tant que leasing financier, les valeurs comptables du droit d'utilisation et de l'engagement de leasing au 31.12.2024 sont reprises comme valeurs au 1.1.2025. Aucun test de dépréciation n'est nécessaire lors de la première application.

Dans les cas où l'évaluation de l'engagement de leasing selon IPSAS 43 diffère de l'évaluation selon IPSAS 13 - par exemple en raison de l'existence de paiements de leasing basés sur un indice et donc qualifiés de "contingent rent" selon IPSAS 13 - l'engagement de leasing est réévaluée selon IPSAS 43 immédiatement après la première application au 1er janvier 2025 et l'engagement de leasing est ajusté pour les différences d'évaluation avec IPSAS 13. L'ajustement sera comptabilisé en contrepartie du droit d'utilisation activé.

9.15. Contrats de leasing – vue du bailleur

9.15.1. Définitions et champ d'application

Pour les définitions et le champ d'application d'IPSAS 43, voir le chapitre 9.14.1. Les mêmes règles s'appliquent aux contrats de leasing du point de vue du bailleur.

Pour les bailleurs, il convient d'attirer l'attention sur d'autres dispositions légales, notamment sur :

- La restriction de l'art. 62, al. 2 LFC, qui interdit d'acquérir des biens immobiliers à des fins de placement
- L'obligation de restitution des revenus provenant de la cession d'utilisation de biens immobiliers de la Confédération à des tiers, qui est réglée au chapitre 9.13

Distinction entre le leasing financier et le leasing opérationnel

Généralités

Au début du contrat de leasing, les bailleurs classent chaque contrat de leasing comme contrat de leasing financier ou comme contrat de leasing opérationnel. La délimitation se fait sur la base de critères économiques. Selon sa forme, le contrat de leasing est souvent qualifié de contrat de bail à loyer ou de location. L'approche économique place toutefois la substance d'un contrat au-dessus de sa forme juridique (substance over form). Ainsi, ce ne sont pas les droits de propriété qui sont pris en compte, mais les droits et les risques liés à l'utilisation économique du bien en leasing. Chaque opération de leasing doit être classée dans l'une des deux catégories (leasing financier ou leasing opérationnel) à des fins de comptabilisation et de reporting.

Leasing financier (Finance Lease)

Un contrat de location-financement est un contrat de location dans lequel la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à la propriété d'un actif sont transférés du bailleur au preneur. Le fait que la propriété juridique soit ou non transférée n'a pas d'incidence sur la classification.

Voici des exemples de cas qui, pris isolément ou en combinaison, conduisent normalement à qualifier un contrat de leasing de leasing financier qui existe généralement dans les cas suivants :

- La valeur actuelle des loyers dépasse 90 % de la valeur de marché du bien loué ("recovery or investment test"). Pour le calcul de la valeur actualisée des loyers, les éventuels coûts d'entretien, d'assurance, de garantie, etc. sont exclus. Pour calculer la valeur actualisée, il convient d'utiliser le taux d'intérêt sous-jacent au contrat de location comme facteur d'actualisation.
- La durée du contrat de location couvre au moins 75 % de la durée d'utilisation estimée de l'actif loué ("economic life test")
- L'objet du leasing devient la propriété légale du preneur à la fin de la durée du leasing ("transfer of ownership test").
- Le preneur a l'option d'acheter l'actif loué pendant ou à la fin du contrat à un prix nettement inférieur à la valeur de marché ("bargain purchase option").
- L'objet du leasing ne peut être utilisé que par le preneur de leasing lui-même, sans modification majeure, en raison de sa nature particulière.

Il n'est pas nécessaire que ces critères soient cumulatifs.

De même, les cas suivants sont considérés comme des indicateurs pouvant impliquer une relation de financement, individuellement ou collectivement :

- En cas de résiliation du contrat de leasing par le preneur, les pertes subies par le bailleur du fait de la résiliation sont supportées par le preneur.
- Les gains ou les pertes dus aux fluctuations de la valeur marchande de la valeur résiduelle reviennent au preneur (par exemple sous la forme d'un remboursement de loyer correspondant à une grande partie du produit de la vente à la fin du contrat de leasing) ; et
- Le preneur a la possibilité de poursuivre le contrat de leasing pour une deuxième période à un loyer nettement inférieur aux loyers de référence du marché.

Les institutions du Domaine des EPF interviennent en tant que bailleurs dans le cadre de contrats de sous-location de surfaces de bureaux, de logements et de places de stationnement, par exemple pour des spin-offs (voir chapitre 9.15.6 Contrats de sous-location). Les durées et les surfaces louées définies dans le contrat de sous-location ne concernent donc généralement qu'une fraction des conditions convenues dans le contrat de leasing. Si, à la suite de son évaluation d'un tel contrat, une institution parvient malgré tout à la conclusion qu'il s'agit d'un leasing financier, elle doit contacter le CC IPSAS. Dans ce contexte, il faut également tenir compte de l'exclusion des contrats de leasing financier ayant une incidence sur les recettes, conformément à l'art. 62, al. 2 LFC. Sur la base de ce qui précède, nous renonçons à des explications supplémentaires sur la comptabilité et l'inscription au bilan des leasings financiers.

Leasing opérationnel (Operating Lease)

Toutes les opérations de leasing qui ne sont pas classées comme leasing financier sont considérées comme leasing opérationnel.

9.15.2. Principes de base

Voir le chapitre 9.14.2.

9.15.3. Structure (référence au plan comptable)

43000100	Produits des immeubles
44000000	Produit des intérêts issus de l'actualisation
15170500	Investissement net dans le contrat de location
15175000	Correction de valeur sur investissement net dans des contrats de leasing financier
31011650	Pertes sur sorties d'immobilisations
43005000	Bénéfices provenant de ventes d'actifs (immobilisations corp.)

9.15.4. Comptabilisation

Au début du contrat, chaque contrat de leasing est analysé afin de déterminer s'il s'agit d'un contrat de leasing financier ou d'un contrat leasing opérationnel. La classification n'est réévaluée qu'en cas de modification du contrat de leasing. Les changements d'estimation (par exemple, les changements d'estimation de la durée de vie économique ou de la valeur résiduelle de l'actif sous-jacent) ou les changements de circonstances (par exemple, le retard de paiement du locataire) ne justifient pas une nouvelle classification d'un contrat de leasing à des fins comptables (voir pour plus de détails le chapitre 9.14.6.5 Evaluation ultérieure de l'engagement de leasing (y compris réévaluation de l'engagement de leasing).

Les contrats de leasing opérationnel ne sont pas comptabilisés au bilan. Les paiements reçus au titre du leasing doivent être comptabilisés en tant que produits au compte de résultat de la même période que celle au cours de laquelle ils sont dus.

9.15.5. Comptabilisation des contrats de leasing financier chez le bailleur

9.15.5.1. Première application

Si l'institution conclut que le contrat de leasing est un contrat de leasing financier, les règles suivantes s'appliquent à la comptabilisation initiale :

- La valeur comptable de l'actif sous-jacent doit être décomptabilisée,
- L'investissement net dans le contrat de leasing doit être comptabilisé comme une créance ; et
- Le gain ou la perte sur la vente (le cas échéant) doit être comptabilisé au compte de résultat.

Les coûts directs initiaux sont inclus dans l'évaluation initiale des créances liées aux contrats de leasing financier en les reflétant dans le taux d'intérêt sous-jacent au contrat de leasing. Pour les contrats de leasing financier conclus par le preneur, le taux d'intérêt sous-jacent au contrat de leasing doit être utilisé pour évaluer l'investissement net dans ledit contrat. Ce taux d'intérêt doit être déterminé par les institutions spécifiquement pour chaque contrat de leasing.

Lors de l'évaluation initiale, l'**investissement net dans le contrat de leasing** (créance de leasing) correspond à la somme de

1. La valeur actuelle des paiements de leasing (cf. chapitre 9.14.6.2 Évaluation initiale de l'engagement de leasing) à déterminer du point de vue du bailleur, c'est-à-dire en incluant par exemple une valeur résiduelle garantie par des tiers) ("créance de leasing") et
2. La valeur actuelle de la valeur résiduelle non garantie.

Toutes deux sont actualisées au taux d'intérêt sur lequel repose le contrat de leasing (chapitre 9.14.6.2 Évaluation initiale de l'engagement de leasing[18]).

Le **gain ou la perte sur la vente** lors de la comptabilisation initiale du contrat de leasing est déterminé de la manière suivante :

1. Juste valeur de l'actif sous-jacent (ou de la créance de leasing, si elle est inférieure), moins
2. Valeur comptable de l'actif sous-jacent

9.15.5.2. Évaluation ultérieure

Après la date de mise à disposition, un bailleur comptabilise un contrat de leasing financier de la manière suivante :

- Les produits financiers doivent être comptabilisés (en résultat) sur la durée du contrat de leasing à hauteur du montant qui donne lieu à un intérêt périodique constant sur l'investissement net restant dans le contrat de leasing (en utilisant le taux d'intérêt sous-jacent dudit contrat). Les produits à comptabiliser au titre des composantes de l'investissement net dans le contrat de leasing sont notamment les suivants :
    - Intérêts sur la créance de leasing
    - Les produits d'intérêts résultant de l'augmentation de la valeur résiduelle non garantie jusqu'à la valeur attendue à la fin du contrat de leasing
- L'investissement net dans le contrat de leasing doit être réduit des paiements reçus au titre du leasing. Les produits financiers mentionnés ci-dessus l'augmentent à leur tour.
- Les produits provenant de paiements de leasing variables qui ne sont pas inclus dans l'investissement net dans le contrat de leasing (par exemple, les paiements variables liés à la performance ou à l'utilisation) doivent être comptabilisés séparément dans la période au cours de laquelle ils sont générés.

9.15.5.3. Adaptation du contrat de leasing

En cas de modification des contrats de leasing financier, il convient de contacter le CC IPSAS pour la comptabilisation chez le bailleur. Pour le bailleur également, une distinction est faite entre les cas où un ajustement du contrat se traduit par un contrat de leasing à comptabiliser séparément (par exemple lorsqu'un nouvel actif est ajouté au contrat) et les cas où le contrat de leasing existant est décomptabilisé et comptabilisé à nouveau.

9.15.5.4. Réévaluation du contrat de leasing

La durée du contrat de leasing est réévaluée et, le cas échéant, corrigée si la durée de base irrévocable du contrat de leasing est modifiée. Dans ce cas, l'engagement de leasing est réévalué.

[18] Pour les contrats de leasing financier chez le preneur, le taux d'intérêt sous-jacent du contrat de leasing doit être utilisé pour évaluer l'investissement net dans ce contrat. Ce taux d'intérêt doit être déterminé par les institutions spécifiquement pour chaque contrat de leasing.

9.15.5.5. Dépréciation de l'investissement net dans un contrat de leasing

L'investissement net dans un contrat de leasing et les créances résultant de contrats de leasing opérationnel doivent être soumis à un test de dépréciation conformément à IPSAS 41 (voir chapitre 3.6.4 Evaluation selon le modèle de dépréciation à l'aune d'IPSAS 41 (Expected Credit Loss Model)).

Nous renonçons à des explications détaillées sur la comptabilité et l'inscription au bilan du leasing financier. Voir les explications complémentaires sur le leasing financier au chapitre 9.15.1 Définitions et champ d'application.

9.15.6. Contrats de sous-location

9.15.6.1. Définition

Une sous-location est une transaction dans laquelle un actif sous-jacent est reloué par un preneur ("sous-bailleur") à un tiers, mais où le contrat de leasing (contrat de leasing principal) entre le bailleur principal et le preneur principal reste en vigueur. Dans ces contrats, une institution agit à la fois comme preneur et **comme bailleur** du même actif sous-jacent.

9.15.6.2. Classification de la sous-location

Parfois, les institutions concluent des contrats de sous-location, par exemple avec des spin-offs. Dans ce cas, l'institution comptabilise séparément le contrat de leasing principal et le contrat de sous-location. Si le contrat de leasing principal est un contrat de leasing à court terme pour lequel l'institution applique l'exception mentionnée au chapitre 9.14.5.5 Exception aux critères de comptabilisation : contrats de leasing à court terme , elle classe le contrat de sous-location comme un contrat de leasing opérationnel. Dans le cas contraire, le contrat de sous-location est classé en tant que contrat de leasing financier ou de leasing opérationnel au moment de la conclusion du contrat. Dans ce cas, le contrat de sous-location est classé sur la base du droit d'utilisation résultant du contrat de leasing principal, et non sur la base de l'actif sous-jacent. Pour la classification des contrats de leasing chez le bailleur, voir (cf. chapitre 9.15 Contrats de leasing – vue du bailleur*).*

Exemple :
Une institution loue un immeuble pour une période de cinq ans. L'immeuble a une durée de vie économique de 30 ans. L'institution sous-loue l'immeuble pour une période de quatre ans. Le contrat de sous-location est classé sur la base du droit d'utilisation résultant du contrat de leasing principal (et non sur la base de l'immeuble sous-jacent). Cela signifie que, lors de l'évaluation du critère de la durée d'utilisation, la durée de quatre ans du contrat de sous-location est comparée au droit d'utilisation de cinq ans résultant du contrat de leasing principal et non à la durée d'utilisation économique de 30 ans de l'immeuble. Dans cet exemple, cela pourrait conduire à la classification en tant que leasing financier.

En règle générale, les institutions du Domaine des EPF n'interviennent en tant que bailleurs que dans le cadre de contrats de sous-location de surfaces de bureaux, par exemple pour des spin-offs. Les durées et les surfaces de location convenues dans le contrat de sous-location ne concernent donc en général qu'une fraction des durées et des surfaces de location convenues dans le contrat de leasing. Si, suite à son évaluation d'un contrat de leasing, une institution devait malgré tout conclure qu'il s'agit d'un leasing financier, elle doit contacter le CC IPSAS.

Dans ce contexte, il convient de rappeler les restrictions légales concernant la sous-location, notamment

- La restriction de l'art. 62, al. 2 LFC, qui interdit d'acquérir des biens immobiliers à des fins de placement
- L'obligation de restitution des revenus provenant de la cession d'utilisation de biens immobiliers de la Confédération à des tiers, qui est réglée au chapitre **Erreur ! Source du renvoi introuvable.**.

9.15.6.3. Comptabilisation

Au début du contrat, chaque contrat de sous-location est analysé afin de déterminer s'il s'agit d'un contrat de leasing financier ou d'un contrat de location opérationnel.

Les contrats de sous-location contenant des composantes de leasing et des composantes hors leasing sont traités conformément au chapitre 9.14.5.6 Séparation des composants. Les paiements de leasing résultant de contrats de leasing opérationnel sont comptabilisés par les institutions de manière linéaire dans les autres produits (revenus immobiliers) sur la durée du contrat de leasing.

9.15.6.4. Inscription au bilan

Approche

En règle générale, une institution comptabilise un contrat de sous-location comme n'importe quel autre contrat de leasing. Les directives de comptabilisation et d'évaluation pour le bailleur s'appliquent de la même manière aux contrats de sous-location.

Contrat de leasing opérationnel

Si le contrat de sous-location a été classé comme un contrat de location opérationnel, l'institution, en tant que preneur initial, continue de comptabiliser l'engagement de leasing et le droit d'utilisation résultant du contrat de leasing principal comme n'importe quel autre contrat de leasing (voir chapitre 9.14. Leasing – Preneur de leasing). Si la valeur comptable totale restante du droit d'utilisation résultant du contrat de leasing principal dépasse les revenus attendus du contrat de sous-location, cela peut indiquer que le droit d'utilisation résultant du contrat de leasing principal doive être déprécié. Le droit d'utilisation doit être soumis à un test de dépréciation selon les IPSAS 20/21 (voir chapitre 9.14.12 Première application, section Dépréciation).

Contrat de leasing financier

Si le contrat de sous-location est classé comme un contrat de leasing financier, le preneur initial décomptabilise le droit d'utilisation du contrat de leasing principal à la date de mise à disposition à hauteur du contrat de sous-location. L'engagement de leasing initial continue d'être comptabilisé selon les règles comptables applicables aux preneurs (voir chapitre 9.14.4).

Le preneur initial, en tant que sous-bailleur, comptabilise un investissement net dans le contrat de sous-location et le soumet à un test de dépréciation. Voir chapitre 9.14.12 Première application, section Dépréciation.

Dans le cas d'un contrat de sous-location, si le taux d'intérêt sous-jacent ne peut pas être facilement déterminé, le sous-bailleur peut utiliser le taux d'actualisation utilisé pour le contrat de leasing principal pour évaluer l'investissement net dans le contrat de sous-location. Celui-ci doit être ajusté pour tenir compte des éventuels coûts directs initiaux liés à la sous-location.

9.15.6.5. Regroupement des contrats de leasing

Si plusieurs contrats sont conclus simultanément ou dans un court laps de temps avec la même contrepartie, le sous-bailleur doit vérifier si l'un des critères de regroupement des contrats est rempli. Si les contrats doivent être regroupés, le sous-bailleur comptabilise le contrat principal et le contrat de sous-location comme une seule transaction regroupée. Voir chapitre 9.14.7 Regroupement de contrats de leasing.

9.15.6.6. Publication et présentation

Les règles de publication s'appliquent aux preneurs pour le contrat de leasing principal et aux bailleurs pour le contrat de sous-location. Voir respectivement les chapitres 9.14.9 et 9.15.6.6.

Les passifs et les actifs résultant d'un contrat de leasing principal et d'un contrat de sous-location ne peuvent être compensés et présentés nets que si les passifs et les actifs concernés satisfont aux dispositions d'IPSAS 1 relatives à la compensation (voir chapitre 3.3 Critères de comptabilisation, principes d'évaluation). De même, les charges d'amortissement et les charges d'intérêts résultant d'un contrat de leasing principal et d'un contrat de sous-location pour le même actif sous-jacent ne peuvent être compensées avec les produits de location correspondants que si les conditions de compensation d'IPSAS 1 sont remplies.

9.16. Biens culturels

9.16.1. Caractéristiques des biens culturels et définition en tant qu'actif

Caractéristiques des biens culturels

Bien que les biens culturels ne soient pas définis de manière exhaustive dans les normes IPSAS, la norme IPSAS 45 « Immobilisations corporelles » mentionne les critères suivants, sans toutefois s'y limiter :

- Certaines immobilisations corporelles sont désignées comme biens culturels en raison de leur rareté et/ou de leur importance en termes de caractéristiques archéologiques, architecturales, agricoles, artistiques, culturelles, environnementales, historiques, naturelles, scientifiques, technologiques ou autres.
- L'institution a généralement l'intention de conserver le bien culturel pendant une longue période et de le préserver pour le bénéfice des générations actuelles et futures.
- Exemples : bâtiments historiques, monuments, collections de musées et œuvres d'art.

Les exigences relatives aux biens culturels présentées dans ce chapitre, y compris les exigences en matière de publication des biens culturels qui ne sont pas mesurables de manière fiable et ne remplissent donc pas les critères de prise en compte, s'appliquent également aux biens incorporels.

Les biens culturels présentent généralement les caractéristiques suivantes :

- Ils sont soumis à des restrictions d'utilisation et/ou de cession ;
- Ils sont irremplaçables ; et
- Ils ont une durée d'utilisation longue et parfois indéterminée.

Définition des actifs

Les actifs corporels qui présentent les caractéristiques des biens culturels énumérées ci-dessus doivent d'abord être vérifiés afin de déterminer s'ils répondent à la définition des actifs dans la norme IPSAS 1.

Une immobilisation corporelle est un actif au sens de la norme IPSAS 1 si

- Il s'agit d'une ressource,
- Elle est actuellement contrôlée par l'institution et
- Elle résulte d'une transaction passée ou d'un autre événement passé.

Les éléments utilisés par une institution pour fournir des services publics constituent des ressources s'ils contribuent à la réalisation des missions et autres objectifs de l'entité. La contribution ne doit pas nécessairement être significative. Si une institution engage des dépenses pour maintenir un bien dans un état qui préserve l'élément dans sa forme et sa fonction existantes, cela indique clairement qu'il s'agit d'un actif.
Une ressource implique l'existence d'un droit à un avantage économique futur ou à un potentiel de service.

9.16.2. Bases

- IPSAS 45 – Immobilisations corporelles et les adaptations d'autres normes qui en découlent, telles que la norme IPSAS 31 Immobilisations incorporelles.
- Ordonnance sur les finances et la comptabilité du domaine des EPF (RS 414.123)

9.16.3. Structure

N° de compte	Désignation	Contenu
15000610	Biens culturels (immobilisations corporelles mobilières)	Biens culturels qui sont classés comme immobilisations corporelles mobilières
15000999	**Immobilisations corporelles**	**Ligne de total**
15999999	**Actif immobilisés**	**Ligne de total**
19999999	**Actif**	**Ligne de total**

À l'heure actuelle, le CC IPSAS n'a connaissance que de cas de biens culturels pouvant être considérés comme des immobilisations corporelles mobiles. Si une institution acquiert ou produit des biens culturels qui répondent à la définition des immobilisations corporelles immobilières, elle doit contacter le CC IPSAS en temps utile.

9.16.4. Comptabilisation

La comptabilisation des biens culturels repose sur les objets culturels inventoriés par les institutions. Cependant, tous les objets culturels figurant dans ces inventaires ne répondent pas nécessairement à la définition des biens culturels ou aux critères de comptabilisation des actifs selon IPSAS. Il existe en outre en Suisse des cadastres et des inventaires de biens culturels établis à des fins diverses par différents offices fédéraux. La définition des biens culturels sur laquelle se fondent ces inventaires ne correspond pas nécessairement aux exigences de la norme IPSAS 45 et doit être vérifiée au cas par cas.

IPSAS 45 ne contient aucune indication sur la détermination de l'unité de calcul pour la comptabilisation (à l'exception des catégories d'actifs). Dans le contexte des biens culturels, la détermination de l'unité de calcul peut nécessiter une analyse plus approfondie.

Pour évaluer les critères de comptabilisation, c'est-à-dire l'unité de calcul, il peut être pertinent de considérer soit des actifs individuels, soit des collections de valeurs.

Les situations suivantes, qui peuvent se présenter au sein du domaine des EPF, indiquent qu'il convient de considérer une collection comme unité de calcul (liste non exhaustive ; évaluation au cas par cas) :

- Des actifs ont été cédés à une institution du domaine des EPF dans le cadre d'une collection ou l'institution a progressivement constitué au fil du temps une collection qui a ensuite été définie comme telle dans le cadre d'un système de classement, développée et reconnue comme telle.
- La réalisation de la valeur par la vente d'actifs individuels est soit hautement improbable, soit limitée à des situations très spécifiques.
- En règle générale, le potentiel de service pour les institutions du domaine des EPF résulte des caractéristiques qui constituent une collection et non de la valeur individuelle des éléments qui la composent. Le potentiel de service pour la recherche et l'enseignement résulte de la capacité de la collection à représenter de manière complète et exhaustive des catégories et des caractéristiques. Ce sont également ces caractéristiques qui peuvent conférer aux collections une valeur en tant que biens culturels. À titre d'exemple, un seul représentant d'une espèce spécifique d'insectes peut avoir une valeur de rareté ou une valeur dans un contexte scientifique spécifique, mais une collection de toutes les espèces connues d'un genre – en particulier si elle comprend également des spécimens éteints – augmente la pertinence scientifique et pédagogique de la collection et lui confère une importance qui justifie davantage les efforts nécessaires à son entretien, à ses acquisitions et à sa conservation pour les générations futures.

Le domaine des EPF compte plusieurs collections qui contiennent des biens individuels susceptibles de répondre à la définition de biens culturels. Dans certains cas, ils sont également répertoriés dans des registres existants (par exemple, l'inventaire des biens culturels de la Confédération répertorie les biens appartenant à la Confédération qui répondent à la définition des biens culturels de la loi sur les biens culturels ; géré par l'Office fédéral de la culture ; registre fédéral / registres cantonaux).

Dans de tels cas, il convient de déterminer au cas par cas s'il est plus pertinent, pour évaluer le potentiel de service, d'évaluer la collection dans son ensemble ou d'utiliser les valeurs individuelles comme unité de calcul. En règle générale, il n'est pas prévu de combiner les deux approches, car la valeur et la pertinence d'une collection résultent précisément de la combinaison de différentes valeurs individuelles qui se donnent mutuellement un contexte. Un actif ne peut pas être à la fois une partie d'une collection et une unité de calcul individuelle. Le fait de « retirer » un actif de la collection annule la pertinence de celle-ci.

C'est pourquoi, lorsqu'il existe une collection qui a acquis un statut reconnu en tant que collection dans une institution et qui est également connue au-delà du domaine concerné ou qui apparaît publiquement en tant que collection, il existe une présomption réfragable selon laquelle la collection est considérée comme une unité de calcul pour la comptabilité selon la norme IPSAS 45. Pour toutes les valeurs comptabilisées comme faisant partie d'une collection, l'obligation de comptabilisation en tant que valeur individuelle expire.

9.16.5. Inscription au bilan

Critères de comptabilisation

Les valeurs matérielles qui présentent les caractéristiques des biens culturels susmentionnées et qui ont un potentiel de service ou une utilité future sont comptabilisées comme actifs si les critères de comptabilisation sont remplis. Un seuil de 10’000 CHF s'applique à la comptabilisation des biens culturels.

Dans le cas des biens culturels, le respect des critères de comptabilisation est souvent moins évident que pour les autres immobilisations corporelles et nécessite donc une interprétation plus large des exigences, comme le montre ce qui suit.

Une immobilisation corporelle doit être comptabilisée si et seulement si :

a) Il est probable qu'une utilité économique future ou un potentiel de service lié à l'objet reviendra à l'entité ; et
b) Le poste peut être évalué de manière fiable.

La question de l'évaluation fiable est particulièrement sujette à interprétation dans le domaine des biens culturels, avant même que l'on aborde la question de l'évaluation proprement dite.

L'évaluation fiable comme partie des critères de comptabilisation

La détermination du fait qu'une collection présente les caractéristiques d'un bien culturel repose sur les mêmes critères que ceux utilisés pour les valeurs individuelles ; il en va de même pour l'évaluation de la fiabilité de l'évaluation d'une collection.

La valeur actuelle d'un actif est fiable si **:**

- La variabilité de la fourchette des évaluations jugées raisonnables pour l'actif n'est pas significative, ou
- Les probabilités des différentes estimations au sein de la fourchette peuvent être évaluées et utilisées de manière appropriée pour mesurer la juste valeur.

L'un des deux critères doit être rempli pour qu'une évaluation soit considérée comme fiable. L'importance relative dans le premier critère doit être évaluée par rapport à une valeur de l'actif lui-même (par exemple, une valeur moyenne) ; comme celle-ci peut ne pas être mesurable de manière fiable, l'importance relative de la fourchette doit également être évaluée par rapport à la position et au total du bilan de l'entité. Les évaluations au niveau de l'unité sont également valables pour le domaine des EPF.

Le fait qu'une évaluation soit difficile ou implique une grande part de jugement est un élément normal et prévisible de la préparation des états financiers et n'est pas considéré, selon les normes IPSAS, comme une preuve suffisante qu'une évaluation fiable n'est pas possible. Selon l'IPSASB, « il peut toutefois exister des cas rares où le degré d'incertitude lié à une estimation est tel que la pertinence et la fidélité de la valeur sont remises en question, même si des publications sont fournies pour expliquer les méthodes d'estimation. Dans ces circonstances, le poste n'est pas comptabilisé au bilan » (IPSAS Conceptual Framework 6.8).

Selon l'IPSASB, ce cas devrait généralement être rare, mais dans le domaine des biens culturels, l'impossibilité d'évaluer peut se produire beaucoup plus fréquemment en raison des particularités de ces biens. Il est important de comprendre le lien – mais aussi la différence – entre l'impossibilité d'évaluer à une valeur actuelle et le caractère unique ou irremplaçable des biens culturels. Une œuvre considérée comme irremplaçable dans un domaine spécialisé n'est pas nécessairement impossible à évaluer. Il est important de savoir s'il existe d'autres œuvres qui, en raison de leur importance, peuvent être considérées comme comparables et servir de référence pour une évaluation. Selon l'IPSAS 45, il convient donc de distinguer les cas suivants :

- Cas 1 – Un bien culturel est évaluable à sa valeur actuelle malgré son caractère irremplaçable : c'est le cas lorsque l'importance (et donc le potentiel de service) du bien culturel se rapporte

principalement à sa capacité à représenter quelque chose, par exemple une époque, un courant de pensée ou autre ayant une importance culturelle et historique. S'il existe un autre bien culturel déjà évalué qui représente la même époque, la valeur actuelle peut être déduite dans certaines circonstances et le bien culturel peut être évalué.

- Cas 2 – Un bien culturel n'est pas évaluable en raison de son caractère irremplaçable : contrairement au cas 1, la valeur actuelle d'un bien culturel ne peut être déduite en se référant à la valeur d'un autre bien, car le potentiel de service dépend directement d'un élément unique et spécifique qui n'appartient qu'à ce bien culturel.

Evaluation fiable de collections

Si l'unité de calcul a été définie au niveau de la collection, l'évaluation fiable est effectuée au niveau de la collection, même si les coûts d'acquisition et/ou les valeurs vénales des différents actifs de la collection peuvent être déterminés en partie ou en totalité et sont mesurables de manière fiable.

Le potentiel de service découlant de la collection se traduit généralement par une prime d'évaluation s'ajoutant à la somme des valeurs individuelles de la collection, qui ne peut être déduite directement du coût d'acquisition ou de production des valeurs individuelles. La prime d'évaluation peut être attribuée aux facteurs suivants (liste non exhaustive) :

- Composition de la collection (effets de « synergie » entre les éléments de la collection, qualité et conception de la conservation) **;**
- Exhaustivité de la collection (forme particulière de ces effets de synergie) **;**
- Etat de la collection y c. la qualité de la documentation, l'état de la digitalisation et partant du degré de l'accessibilité ;
- Origine de la collection (provenance, par exemple anciens propriétaires et manière dont la composition de la collection reflète leurs caractéristiques ou leur état d'esprit) ;
- Les collections et les archives, sources d'informations fiables pour la science et la société ;
- Autres aspects de l'histoire de la collection (y compris l'histoire de l'utilisation de la collection), ou
- Identification comme source d'informations fiable.

Évaluation fiable au coût d'acquisition historique lors de la première comptabilisation des collections existantes

Pour les collections constituées au fil du temps à partir de plusieurs acquisitions, il peut être difficile, voire impossible, de déterminer les coûts d'acquisition ou de production. Entre autres, la date de création d'une collection peut ne pas être clairement identifiable – dans le meilleur des cas, seule l'histoire de la réception d'une collection peut fournir des informations sur le moment de sa création, et dans ce cas, il n'est généralement plus possible de déterminer rétrospectivement les coûts d'acquisition ou de production. Dans le cas de collections offertes qui ne sont pas assurées, il n'y a généralement pas lieu d'évaluer la collection lors de sa réception. Cela signifie que même pour les collections ou parties de collections que le domaine des EPF a déjà reçues en tant que telles, il n'existe pas nécessairement de valeur d'acquisition historique ou de valeur vénale au moment de la réception du don.

Évaluation actuelle des collections

Si de nouvelles collections sont évaluées pour la première fois ou si, dans le cadre de la première application de la norme IPSAS 45, des collections existantes sont évaluées à leur « coût présumé », la valeur actuelle de la collection est déterminante pour l'évaluation fiable. Si la valeur actuelle d'un bien culturel ne peut être déterminée directement, elle doit être déterminée en se référant à un actif équivalent.

Dans le cas des collections, il faudrait donc identifier des transactions comparables à la collection, qui pourraient servir de point de départ pour l'évaluation de la collection. L'absence de transactions comparables, ce qui peut être le cas en fonction du caractère unique de la collection, conduit alors à considérer que la collection ne peut être évaluée de manière fiable et que les critères de comptabilisation selon les normes IPSAS ne sont donc pas remplis. Dans ce cas, les biens culturels sont soumis à des obligations de publication spécifiques, qui seront présentées plus loin dans ce chapitre.

Comptabilisation de dépenses ultérieures

Les dépenses ultérieures pour les biens culturels comprennent à la fois les investissements ultérieurs dans les biens culturels existants et les coûts liés à leur entretien et à leur maintenance. Cela peut également inclure des coûts irréguliers ou ponctuels. Les dépenses consécutives doivent être examinées en vue de leur activation si, comme pour les autres immobilisations corporelles mobilières (chapitre 4.7.5) ou immobilières (chapitre 4.8.5), elles augmentent une immobilisation corporelle existante, remplacent des parties essentielles de celle-ci ou prolongent la durée d'utilisation du bien culturel concerné par des travaux d'entretien et de maintenance, c'est-à-dire si elles augmentent la valeur ou le potentiel de service.

Une institution comptabilise les coûts consécutifs liés aux biens culturels conformément aux critères généraux d'inscription des immobilisations corporelles. La comptabilisation des dépenses ultérieures en tant qu'actif n'est pas influencée par le fait que le bien culturel sous-jacent ait été initialement comptabilisé ou non. Si les dépenses concernées se rapportent à des biens culturels qui n'ont pas été initialement comptabilisés parce que leur coût d'acquisition ou leur valeur vénale ne pouvait être déterminé de manière fiable, il convient néanmoins de vérifier si les coûts ultérieurs remplissent les critères de comptabilisation et doivent être comptabilisés en tant qu'actif. L'unité de calcul pour les dépenses ultérieures est généralement basée sur l'unité de calcul pour le bien culturel sous-jacent, même si celui-ci n'a pas été activé.

Dans le cas des coûts ultérieurs pour les biens culturels qui sont considérés comme des immobilisations corporelles mobilières, il convient de vérifier si la définition des prestations propres est remplie. Si des prestations propres sont fournies, un seuil de 100’000 CHF s'applique pour la comptabilisation à l'actif (voir chapitre 9.3 Prestations propres).

Les acquisitions de nouveaux objets qui viennent s'ajouter à une collection existante ne font pas partie des dépenses ultérieures. En règle générale, ces acquisitions n'ont un potentiel de service que dans le contexte de la collection. Si une institution effectue des acquisitions supplémentaires, il convient de vérifier si la collection dans son ensemble peut être évaluée de manière fiable après l'ajout des acquisitions et si elle remplit ainsi les critères de comptabilisation. Cela doit être vérifié au cas par cas. Cette situation devrait être relativement rare (tout au plus si les dépenses supplémentaires sont très importantes et qu'il n'y a aucune indication que la collection d'origine ait une valeur significative). En règle générale, une collection ne sera toujours pas évaluable de manière fiable. Comme les nouvelles acquisitions font partie de la collection, elles ne remplissent pas les critères d'évaluation.

9.16.6. Evaluation

Évaluation initiale

Les biens culturels sont évalués à leur coût d'acquisition ou de production lors de leur première comptabilisation, sauf si le bien culturel est acquis dans le cadre d'une transaction sans contrepartie. Dans le cas d'une transaction avec contrepartie, les règles suivantes s'appliquent : Si une entité est en mesure d'évaluer de manière fiable tant la juste valeur de l'actif reçu que celle de l'actif cédé, la juste valeur de l'actif cédé est utilisée pour évaluer le coût d'acquisition de l'actif reçu, sauf si la juste valeur de l'actif reçu peut être déterminée de manière plus claire.

Les biens culturels qui deviennent la propriété du domaine des EPF dans le cadre d'une transaction sans contrepartie, telle qu'une donation, doivent être évalués à leur coût d'acquisition ou de production présumé (« deemed cost »). Le coût d'acquisition ou de production présumé remplace le prix de transaction à la date du transfert d'actif et correspond en règle générale soit à la valeur d'exploitation actuelle dérivée d'autres transactions (généralement le coût de remplacement), soit à la juste valeur à la date de clôture (voir également chapitre 3.3.2).

Évaluation ultérieure

Lors de l'évaluation ultérieure, le domaine des EPF applique le modèle du coût, comme pour les autres immobilisations corporelles mobilières et immobilières. Cela signifie que la durée d'utilisation du bien culturel doit être déterminée.

En raison de la nature spécifique des biens culturels, la durée d'utilisation doit être déterminée séparément pour chaque bien culturel. En règle générale, on part de l'hypothèse réfutable que la durée d'utilisation des immobilisations corporelles, y compris les bâtiments, est limitée. Il existe toutefois des cas où les immobilisations corporelles se voient attribuer une durée d'utilisation indéterminée. Dans le cas des immobilisations corporelles, par exemple, la durée d'utilisation des terrains est généralement illimitée (voir chapitre 4.8 Immobilisations corporelles). Ces circonstances s'appliquent en particulier aux biens culturels, car :

a) Ils sont généralement détenus dans le but de les préserver pour les générations futures en raison de leur importance, et
b) Des mesures appropriées sont prises pour préserver ces biens.

Par exemple, un tableau qui répond à la définition d'un bien culturel peut avoir une durée d'utilisation indéterminée, à condition qu'il soit conservé de manière à garantir une très longue durée d'utilisation (entreposage, restauration) et que son état soit surveillé. Dans ces circonstances, la durée d'utilisation indéterminée s'applique tant que les mesures d'entretien sont maintenues.

Un bien culturel ayant une durée d'utilisation indéterminée n'est pas amorti. Il doit toutefois être soumis à un test de dépréciation conformément aux dispositions du chapitre 9.5 Dépréciations durables. Pour les actifs à durée d'utilisation indéterminée, le test de dépréciation doit être effectué chaque année, indépendamment de l'existence de signes de dépréciation, comme pour les actifs incorporels à durée d'utilisation indéterminée.

Dans le cas de dépenses ultérieures activées et générant une plus-value, les dispositions suivantes s'appliquent :

- Si le bien culturel sous-jacent est activé, la durée d'utilisation des dépenses ultérieures activables dépend de la durée d'utilisation du bien culturel
- Si le bien culturel sous-jacent n'est pas activé, la durée d'utilisation des dépenses ultérieures doit être déterminée séparément. On part à nouveau du principe réfutable que la durée d'utilisation est déterminable et qu'elle doit être basée sur le type de service fourni. Ainsi, les coûts consécutifs activés sont amortis conformément au chapitre 5.3 et les règles générales relatives au test de dépréciation du chapitre 9.5 s'appliquent. Voir le chapitre précédent sur les critères de comptabilisation des coûts consécutifs et la distinction par rapport aux acquisitions supplémentaires dans le contexte d'une collection.

9.16.7. Dispositions particulières pour la première application dans les états financiers de l'exercice 2025

Le domaine des EPF doit appliquer les dispositions relatives à la comptabilisation des biens culturels pour la première fois dans les comptes annuels 2025. L'application est par principe rétroactive.

Si, à la date de l'application initiale de la présente norme, il n'existe manifestement aucune information fiable sur le coût de ces actifs (en particulier dans le cas des collections), les biens culturels peuvent être évalués selon la méthode dite du « coût présumé ». Le « coût présumé » est une valeur actuelle qui remplace la valeur d'acquisition historique (voir chapitre 3.3.1). La valeur actuelle peut être soit la valeur d'exploitation actuelle (en règle générale, le coût de remplacement), soit une juste valeur. Ces deux critères d'évaluation reposent sur des hypothèses différentes, mais ont en commun le fait que les prix de transaction doivent être utilisés comme base d'évaluation.

9.16.8. Publication

Les biens culturels sont soumis aux obligations de publication existantes pour les immobilisations corporelles, y compris la publication dans le tableau des immobilisations (voir chapitres 4.7 et 4.8). Dans le tableau des immobilisations, les biens culturels mobiliers et immobiliers doivent être présentés comme des catégories distinctes d'actifs, dans la mesure où des positions significatives ont été inscrites au bilan.

Si un bien culturel ou une collection de biens culturels n'est pas comptabilisé parce que son coût d'acquisition ou de production ou sa valeur actuelle n'a pas pu être déterminé de manière fiable lors de la première évaluation, l'institution doit fournir les informations suivantes dans l'annexe :

a) Les difficultés rencontrées pour obtenir une évaluation fiable qui ont rendu impossible toute comptabilisation ; et
b) L'importance des biens culturels non comptabilisés au regard des objectifs de l'institution.

Cela implique également une brève description des biens culturels. Comme pour les autres thèmes de publication, le niveau de détail de la publication doit être fonction de l'importance relative et de la signification des biens culturels. La publication peut en principe également être effectuée au niveau de la catégorie des immobilisations corporelles, pour autant qu'aucune information importante ne soit ainsi dissimulée.

Si des dépenses ultérieures pour des biens culturels non comptabilisés sont enregistrées, les obligations de publication existantes – y compris l'enregistrement dans le tableau des immobilisations corporelles – doivent être respectées.

9.17. Actifs immobilisés destinés à la vente (IPSAS 44)

9.17.1. Définitions et champ d'application (IPSAS 44.12 ss)

Un actif non courant (ou un groupe d'actifs) n'entre dans le champ d'application d'IPSAS 44 que si tous les critères de classification suivants comme détenu en vue de la vente sont remplis :

a) La valeur comptable est principalement recouvrée par le biais d'une transaction de vente et pas par l'utilisation continue.
b) L'actif doit être disponible en vue de la vente immédiate.

c) L'actif doit être disponible en vue de la vente dans son état actuel sous réserve uniquement des conditions qui sont habituelles et coutumières pour la vente de tels actifs.
d) La vente de l'actif est hautement probable, ce qui signifie que
    - Le niveau hiérarchique responsable direction compétente doit s'être engagée à l'égard d'un plan de vente de l'actif (ou du groupe destiné à être cédé), et un programme actif pour trouver un acheteur et mener à bien le plan doit avoir été lancé ;
    - L'actif (ou le groupe destiné à être cédé) doit être commercialisé en vue de la vente à un prix qui est raisonnable par rapport à sa juste valeur actuelle ;
    - La vente sera très vraisemblablement réalisée dans les 12 mois suivant son classement (sous réserve de quelques rares exceptions) et
    - Les mesures requises pour mener le plan à bien doivent indiquer qu'il est improbable que des changements importants soient apportés au plan ou que celui-ci soit retiré.

N'entrent pas dans le champ d'application d'IPSAS 44 (cf. également IPSAS 44.21 ss) :

a) Les actifs inutilisés ou excédentaires pour lesquels il n'y a pas d'intention concrète de vente ;
b) Les « abandoned assets » : les actifs non courants qui devraient être mis hors service ne doivent pas être comptabilisés comme des actifs non courants détenus en vue de la vente (IPSAS 44), car leur valeur comptable n'est pas réalisée par la vente. Le cas échéant, la dépréciation des actifs mis temporairement hors service temporairement doit être vérifiée, mais ceux-ci continuent d'être comptabilisés comme des actifs non courants, puisque l'on suppose qu'ils sont toujours utilisés. En revanche, une activité à laquelle il est mis fin définitivement (sans intention de vendre) peut être qualifiée d'activité abandonnée (« discontinued operation ») au sens d'IPSAS 44.41(a)-(c).
c) Les actifs transférés, c.-à-d. les immobilisations corporelles transférées entre entités du secteur public dans le cadre de transactions sans échange, n'entrent pas dans le champ d'application d'IPSAS 44 puisque la valeur comptable de l'actif n'est pas réalisée par une vente.
d) L'exploitant peut utiliser les actifs du concédant de services pour fournir des services publics conformément aux conditions d'un accord de concession de services. La valeur comptable de ces actifs est réalisée par leur utilisation et non par une vente.

Les règles d'évaluation des actifs détenus en vue de la vente ne s'appliquent pas

- Aux actifs des plans de prévoyance selon IPSAS 39 ni
- Aux actifs financiers selon IPSAS 41.

Disposal Group (IPSAS 44.5)

Il arrive parfois qu'une entité cède un groupe d'actifs dans le cadre d'une transaction unique, le cas échéant avec certains passifs qui y sont directement liés.

- Un tel groupe de cession peut être un groupe d'unités génératrices de trésorerie, une seule unité génératrice de trésorerie ou une partie d'unité génératrice de trésorerie.
- Le groupe peut comprendre la totalité des actifs et des passifs de l'entreprise, y c. les actifs à court terme, les passifs à court terme et les actifs qui, selon IPSAS 44.6, ne tombent pas sous le coup des dispositions de la présente norme en matière d'évaluation.
- Lorsqu'un groupe destiné à être cédé comprend un actif non courant entrant dans le champ d'application des règles d'évaluation de la présente norme, les critères d'évaluation définis dans la présente norme s'appliquent au groupe dans son ensemble, de sorte que le groupe est évalué au plus faible de sa valeur comptable et de sa juste valeur, déduction faite des coûts de la vente.

9.17.2. Documents de référence

a) Normes IPSAS

IPSAS 44 – Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées

b) Autres règlements

La norme IPSAS 44 se fonde sur la Norme internationale d'information financière 5 (IFRS 5) – Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées.

9.17.3. Structure (en lien avec le plan comptable)

N° de compte	Désignation	Contenu
10500000	Actifs détenus en vue de la vente	Total des anciens actifs non courants ou des anciens groupes d'actifs non courants dont la vente est attendue dans les douze mois à venir. Structure présentée en annexe.
10599999	**Actifs détenus en vue de la vente**	**Ligne de total**
10999999	**Actif circulant**	**Ligne de total**
20600000	Passifs liés aux actifs détenus en vue de la vente	Total des passifs en rapport avec les actifs détenus en vue de la vente. Structure présentée en annexe.
20699999	**Passifs liés aux actifs détenus en vue de la vente**	**Ligne de total**
20999999	**Capitaux de tiers à court terme**	**Ligne de total**

Tableau 108 : Structure des actifs et passifs détenus en vue de la vente

9.17.4. Inscription au bilan et évaluation des actifs non courants détenus en vue de la vente

L'évaluation et le classement en tant qu'actifs non courants détenus en vue de la vente sont subordonnés à une décision ou à une instruction claire, contraignante et documentée de l'organe compétent de l'institution, conformément aux règles de gouvernance en vigueur. Cela signifie qu'il faut une décision claire de la part du management pour procéder au reclassement (vers IPSAS 44). Un considérant ou un mandat de clarification et d'analyse, etc. ne suffisent pas. La formalisation par écrit (notamment le contrat de vente et la signature par les représentantes et représentants des organes compétents) peut aussi intervenir plus tard.

Les actifs non courants ou groupes d'actifs non courants dont la vente est attendue dans les douze mois à venir sont inscrits à l'actif avec le montant le plus bas entre

- La valeur comptable au coût amorti à la date du reclassement, d'une part, et
- La juste valeur après déduction des coûts de la vente, d'autre part. La juste valeur après déduction des coûts de la vente est déterminée sur la base des dernières transactions observées sur le marché (pour autant qu'il y en ait).

Dès que ces positions sont classées comme détenues en vue de la vente ou de la distribution, le processus planifié d'amortissement ou de dépréciation des actifs incorporels et des immobilisations corporelles est stoppé. Tout effet de réévaluation subséquent (p. ex. en raison de la fluctuation des taux de change) des actifs non courants détenus en vue de la vente est comptabilisé dans les autres charges ou produits d'exploitation.

9.17.5. Publication

Lors de l'exercice durant lequel un actif non courant (ou un groupe d'actifs) est détenu en vue de la vente ou vendu, une entreprise doit fournir les indications suivantes en annexe (IPSAS 44.51 ss) :

a) Description de l'actif non courant (ou du groupe destiné à être cédé),
b) Description des faits et circonstances de la vente réalisée ou en préparation, ainsi que type de vente prévu et date probable de sa réalisation,
c) Bénéfice ou perte comptabilisé(e) selon les paragraphes IPSAS 44.28 à 44.30 et, si cela n'est pas indiqué séparément dans le compte de résultat global, poste dans le compte de résultat global sur lequel ce bénéfice ou cette perte a été comptabilisé(e),
d) Le cas échéant, secteur à présenter dans lequel l'actif non courant (ou le groupe destiné à être cédé) est comptabilisé selon IPSAS 18 Informations sectorielles.
e) Lorsque les actifs détenus en vue de la vente sont évalués à leur valeur comptable, la juste valeur de ces actifs (ou de ce groupe) doit être indiquée si la valeur comptable est sensiblement différente [c.-à-d. valeur comptable << juste valeur (IPSAS 44.52)]. En cas de publication, des informations complémentaires sur la détermination de la juste valeur doivent également être fournies.

9.17.6. Première application

La première application doit avoir lieu à titre prospectif, dans la mesure où l'actif non courant détenu en vue de la vente dépasse le seuil fixé.

9.17.7. Seuil

Sont exemptés de l'obligation d'être inscrits au bilan et publiés séparément les actifs non courants détenus en vue de la vente qui n'atteignent pas le seuil fixé (valeur comptable de 500'000 francs pour les actifs [bruts] destinés à la vente avant réévaluation de la valeur) conformément au point chapitre 3.3.

9.18. Secteurs d'activité abandonnés (IPSAS 44)

9.18.1. Définitions et champ d'application (IPSAS 44.41)

Une activité abandonnée est une composante d'une unité organisationnelle, qui

a) A été cédée ou
b) Est classée comme détenue en vue de la vente, et
    - Représente une branche d'activité importante distincte ou une région géographique distincte ;
    - S'inscrit dans un plan (global) visant la vente de la branche d'activité importante ou de la région géographique distincte ; ou
    - Est une entité d'exploitation contrôlée (ou filiale) qui a été acquise dans le seul but d'être revendue.

Une *composante d'une unité organisationnelle* comprend des opérations et des flux de trésorerie qui peuvent être clairement distingués du reste de l'entreprise d'un point de vue opérationnel et comptable. En d'autres termes, une composante de l'entreprise peut avoir été une unité génératrice de trésorerie ou un groupe d'unités génératrices de trésorerie durant la période où elle a été détenue en vue de son utilisation (IPSAS 44.9 et 44.40).

9.18.2. Documents de référence

a) Normes IPSAS

IPSAS 44 – Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées

b) Autres règlements

La norme IPSAS 44 se fonde sur se fonde sur IFRS 5 – Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées.

9.18.3. Structure (en lien avec le plan comptable)

N° de compte	Désignation	Contenu
50009999	**Résultat annuel (des activités ordinaires)**	**Ligne de total ; résultat annuel des domaines d'activité ordinaires**
50009599	Résultat des activités abandonnées	Résultat total des activités abandonnées, dont le détail se trouve en annexe. Ce compte représente les opérations réalisées avec des tiers dans le cadre de l'activité abandonnée. Les écritures d'élimination issues de la consolidation des charges et des produits sont attribuées aux activités abandonnées.
50099999	**Résultat annuel des activités poursuivies et abandonnées**	**Ligne de total**

Tableau 109 : Structure au compte de résultat des activités abandonnées

9.18.4. Inscription au bilan et évaluation d'une activité abandonnée

Dans le compte de résultat consolidé, les résultats des activités poursuivies ordinaires et celui des activités abandonnées sont présentés de manière séparée. Le résultat des activités abandonnées, y c. celui provenant de l'évaluation à la juste valeur après déduction des coûts de la vente ou issu de la déconsolidation, doit être présenté comme un poste distinct. Ce poste comprend aussi le recyclage des écarts de conversion historiques liés à l'activité abandonnée et comptabilisés dans les autres éléments du résultat global.

9.18.5. Publication

Lorsqu'une composante d'une entreprise est classée comme activité abandonnée, l'entreprise est tenue d'indiquer les informations suivantes en annexe dans son au bilan (liste non exhaustive selon IPSAS 44.40 ss) :

a) Description de l'activité abandonnée, y c. nature et site d'implantation de ladite activité.
b) Date à laquelle l'activité abandonnée a été classée comme telle et raisons de la vente.
c) Bénéfice ou perte porté(e) en compte découlant de la cession de l'activité abandonnée, y c. valeur comptable des actifs et passifs cédés ainsi que du montant de tous les impôts s'y rapportant.
d) Résultats d'exploitation de l'activité abandonnée, y c. produits, charges et bénéfice ou perte pour la période en cours et la période précédente.
e) Toutes les dépréciations saisies comptabilisées pour les actifs de l'activité abandonnée avant sa classification en tant que telle, ainsi que toutes les dépréciations annulées ultérieurement.
f) Flux de trésorerie nets provenant de l'activité ainsi que d'opérations d'investissement et de financement de l'activité abandonnée pour la période en cours et la période précédente.
g) Montants de toutes les provisions ou de tous les engagements conditionnels principaux liés à l'activité abandonnée.
h) Réconciliation de la valeur comptable de l'activité abandonnée avec le bénéfice ou la perte comptabilisé(e) à sa vente.

9.18.6. Première application

La première application doit avoir lieu à titre prospectif, dans la mesure où l'activité abandonnée dépasse le seuil fixé.

9.18.7. Seuil

Sont exemptées de l'obligation d'être inscrites au bilan et publiées séparément les activités abandonnées qui n'atteignent pas le seuil fixé (valeur comptable de 5'000'000 francs pour les actifs [bruts] destinés à la vente avant réévaluation de la valeur) conformément au chapitre 3.3.

10. Consolidation

10.1. Contexte relatif à la consolidation

L'obligation d'établir les comptes consolidés du Domaine des EPF découle de l'ordonnance sur les finances et la comptabilité du Domaine des EPF, d'autres prescriptions légales (par ex. loi sur les EPF, LFC, OFC) et des exigences des normes IPSAS. Les concrétisations concernant la consolidation sont réglées dans l'annexe 2 de l'ordonnance sur les finances et la comptabilité du Domaine des EPF.

Les institutions établissent des comptes sous-consolidés dans la mesure où elles contrôlent des

- Entités contrôlées selon la norme IPSAS 35 et
- Que les seuils selon l'annexe 2 à l'ordonnance sur les finances et la comptabilité du Domaine des EPF sont dépassés au cours de deux exercices consécutifs.

Dans leurs comptes, les institutions incluent :

- Les entités associées selon la norme IPSAS 36

- Les coentreprises selon la norme IPSAS 37

dans la mesure où elles les contrôlent conformément aux dispositions du chapitre 9.15 et où les seuils figurant dans l'annexe 2 de l'Ordonnance sur les finances et la comptabilité du domaine des EPF sont dépassés au cours de deux exercices consécutifs. L'inscription au bilan et l'évaluation de telles entités est régie au chapitre 4.11 Participations dans des entités associées et coentreprises. Pour la publication, il convient de se référer au chapitre 8.9.

Les comptes consolidés du Domaine des EPF sont intégrés au périmètre de consolidation de la Confédération. Le graphique suivant illustre les niveaux de consolidation :

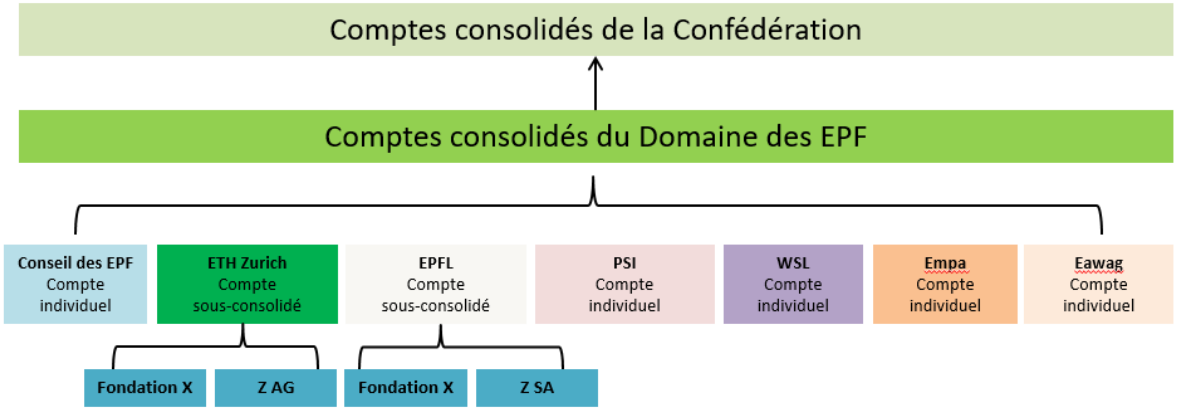


Illustration 39 : Niveaux de consolidation du Domaine des EPF

10.2. Bases

10.2.1. Normes IPSAS

IPSAS 34 – Comptes individuels
IPSAS 35 – Etats financiers consolidés
IPSAS 36 – Entités associées et coentreprises
IPSAS 37 – Accords conjoints
IPSAS 4 – Effets des variations des cours des monnaies étrangères

Le présent chapitre règle les principales exigences des normes IPSAS 34 à IPSAS 37. Dans des cas complexes, il peut être nécessaire de tenir compte d'autres dispositions détaillées des normes qui ne sont pas exposées ici afin de simplifier les explications.

10.2.2. Autres règlements

Ordonnance sur les finances et la comptabilité du Domaine des EPF (RS 414.123, version actuellement valable) : Directives du Conseil des EPF sur les participations dans le Domaine des EPF (directives sur les participations du Domaine des EPF)

10.2.3. Structure

N° de compte	Désignation	Contenu
26504100	Réserves de consolidation (entités contrôlées)	Réserves de consolidation des entités contrôlées

26504200	Variations du capital des participations mises en équivalence	Variations du capital issues de participations mises en équivalence
26504999	**Réserves de consolidation**	**Total intermédiaire**
26999999	**Capitaux propres, part majoritaire attribuable à la Confédération**	**Total intermédiaire**
28999999	**Capitaux propres**	**Ligne de total**

Tableau 110 : Structure des réserves de consolidation

N° de compte	Désignation	Contenu
27900000	Parts minoritaires aux capitaux propres	Comptabilisation de consolidation pour différencier les parts minoritaires au capital
27950000	Parts minoritaires au résultat	Comptabilisation de consolidation pour différencier la part minoritaire au bénéfice net/à la perte nette
27960000	Parts minoritaires, différence de conversion de devises	Comptabilisation de consolidation pour saisir la différence de conversion de devises des parts minoritaires
27999999	**Parts minoritaires**	**Ligne de total**
28999999	**Capitaux propres**	**Ligne de total**

Tableau 111 : Structure des parts minoritaires

10.3. Définition

Par « consolidation », on entend le processus d'établissement de comptes consolidés. Les comptes consolidés présentent le bilan d'une entité économique de sorte à illustrer les entités du groupe comme s'il s'agissait d'une seule et même entité. Ce procédé permet d'obtenir une vue d'ensemble de l'état de la fortune, des finances et des revenus de cette entité économique.

Dans les comptes consolidés, il s'agit de consolider toutes les entités suisses et étrangères contrôlées par une entité contrôlante.
Une entité contrôlante (controlling entity) est une institution ou entité qui contrôle une ou plusieurs entités.

Une entité contrôlée (controlled entity) est une institution ou entité qui, indépendamment de sa structure juridique, est contrôlée par une autre institution ou entité.

Les participations aux entités associées sont des participations sur lesquelles une institution ou entité du Domaine des EPF peut exercer une influence notable.

Un accord conjoint (joint arrangement) est une association contractuelle de deux parties ou davantage, qui accorde aux parties un contrôle conjoint sur une activité.

10.4. Degrés d'influence

La manière d'intégrer une entité dans les comptes consolidés dépend du degré de l'influence. Nous distinguons trois degrés d'influence : contrôle, influence notable et contrôle conjoint.

En principe, il s'agit de répondre aux questions suivantes :

L'entité est-elle **contrôlée** ?

- Si c'est le cas → consolidation globale selon la norme IPSAS 35 (voir chapitre 10.4.1)
- Si ce n'est pas le cas → passer à la question suivante

Y a-t-il **contrôle conjoint** ? (voir chapitre 10.4.3)

- Si c'est le cas → déterminer s'il s'agit d'une coentreprise ou d'une joint operation selon la norme IPSAS 37, ce qui influe sur l'inscription au bilan et l'évaluation
- Si ce n'est pas le cas → passer à la question suivante

Y a-t-il une **influence notable** sur l'entité ? (voir chapitre 10.4.2)

- Si c'est le cas → inscription au bilan et évaluation comme une entreprise associée selon la norme IPSAS 36 (mise en équivalence)
- Si ce n'est pas le cas → intégrer les produits selon les autres normes IPSAS

Degré de l'influence en fonction des droits de vote : critères de prise en compte d'un représentant de l'EPF au sein de l'organe de surveillance
Il est possible d'exercer une influence par l'intermédiaire de représentants au sein de l'organe de surveillance (conseil d'administration, conseil de fondation, etc.) de l'entité. Pour évaluer l'influence, les catégories de personnes suivantes sont prises en compte comme suit :

- Membres du Domaine des EPF (membres de la direction d'une école ou d'un institut, professeurs, collaborateurs) ou représentants externes mandatés par le Domaine des EPF pour défendre ses intérêts :
  En principe, ces représentants sont mandatés sur la base d'une décision de la direction de l'école ou de l'institut. Comme ils défendent les intérêts du Domaine des EPF (et non des intérêts privés), ils doivent être attribués au Domaine des EPF.

  Lorsque les entités du Domaine des EPF ont le droit de désigner des membres de l'organe de surveillance sans qu'un mandat n'ait été toutefois formellement confié par les organes de direction, ces conseils de fondation ou comités directeurs doivent tout de même être attribués au Domaine des EPF.

- Etudiants :
  Dès lors que l'organisation faîtière désigne et délègue les représentants (étudiants), il est admis qu'ils représentent les intérêts des étudiants et non ceux Domaine des EPF. Ils ne sont donc pas pris en compte. Si les faits montrent que les directions des différentes institutions ont participé à l'élection des représentants, il est admis que ceux-ci représentent les intérêts du Domaine des EPF et ils sont attribués au Domaine des EPF.

- Professeurs émérites / collaborateurs retraités :
  Ces personnes continuent à être considérées comme appartenant au Domaine des EPF si les sièges dans les organes sont accordés en vertu de statuts, de contrats ou d'autres réglementations. Dans de tels cas, le mandat confié par le Domaine des EPF doit être formellement respecté.

10.4.1. Contrôle – IPSAS 35

Conformément à la norme IPSAS 35.20, une entité contrôle une autre entité si (conditions cumulatives) :

a) Elle exerce le pouvoir de décision sur une autre entité, au moyen du droit de vote ou d'accords contractuels ;
b) Elle obtient des remboursements variables issus d'un engagement ; et
c) Elle a la possibilité d'influencer les remboursements en exerçant son pouvoir de décision.

Généralement, dès que le droit de vote est supérieur à 50%, une situation de contrôle est présumée. Cependant, tout droit de votre dépassant 50% ne signifie pas forcément un contrôle, de même il peut néanmoins y avoir contrôle bien que le droit de vote soit inférieur à 50%. La seule appréciation de ce critère est insuffisante puisque les critères suivants doivent être remplis :

a) Pouvoir de décision :

Le pouvoir de décision doit conférer à une entité des droits substantiels avec la possibilité de piloter avec effet immédiat les activités opérationnelles déterminantes de la participation. Par effet immédiat, l'on entend que les droits peuvent être exercés sans délai ou avec un délai maximum d'un mois. A cet effet, il est tout d'abord nécessaire d'identifier les activités opérationnelles déterminantes d'une participation et de déterminer qui pilote ces activités.
Ensuite, il s'agit de vérifier le pouvoir de décision. Par activités opérationnelles déterminantes, l'on entend les activités qui influencent considérablement les remboursements de la participation. Il s'agit aussi de vérifier s'il est possible d'exercer une influence sur les activités opérationnelles déterminantes. Cette possibilité peut provenir d'un droit de vote ou d'accords contractuels.

Quelques exemples de pouvoir de décision sont énumérés ci-dessous :

- Par le biais des entités contrôlées, l'entité possède directement ou indirectement une majorité des droits de vote d'une autre entité. Les droits de vote sont les voix des représentants mandatés par le Domaine des EPF.
- L'entité peut nommer ou révoquer les membres de l'organe de direction et/ou de surveillances ou d'un organe de direction équivalent.
- L'entité peut donner des instructions à l'organe de surveillance dans le but de piloter les activités déterminantes.

Accords contractuels :

L'appréciation des droits de vote ne suffit pas pour déterminer définitivement la question du contrôle puisque le droit de vote peut, par exemple, concerner exclusivement des tâches administratives alors que les activités de l'entité sont pilotées en vertu d'accords contractuels (règlement de fondation, règlement d'organisation, règlement de gestion, règlement d'adjudication, etc.). Il s'agit donc aussi de tenir compte des bases contractuelles en fonction des normes IPSAS. Il y a contrôle dès lors que les bases contractuelles permettent de piloter les activités opérationnelles déterminantes.

b) Remboursements économiques variables

Les remboursements économiques variables sont des remboursements non définis qui peuvent varier en fonction des résultats de la participation. Ils peuvent être positifs ou négatifs, financiers ou non financiers :

- Remboursements financiers positifs : dividendes, valorisation de la participation, réductions des coûts, etc.
- Remboursements financiers négatifs : part à la perte d'une participation, risques de crédits, etc.
- Remboursements non financiers positifs : accès à des connaissances spécifiques, accès plus rapide à des produits, qualité du service accrue, etc.
- Remboursements non financiers négatifs : mise à disposition de services gratuits

c) Conjonction du pouvoir de décision (a) et des remboursements économiques variables (b)

Le pouvoir de décision actuel examiné au point a) doit pouvoir influer sur le montant des remboursements variables b). Pour ce faire, il s'agit de déterminer si les activités opérationnelles soumises à un pouvoir de décision sont à même d'influer sur les remboursements variables.

Si les critères a) à c) susmentionnés sont remplis de manière cumulative, il y a contrôle sur l'entité et les chiffres doivent être intégrés à la consolidation globale.

Font exception à cette règle les entités qui n'atteignent pas les seuils conformément à l'annexe 2 à l'ordonnance sur les finances et la comptabilité du Domaine des EPF (voir chapitre 10.5).

Lors de la consolidation globale, les postes du bilan et du compte de résultat des entités à consolider sont entièrement intégrés aux comptes consolidés, abstraction faite des transferts internes (créances réciproques, engagements, dépenses, produits des entités consolidées).

Une organisation qui n'est pas contrôlée selon l'analyse ci-dessus n'appartient pas au périmètre de consolidation et n'est donc pas consolidée. Il convient en outre de vérifier s'il s'agit d'une entité associée ou d'un accord conjoint. Voir à ce sujet les chapitres 10.4.2 et 10.4.3.

10.4.2. Influence notable – IPSAS 36

Les entités sur lesquelles une influence notable peut être exercée sont considérées comme des entités associées. Une influence notable désigne la possibilité de participer aux décisions relevant des politiques financière et commerciale d'une autre entité, sans toutefois exercer un contrôle ou un contrôle conjoint sur les processus décisionnels.

Une influence notable est présumée en cas de droit de votre entre 20% et 50%, à moins qu'il puisse être clairement démontré que ce n'est pas le cas. De même, il peut y avoir influence notable avec un droit de votre inférieur à 20%.

Une influence notable peut être prouvée si une entité bénéficie d'un avantage déterminable, direct ou indirect, par rapport à une autre entité et que les faits indiquant une influence notable sont réunis. A contrario, ces indicateurs permettent aussi de démontrer qu'il n'y a pas d'influence notable.

Indicateurs d'une influence notable :

- Personnes siégeant au sein de la direction et/ou de l'organe de surveillance
- Participation à la politique commerciale
- Opérations importantes
- Echange de cadres
- Mise à disposition d'informations techniques significatives

Indicateurs d'un avantage :

- L'entité détient directement ou indirectement des droits sur le patrimoine net/les capitaux propres de l'autre entité avec un droit permanent d'y accéder.
- L'entité a droit à une large part au patrimoine net/des capitaux propres de l'autre entité en cas de liquidation ou autre partage de l'actif.
- L'entité a droit à une part déterminée des prestations de l'autre entité.
- L'entité peut amener l'autre entité à collaborer pour atteindre ses propres objectifs.
- L'entité est soumise au risque découlant des obligations restantes de l'autre entité.

Si une influence notable est avérée, l'entité doit être comptabilisée comme une entreprise associée mise en équivalence selon la norme IPSAS 36. Pour des informations détaillées, voir chapitre 4.11.

Font exception à cette règle les entités qui n'atteignent pas les seuils conformément à l'annexe 2 à l'ordonnance sur les finances et la comptabilité du Domaine des EPF (voir chapitre 10.5).

10.4.3. Contrôle conjoint / accords conjoints – IPSAS 37

Un accord conjoint est une convention contraignante entre deux ou plusieurs parties en vue de l'exécution d'une activité économique soumise à un contrôle conjoint. Cette exigence garantit qu'aucune entité partenaire ne peut exercer un contrôle illimité sur l'activité économique.
Le contrôle conjoint repose en principe sur un accord contractuel qui définit le partage de la conduite. En outre, le contrôle conjoint est uniquement avéré si les décisions concernant les activités déterminantes exigent l'accord unanime des entreprises partenaires.

La convention contraignante peut être attestée de plusieurs manières, par exemple par un contrat liant les parties ou des procès-verbaux des entretiens entre les entités partenaires. Souvent, la convention contraignante est inscrite dans les statuts ou une base légale.
Les accords faisant l'objet d'un contrôle conjoint sont classés soit comme des coentreprises (joint-venture), soit comme une opération conjointe (joint operation) :

Coentreprises (joint-venture)
Les coentreprises pratiquent un contrôle conjoint et une propriété commune des actifs qui sont amenés dans la coentreprise ou qui ont été acquis pour celle-ci. Chaque entité partenaire détient une part des prestations fournies à partir de la fortune gérée en commun et assume la part convenue des

charges. Ceci suppose l'existence d'une entité indépendante. Une coentreprise est inscrite au bilan selon la norme IPSAS 36 (mise en équivalence). Pour des informations détaillées, voir chapitre 4.11.

Font exception à cette règle les entités qui n'atteignent pas les seuils conformément à l'annexe 2 à l'ordonnance sur les finances et la comptabilité du Domaine des EPF (voir chapitre 10.5).

Opération conjointe (joint operation)
Une activité en commun est un accord conjoint dans le cadre duquel les parties pratiquent un contrôle conjoint et partagent les droits aux actifs ainsi que les engagements issus des dettes de l'accord. Chaque entité partenaire utilise ses propres immobilisations corporelles pour l'activité en commun et comptabilise ses propres stocks. Elle génère ses propres charges, contracte des dettes et se procure ses propres fonds. Ces activités sont considérées comme ses propres engagements. Le cas échéant, chaque partie comptabilise sa part à l'activité en commun dans ses propres comptes, sans procéder à des corrections ou à d'autres procédures de consolidation.

Outil d'aide à la décision coentreprise – joint operation

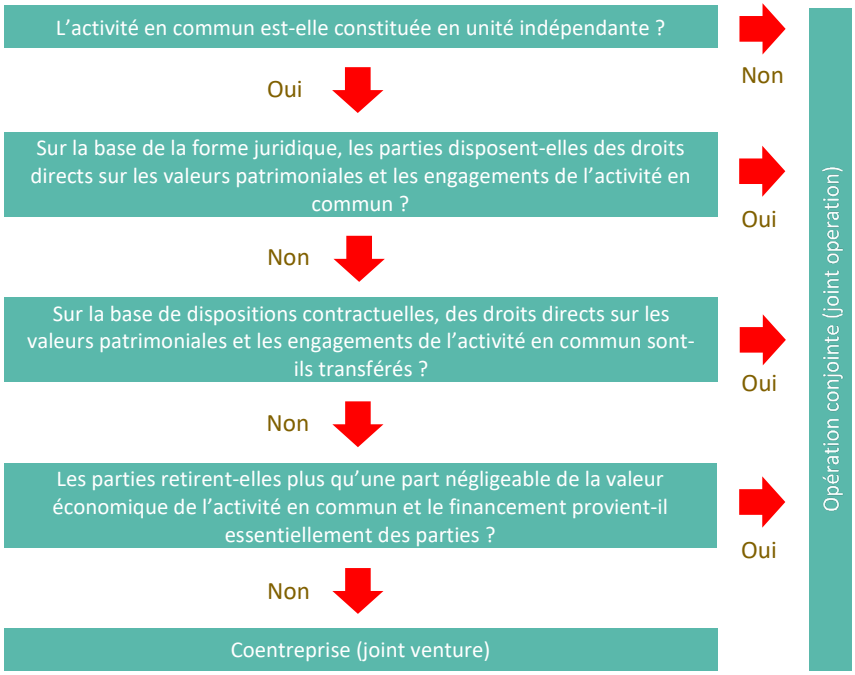


Illustration 40 : Outil d'aide à la décision coentreprise – joint operation

10.5. Périmètre de consolidation

En principe, les comptes consolidés du Domaine des EPF incluent toutes les entités contrôlées et associées ainsi que toutes les coentreprises. La même règle s'applique pour les comptes sous-consolidés.

En règle générale, la date de l'intégration au périmètre de consolidation est la date à partir de laquelle une institution ou une entité du Domaine des EPF exerce le contrôle sur une entité ou a une influence notable sur celle-ci.

L'annexe 2 à l'ordonnance sur les finances et la comptabilité du Domaine des EPF consigne des concrétisations concernant les normes IPSAS.
Selon ces dernières, les participations aux personnes morales et aux sociétés simples ne doivent être intégrées qu'à partir d'un certain seuil. Les seuils indiqués ci-dessous doivent être dépassés au cours de deux exercices successifs. L'intégration dans les comptes consolidés intervient lors du troisième

exercice (consolidation et publication). Les participations consolidées une première fois doivent continuer à être consolidées et publiées même quand les seuils ne sont pas atteints. L'atteinte des seuils doit être déterminée selon le principe de « true and fair view » sur la base des comptes annuels et d'adaptations additionnelles. « True and fair view » signifie que la comptabilité restitue une image fidèle de l'état de la fortune, des finances et des revenus (et donc sansréserves latentes arbitraires).

Seuils :

- Participations dans des personnes morales :
  - Entités contrôlées : intégration à partir d'un total du bilan de CHF 5 millions
  - Entités associées ou coentreprises : intégration à partir d'une part aux capitaux propres de CHF 2 millions
- Participations dans des sociétés simples : intégration à partir d'un chiffre d'affaires annuel de CHF 0,5 million ou à partir d'un total du bilan de CHF 5 millions.

Les entités qui pourraient dépasser les seuils suite à des adaptations « true and fair view » font l'objet d'une analyse et sont intégrées dans les comptes consolidés en cas de dépassement des seuils. Les entités qui n'atteignent pas les seuils, mais qui remplissent les critères d'une entité contrôlée ou associée ou d'une coentreprise, doivent être publiées conformément à l'annexe 2 à l'ordonnance sur les finances et la comptabilité du Domaine des EPF (voir chapitre 8.9 Publication de participations dans d'autres entités). Il est renoncé à adapter ces états financiers (« true and fair view »).

Le service de consolidation de l'état-major des finances du Conseil des EPF tient un tableau centralisé des participations comprenant les résultats de l'analyse détaillée de l'obligation de consolidation, y compris les seuils de signification et la qualification des participations. Le périmètre de consolidation en vigueur est publié régulièrement avec les directives concernant la clôture des comptes annuels de l'état-major Finances du Conseil des EPF.

Toute variation du périmètre de consolidation doit immédiatement être annoncée au service de consolidation de l'état-major Finances du Conseil des EPF par l'entité responsable du reporting.

10.6. Principes de consolidation

Les états financiers de toutes les entités du périmètre de consolidation à intégrer dans les comptes consolidés doivent reposer sur les mêmes principes de présentation des comptes, les mêmes délais de clôture et un plan comptable uniforme.

Principes uniformes de présentation des comptes

Les comptes consolidés sont établis sur la base des comptes individuels des entités à intégrer. Pour que les comptes consolidés fournissent une image fidèle des relations, les comptes individuels doivent être établis selon des directives uniformes de présentation des comptes et d'évaluation. La base est le manuel de présentation des comptes pour le Domaine des EPF selon les normes IPSAS. Les comptes annuels établis selon les normes Swiss GAAP RPC ou d'autres normes comptables ne sont pas équivalents. Bien que considérées comme équivalentes, les normes IFRS nécessitent des adaptations pour les thèmes spécifiques aux normes IPSAS. Les postes principaux des états financiers locaux doivent être évalués et reclassés en conséquence afin de pouvoir être consolidés. L'importance de ces adaptations est définie par thème. En cas de doute, consulter le centre de compétences IPSAS du Domaine des EPF.

Délais de clôture uniformes

Les comptes de toutes les organisations qui doivent être consolidées sont établis à la même date et représentent la même période comptable. Le délai de clôture pour les organisations à intégrer dans les comptes consolidés est le 31 décembre. Dans la mesure du possible, utiliser des comptes révisés au 31 décembre pour la consolidation. Comme cela n'est que rarement le cas, il est aussi possible de recourir à des états financiers non révisés au 31 décembre. Les normes IPSAS tolèrent aussi l'utilisation d'états financiers établis à une autre date de clôture. L'intervalle de temps par rapport à la date de clôture n'est pas défini. Il est donc possible d'utiliser des états financiers révisés de l'année précédente.

Des adaptations concernant l'impact de transactions ou d'événements notables doivent être effectués. Pour déterminer si des adaptations sont nécessaires, le service de consolidation consulte les documentations et procède à des interrogations. En règle générale, il importe de consulter les documents suivants : procès-verbaux du CA, procès-verbaux de la direction, comparaisons chiffres budgétisés et réels, analyses et comparaisons de l'année précédente, clôtures intermédiaires (présentation sommaire éventuellement). Ces informations doivent être collectées et documentées en temps opportun.

Plan comptable uniforme

Pour que les comptes consolidés du Domaine des EPF puissent être établis conformément à l'ordonnance, tous les comptes individuels des organisations intégrées doivent être établis sur la base de plans et directives comptables uniformes. Les comptes individuels qui sont structurés sur la base de dispositions nationales ou locales doivent faire l'objet d'un reclassement ou de corrections de valeur pour être représentés de sorte à correspondre aux directives du Domaine des EPF.
Pour plus d'explications au sujet du plan comptable du Domaine des EPF, voir chapitre 3.5.

Les exceptions sont convenues avec le CC IPSAS qui doit les approuver expressément.

10.7. Procédure de consolidation

Pour que les comptes consolidés ou sous-consolidés présentent les informations financières du groupe comme s'il s'agissait d'une seule et même entité, les étapes suivantes doivent être respectées.

Consolidation du capital

La consolidation du capital représente un processus partiel de la consolidation globale. On entend par là la compensation des valeurs comptables des participations d'une entité contrôlante par la part de capitaux propres d'une entité contrôlée à intégrer aux comptes consolidés. On évite ainsi une double comptabilisation de la fortune et du capital lors de la consolidation globale. Par conséquent, seules apparaissent dans les comptes consolidés les participations qui ne sont pas intégrées à la consolidation globale. Ces participations sont évaluées soit selon la méthode de mise en équivalence, soit conformément à la norme IPSAS 29 Instruments financiers.

Intérêts non contrôlants (INC)

Les intérêts non contrôlants constituent la part au résultat de l'exercice et au patrimoine net d'une entité contrôlée qui n'appartient pas, ni directement ni indirectement, à l'entité contrôlante.
Les intérêts non contrôlants de l'exercice en cours et du patrimoine net d'entités contrôlées doivent être déterminés et indiqués à part dans le compte de résultat consolidé, le bilan et le tableau de variation des capitaux propres.

Elimination des transactions internes au groupe

Les soldes et transactions internes au groupe, y compris bénéfices, charges et dividendes, sont éliminés dans leur intégralité. Parfois, les livraisons et prestations internes peuvent être inscrites à l'actif du bénéficiaire de la prestation. Dans de tels cas, l'élimination n'est pas requise ; en revanche, la recette correspondante, pour autant qu'elle soit importante, sera indiquée dans la comptabilité de l'entreprise comme des « Prestations propres activées ».

Elimination des bénéfices intermédiaires

Si des livraisons et prestations sont facturées au sein même du périmètre de consolidation à des prix définis par le marché ou autre et non à leurs coûts d'acquisition ou de revient, il peut en découler des bénéfices ou des pertes intermédiaires qui ne sont pas encore réalisés du point de vue du groupe. Ainsi, il convient en principe d'éliminer les bénéfices ou les pertes résultant de livraisons effectuées au sein même du groupe.

Conversion de clôtures en devises étrangères

Voir chapitre 9.7.6 Inscription au bilan et évaluation dans la consolidation des sociétés qui tiennent une comptabilité en devises étrangères.

10.8. Réconciliations intercompagnies (créances, engagements, produits, charges)

Avant de pouvoir éliminer les transactions internes, il est nécessaire d'harmoniser les postes intercompagnie (IC) entre les entités à consolider. La réconciliation intercompagnie constitue une étape essentielle de l'élaboration des comptes sous-consolidés et des comptes consolidés du Domaine des EPF.

10.8.1. Définition

En principe, toutes les transactions des relations IC doivent être harmonisées, exception faite des transactions spécifiquement mentionnées.

Les transactions à harmoniser sont, notamment :

- les créances et dettes
- les actifs et passifs de régularisation
- les charges et revenus
- les distributions éventuelles de bénéfices internes

En ce qui concerne les relations de type leading house IC, il s'agit de déterminer la catégorie leading house en question. La réconciliation IC (au moyen de l'outil IC) comprend les transactions leading house IC pour lesquelles l'institution leader assume les opportunités et risques en vertu du contrat. Voir le 2e paragraphe du tableau 78 Contrats de type leading house du manuel de présentation des comptes.

EXCEPTIONS – Les transactions IC suivantes sont harmonisées séparément. Vous trouverez d'autres informations dans les directives concernant la clôture des comptes annuels du Conseil des EPF, état-major des finances :

- Relations de type leading house IC pour lesquelles l'institution leader n'assume pas les opportunités et risques en vertu du contrat. Il s'agit des « leading houses » pour lesquelles l'institution coordinatrice a notamment pour tâche de transférer les moyens reçus des donateurs aux partenaires contractuels
- Transfert de crédit

10.8.2. Principes et seuils

Principes

- Chaque écriture IC fait l'objet d'une facture
- Le numéro de facture doit être mentionné comme référence (SAP FI local)
- La créance est prioritaire, les postes litigieux sont réglés ultérieurement → la dette IC est comptabilisée dans tous les cas
- Le destinataire de la facture est responsable des clarifications et de l'harmonisation des différences
- Toute transaction interne doit être signalée comme telle. Les déplacements d'immobilisation internes au groupe doivent aussi être comptabilisés sur les comptes internes correspondants
- Les créances et engagements internes au groupe issus des transactions normales ne peuvent faire l'objet d'aucun ajustement de valeur. Les placements financiers (prêts par ex.) font exception
- Les créances, engagements et prêts internes au groupe ne sont pas actualisés.
- Obligation d'utiliser le formulaire de notification IC convenu
- Les différences supérieures aux seuils doivent obligatoirement être harmonisées

Seuils

Les montants ou différences inférieurs aux seuils suivants ne doivent plus faire l'objet de travaux d'harmonisation de grande envergure. Si les différences sont supérieures aux seuils, elles doivent impérativement être clarifiées.

Domaine	Différence par relation	Différence Domaine des EPF
Montant de la facture	Aucune	Aucune
Compte de résultat	500'000 bruts (dans les deux sens)	1 000 000
Bilan	100 000	500 000

Tableau 112 : Seuils IC

Au cas où les différences par relation sont inférieures au seuil, alors que la différence pour le Domaine des EPF dépasse le seuil, l'état-major Finances Conseil des EPF définit les différences des relations à clarifier.

10.8.3. Procédure

La réconciliation IC recourt à l'outil IC.

- La réconciliation IC doit prendre en compte toutes les factures/notes de crédit de la période à clôturer
- Télécharger ses propres données du SAP ERP local dans son propre paquet de rapports "IC" pour la période correspondante dans SAP FC
- Exportation de toutes les données (propres et de la contrepartie) du propre paquet de rapports pour utilisation dans le tableau croisé dynamique. Effectuer un rapprochement IC dans Excel avec un tableau croisé dynamique basé sur les données SAP FC
- Les différences constatées doivent être réglées. Pour ce faire, les participants doivent se concerter pour définir qui procède à quelle correction comptable → tenir compte des paragraphes Principes et Seuils.
- Transfert centralisé des montants annoncés et harmonisés dans IPSAS, s'aider au préalable du set de notification SAP FC

D'autres informations sur le processus d'harmonisation IC détaillé, calendrier compris, figurent dans les directives concernant la clôture des comptes annuels de l'état-major Finances du Conseil des EPF.

10.8.4. Responsabilités

Les responsables des finances des entités sont chargés de l'harmonisation intercompagnies correcte. Le service de consolidation de l'état-major Finances du Conseil des EPF coordonne et supervise les travaux d'harmonisation. Il effectue les corrections éventuellement nécessaires en dépit de la procédure d'harmonisation.

10.9. Publication

En matière de publication, se référer au chapitre 8.9 Publication de participations dans d'autres entités (entités contrôlées ou associées, accords conjoints) dans l'annexe, à la section 8 du manuel.

10.10. Consolidation du Domaine des EPF et des sous-consolidations

10.10.1. Activités de préparation à la consolidation

Validation du périmètre de consolidation :

Le périmètre de consolidation (voir aussi le chapitre 10.5.) du Domaine des EPF et des sous-consolidations doit être vérifié chaque année. Le service du Conseil des EPF chargé de la consolidation lance ce processus. Il s'agit de vérifier à la fois le degré d'influence exercé sur les entités contrôlées et associées existantes et de définir d'éventuelles nouvelles entités à intégrer. Cette vérification repose avant tout sur les exigences du chapitre 10.4 Degrés d'influence. Pour le calcul des valeurs correctes concernant les nouvelles entités à intégrer, il convient de se référer aux chapitres 10.6. Principes de consolidation et 10.14 Regroupements d'entreprises dans le secteur public.

Révision du système de consolidation :

Le Conseil des EPF est responsable de la maintenance de SAP FC. Il assure le suivi des données de base (p. ex. pour les entités consolidées, pourcentages de participation, périmètres de consolidation, numéros d'identification intercompagnie, devises étrangères, etc.), des règles de consolidation sous-jacentes ainsi que des contrôles, et adapte les formulaires comme les rapports.

Le Conseil des EPF recueille auprès des institutions les informations dont il a besoin concernant certains paramètres.

Instructions pour les comptes annuels :

Le service du Conseil des EPF chargé de la consolidation fournit entre autres les informations suivantes avec les instructions pour les comptes annuels :

- Périmètre de consolidation (entités contrôlées et associées ainsi que coentreprises)
- Code ou numéro d'identification des entités partenaires
- Liste intercompagnie de la Confédération
- Liste des entités proches du point de vue du Domaine des EPF et du point de vue de la Confédération CCC, conformément aux instructions en matière d'importance relative.

Le service du Conseil des EPF chargé de la consolidation règle et coordonne les processus généraux pendant l'établissement des comptes annuels consolidés. Il s'agit notamment de :

- **Evaluation et traitement des erreurs dans les comptes consolidés**
  Le service du Conseil des EPF chargé de la consolidation définit les conditions et le processus pour corriger les erreurs constatées au cours des périodes précédentes et de la période actuelle.
- **Late change process**
  Le processus de « late change » règle la procédure d'autorisation et de mise en œuvre des modifications (erreurs, événements après la date de clôture) dans les comptes sous-consolidés ou les comptes individuels des institutions après la date de finalisation (statut « Publier »).

10.10.2. Comptabilisation des données dans le système de consolidation (SAP FC)

Tous les comptes individuels sont saisis séparément. La comptabilisation est effectuée par les institutions de manière autonome.

10.10.3. Etapes de consolidation

Les mêmes règles s'appliquent qu'au chapitre 10.7 Procédure de consolidation.

Le processus de réconciliation IC a lieu avant le processus de consolidation ordinaire.

Le service du Conseil des EPF chargé de la consolidation rassemble tous les comptes individuels des institutions pour établir les comptes consolidés du Domaine des EPF. Les institutions consolident leurs comptes sous-consolidés de manière autonome. Les données consolidées du Domaine des EPF constituent la base pour les comptes annuels tels que présentés dans le rapport de gestion du Conseil des EPF.

10.10.4. Finalisation des comptes consolidés du Domaine des EPF

La finalisation (statut « Publier ») suit le calendrier d'établissement des comptes annuels du Conseil des EPF.

Le blocage central de toutes les consolidations a lieu le jour où les comptes annuels consolidés et le rapport de gestion du Domaine des EPF sont approuvés par les membres du Conseil des EPF. A partir de ce moment, plus aucun événement ayant eu lieu après la date de clôture n'est pris en compte.

10.11. Comptes consolidés de la Confédération (CCC)

10.11.1. But de la consolidation

Les entités regroupées dans les comptes consolidés de la Confédération (CCC) font partie du périmètre de consolidation de la Confédération. Afin de communiquer des informations sur leurs activités ainsi que sur l'état de leur fortune et de leurs finances, les différentes entités publient chaque année des rapports séparés sur leur situation financière. Etant donné que les entités de la Confédération sont associées par des liens étroits de participation et qu'elles effectuent d'importants transferts de fonds entre elles, les rapports séparés sur l'état des finances ne permettent pas de fournir une vue d'ensemble complète de la situation de la fortune, des finances et des revenus de la Confédération. Le CCC remédie à ce problème et permet, grâce à la présentation en termes nets, d'obtenir une vue complète de la situation financière de la Confédération.
A quelques exceptions près, le CCC se base sur les principes figurant dans les normes IPSAS. Il ne fait pas partie du compte d'Etat et ne doit pas être approuvé par le Parlement. Il n'est ni vérifié ni certifié par le Contrôle fédéral des finances.

Les comptes consolidés du Domaine des EPF font partie du CCC. Les exigences posées au Domaine des EPF par l'AFF en ce qui concerne l'établissement du CCC sont exposées ci-après. C'est le Conseil des EPF (service d'état-major Finances) qui coordonne l'ensemble du processus au sein du Domaine des EPF. Il est également le service compétent pour le transfert des données à l'AFF.

10.11.2. Bases

a) Standards IPSAS

IPSAS 34 – Comptes individuels
IPSAS 35 – Etats financiers consolidés
IPSAS 36 – Entités associées et coentreprises
IPSAS 37 – Accords conjoints
IPSAS 4 – Effets des variations des cours des monnaies étrangères

b) Autres règlements / textes de loi

- Loi du 7 octobre 2005 sur les finances de la Confédération (version valable durant l'année de clôture considérée), Loi sur les finances, notamment l'art. 55 LFC; RS 611.0
- Ordonnance sur les finances de la Confédération, notamment la Section 4: Compte consolidé, (RS 611.01; version valable durant l'année de clôture considérée)
- Ordonnance du 25 novembre 1998 sur l'organisation du gouvernement et de l'administration (RS 172.010.1; version valable durant l'année de clôture considérée)
- Directives annuelles de l'AFF relatives aux comptes consolidés de la Confédération (version valable pendant l'exercice sous revue)
- Manuel de consolidation Comptes de la Confédération sur le CCC (AFF), actualisé chaque année
- CCC SAP BPC Manuel d'utilisation (AFF), actualisé chaque année

10.11.3. Périmètre de consolidation Confédération et intercompagnie IC-Confédération

Les modifications apportées au périmètre de consolidation de la Confédération sont communiquées par l'AFF avec les directives annuelles relatives à la consolidation. L'une de ces modifications pourrait avoir une influence sur les données Intercompany IC-Confédération.

IC-Confédération – Collecte auprès des entités du Domaine des EPF

L'annonce des relations intercompagnie CCC (IC-Confédération) et leur transfert au service de consolidation de l'AFF se fait via le service du Conseil des EPF chargé de la consolidation. La compilation du CCC IC de la Confédération s'effectue dans SAP FC.
Les CCC IC sont saisis par les entités du Domaine des EPF dans les liasses de consolidation dans SAP FC.
Les champs de données correspondants sont prévus à la fois dans le bilan et dans le compte de résultat. Les données pour la comptabilisation des relations CCC IC dans SAP FC doivent d'abord être analysées dans le système d'origine des entités du Domaine des EPF. Les relations CCC IC à collecter sont aussi délimitées périodiquement; elles ne sont pas basées sur une optique recettes/dépenses (cash).

Les directives sur les comptes annuels du Domaine des EPF, qui sont actualisées chaque année, contiennent des informations détaillées sur les IC Confédération.

10.11.4. Livraison des données consolidées du Domaine des EPF pour le CCC

Les données nécessaires à l'établissement des comptes consolidés de la Confédération (CCC) sont recueillies avec l'outil de consolidation SAP BPC de la Confédération. Le Domaine des EPF livre les données et les chiffres demandés par l'AFF de la manière suivante :

- L'AFF informe le service du Conseil des EPF chargé de la consolidation dès que l'outil de comptabilisation des données pour le Domaine des EPF est disponible dans SAP BPC.
- Les CCC sont établis sur la base des normes IPSAS, tout comme les comptes annuels consolidés du Domaine des EPF. En publiant leurs paquets de données respectifs dans SAP FC, les institutions et les entités attestent également de l'exhaustivité et de l'exactitude des données qu'elles fournissent en vue de l'établissement des CCC.

- Il n'y a donc pas de différences d'évaluation entre les CCC et les comptes annuels consolidés du Domaine des EPF, mais quelques différences dans les affectations aux postes du bilan ou du compte de résultats. A cette fin, les données consolidées du Domaine des EPF sont extraites de SAP FC pour être exportées vers un fichier Excel au moyen duquel elles sont ventilées dans le plan comptable de la Confédération. Cette étape, ainsi que les étapes suivantes, sont effectuées par le service du Conseil des EPF chargé de la consolidation.
- Les données du Domaine des EPF ayant été consolidées au moyen de cette méthode sont ensuite comptabilisées dans l'outil de consolidation SAP BPC de la Confédération.
- L'AFF finalise la réconciliation IC pour le périmètre de consolidation de la Confédération et veille à ce que les différences éventuelles soient régularisées.
- Enfin, la comptabilisation électronique des données dans SAP BPC est validée au moyen d'une signature numérique.

Les dates importantes sont communiquées chaque année dans les directives du Conseil des EPF relatives à la clôture annuelle.

10.12. Spécificités

a) Entités et personnes proches

Des personnes et des entités sont dites « proches » lorsqu'elles peuvent contrôler une autre personne ou organisation ou exercer sur celle-ci une influence notable lors de la prise de décisions (IPSAS 20, voir chapitre 8.7).

Les personnes clés du Domaine des EPF ne sont pas déterminantes au niveau consolidé de la Confédération.

Important : les entités intégrées dans les comptes consolidés de la Confédération ne sont pas considérées comme « proches ». Les relations avec les personnes proches sont présentées du point de vue du périmètre de consolidation de la Confédération CCC. De même que les personnes/entités proches de la sous-consolidation du Domaine des EPF. La Confédération publie les transactions avec ces personnes/entités proches.

b) Promesses de financement et engagements / créances conditionnels
Ces promesses et engagements / créances doivent être éliminés unilatéralement (voir chap. 8.5 et 8.6).

Les promesses de financement doivent être éliminées unilatéralement (voir chap. 8.6).

10.13. Regroupements d'entreprises dans le secteur public (IPSAS 40)

10.13.1. Aperçu

Ce chapitre du manuel évoque la classification et le traitement des regroupements d'entreprises dans le secteur public et dans le Domaine des EPF. Vu la complexité des prescriptions en matière de présentation des comptes ainsi que des possibilités extrêmement variées de représenter ce type d'opérations, on se contentera ici d'en exposer le fonctionnement dans ses grandes lignes.

En cas de regroupement possible au sein du Domaine des EPF, merci de contacter le CC IPSAS du Domaine des EPF dans les meilleurs délais. La marche à suivre exacte ainsi que l'évaluation sera discutée et mise en œuvre en collaboration avec lui.

10.13.2. Définitions

Par **regroupement dans le secteur public (Public Sector Combinations)**, on entend le regroupement d'opérations distinctes (activités ou champs d'activités) au sein d'une seule et même entité du secteur public.

Par **champ d'activités ou activité (Operation)**, on entend une série intégrée d'activités, avec les valeurs patrimoniales et les engagements que cela implique, pouvant être administrée et gérée dans l'intention de réaliser les objectifs de l'entité par la fourniture de biens et services.

Une amalgamation (fusion) débouche sur la création d'une seule entité qui est:

- Soit un regroupement dans le secteur public (Public Sector Combination) dans le cadre duquel aucune des parties au regroupement ne détient le contrôle sur une ou plusieurs activités ou champs d'activités; soit
- Un regroupement dans le secteur public (Public Sector Combination) dans le cadre duquel l'une des entités du regroupement obtient le contrôle sur une ou plusieurs activités ou champs d'activités et pour lequel certains éléments témoignent du fait que ce regroupement présente la substance économique d'une «amalgamation».

Par **acquisition,** on entend un regroupement dans le secteur public dans le cadre duquel une partie obtient le contrôle sur une ou plusieurs activités ou champs d'activités et dont il est prouvé qu'il ne s'agit pas d'une « amalgamation ».

10.13.3. Principes

a) Normes IPSAS
IPSAS 40 – Regroupements d'entreprises dans le secteur public (Public Sector Combinations)
b) Autres réglementations
Aucune

10.13.4. Classification

Dans un premier temps, il s'agit d'établir si la transaction considérée est un regroupement d'entités au sens de la norme IPSAS 40. Pour ce faire, il faut vérifier si l'une des institutions du Domaine des EPF assume de nouvelles tâches opérationnelles d'une organisation tierce. Selon le type de transaction, il peut aussi s'agir d'un simple don ou de biens en nature. Les nouvelles coopérations de recherche ou les entités nouvellement créées (fondations, p. ex.) par des entités du Domaine des EPF ne sont pas soumises à la norme IPSAS 40.

En cas de regroupement dans le secteur public (regroupement d'activités opérationnelles), il faut établir s'il s'agit d'une acquisition ou d'une amalgamation.

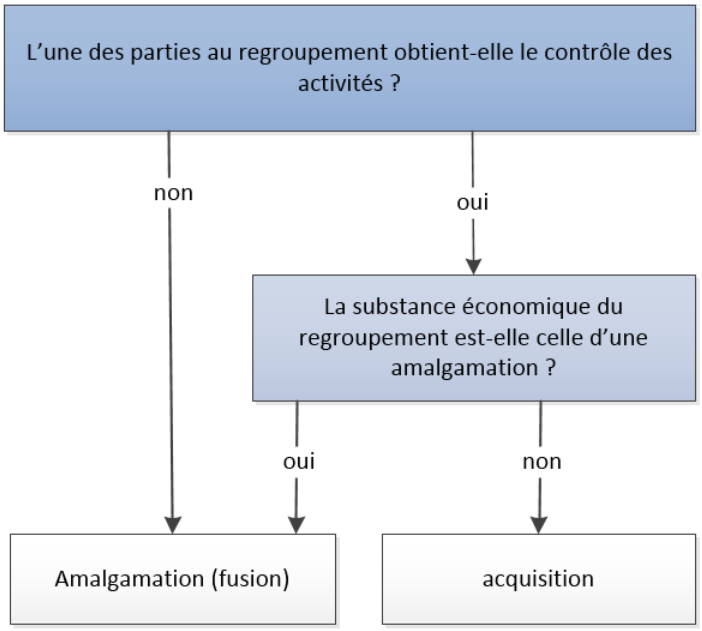


Illustration 41 : Classification Public Sector Combinations

Si, suite au regroupement, aucune des parties ne détient le contrôle sur une ou plusieurs activités ou champs d'activités, la transaction est qualifiée d'amalgamation.

Si, suite au regroupement, l'une des parties détient le contrôle sur une ou plusieurs activités ou champs d'activités, il faut examiner la substance économique de l'entité en question pour savoir si on est en présence d'une amalgamation ou d'une acquisition. Par conséquent, le fait que l'une des parties au regroupement obtienne le contrôle d'une activité est certes un élément essentiel d'une acquisition, mais il ne suffit pas à lui seul pour que le regroupement puisse être qualifié d'acquisition. C'est pourquoi, en pareil cas, il est indispensable d'examiner la substance économique de manière plus approfondie pour identifier d'éventuels éléments qui indiqueraient qu'il s'agit d'une amalgamation :

1. Indicateurs concernant les opérations avec contrepartie :

   Un regroupement peut être qualifié d'amalgamation même quand l'une des parties obtient le contrôle d'une activité lorsque :
   - Une contrepartie est versée pour d'autres raisons que pour la compensation d'un droit sur des actifs nets de l'activité transférée ; ou
   - Une contrepartie est versée, mais pas à celui qui a un droit sur les actifs nets de l'activité transférée ; ou
   - Aucune contrepartie n'est versée, car personne n'a droit aux actifs nets de l'activité transférée.

2. Indicateurs concernant le processus décisionnel :

   Un regroupement peut être qualifié d'amalgamation même quand l'une des parties obtient le contrôle d'une activité lorsque :

   - Le regroupement est imposé par une partie tierce, sans que les parties effectivement concernées par le regroupement ne soient impliquées dans le processus décisionnel ; ou

- La réalisation d'un regroupement doit être approuvée par les ressortissants des différentes parties dans le cadre d'un référendum ; ou
- Le regroupement concerne des activités contrôlées en commun.

10.13.5. Exemples

Voici quelques exemples qui pourraient concerner le Domaine des EPF et doivent donc être examinés au cas par cas pour établir s'il s'agit d'une amalgamation ou d'une acquisition :

- Un laboratoire de recherche de l'université XY est intégré dans une entité du Domaine des EPF.
- Une entité du Domaine des EPF obtient la majorité au sein du conseil de la fondation XY, qui était jusqu'ici indépendante et non contrôlée.
- Une fondation XY (indépendante jusqu'ici) est intégrée dans une entité du Domaine des EPF.

10.13.6. Comptabilisation

S'il est établi que le regroupement est une amalgamation, on utilisera la méthode de mise en commun d'intérêts modifiée (modified pooling of interest method), décrite de manière détaillée dans IPSAS 40.16 à 40.57. D'une manière générale, on conservera les valeurs affichées par les différentes entités avant le regroupement (pas d'évaluation à la juste valeur, pas de goodwill).

S'il est établi que le regroupement est une acquisition, on utilisera la méthode de l'acquisition (acquisition method), décrite dans IPSAS 40.59 à 40.125. Cette méthode permet des ajustements d'évaluation en cas de regroupement. Tout goodwill éventuel doit être saisi séparément.

11. Reporting

11.1. Principes

Le reporting du Domaine des EPF est fondé, pour l'essentiel, sur des exigences figurant dans différentes lois, ordonnances ou directives.
Ce chapitre se réfère exclusivement au rapport de gestion publié chaque année et aux comptes annuels qui y sont inclus.

Dans ce contexte, la version des textes suivants valable pendant l'exercice en question s'applique :

- Loi fédérale du 4 octobre 1991 sur les écoles polytechniques fédérales (Loi sur les EPF) (version valable durant l'année de clôture considérée), art. 34 Rapport, art. 35 Budget et rapport de gestion
- Ordonnance sur le domaine des EPF
- Ordonnance sur les finances et la comptabilité du domaine des EPF (version actuellement valable) (RS 414.123), Section 2 Comptes annuels, en particulier les art. 5, 7, 12, 13, 14, 15 et 17 ainsi que Section 3 Rapport
- Toutes les exigences de publication (reporting) selon les normes IPSAS

11.2. Rapport de gestion

Le rapport de gestion comprend un rapport sur l'état de la situation et les comptes annuels.
Chaque institution établit un rapport de gestion annuel. Le Conseil des EPF fait de même pour l'ensemble du Domaine des EPF.

11.3. Rapport financier modèle

Le groupe de travail (GT) Rapport financier, un groupe de travail permanent de la conférence financière, s'assure que les textes standard et les tableaux chiffrés des comptes annuels (rapport financier) affichent le même contenu et sont utilisés de la même manière pour toutes les institutions et pour le Domaine des EPF.

Durant l'année, le GT effectue les adaptations appropriées dans les textes standard. Il s'agit principalement des rubriques suivantes :

- Bases de la présentation des comptes, Principes d'établissement du bilan et d'évaluation, Incertitudes en termes d'évaluation et appréciations du management
- Ainsi que des explications fournies aux chapitres Gestion financière des risques et Engagements nets de prévoyance.

Le GT est également responsable de l'exhaustivité et du degré de précision des tableaux chiffrés ainsi que des termes qui y sont utilisés, que ce soit en allemand, en français ou en anglais.

Ces adaptations sont dues à des modifications des normes IPSAS, à la publication de nouvelles normes IPSAS (coordination par le CC IPSAS) ainsi qu'à des suggestions provenant des services financiers, du comité d'audit, du CDF ou d'autres organes.

Le rapport financier modèle adapté est présenté lors de la séance d'automne de la conférence fiancière, examiné par la présidente du comité d'audit en novembre et vérifié par le CDF en décembre.

La version actualisée par la suite, tenant compte des différentes suggestions, est considérée comme définitive et doit être utilisée pour les comptes annuels.

12. Conservation et inventaire

12.1. Durée de conservation

12.1.1. Introduction

Les opérations clôturées peuvent à nouveau avoir de l'importance par ex. lorsque les délais de prescription ne sont pas encore échus ou que d'autres processus exigent la conservation des pièces justificatives. L'obligation de conserver les livres de comptes et les documents de présentation des comptes est régie par diverses bases légales.

12.1.2. Bases

a) Normes IPSAS

Aucune

b) Réglementations légales / textes de loi

- CO, art. 958*c* et *f* (RS 22)
- Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, art. 70 Comptabilité et conservation des pièces (LTVA; RS 641.20)
- Ordonnance sur le personnel du domaine des EPF, art. 60 Principes de traitement (OPers-EPF; RS 172.220.113)

- Ordonnance sur les finances et la comptabilité du domaine des EPF, art. 24 Conservation des pièces justificatives (RS 414.123)
- Ordonnance concernant la tenue et la conservation des livres de compte (Olico; RS 221.431)

12.1.3. Délais de conservation

Objet	Durée de conservation	Type de conservation	Remarque
Comptes annuels signés (avec annexe) des entités du Domaine des EPF	10 ans	Sous forme papier / électronique	Pour la conservation électronique, les principes de l'Olico s'appliquent
Livres de comptes (principaux et auxiliaires)	10 ans	Sous forme papier / électronique	Pour la conservation électronique, les principes de l'Olico s'appliquent
Pièces comptables, journaux de comptabilisation	10 ans	Sous forme papier / électronique	Pour la conservation électronique, les principes de l'Olico s'appliquent
Attestations de contrôle documentées (SCI)	10 ans	Sous forme papier / électronique	
Pièces justificatives relatives aux objets immobiliers dont les prestations sont assujetties à la TVA (immeubles)	20 ans	Sous forme papier / électronique	Pour la conservation électronique, les principes de l'Olico s'appliquent
Compte consolidé du Domaine des EPF	10 ans	Sous forme papier / électronique	

Tableau 113 : Délais de conservation

Note relative aux dossiers personnels/données concernant les salaires :

Les délais de conservation ne sont pas tous ou pas explicitement mentionnés dans les bases légales susmentionnées. Les commentaires énoncés ici se basent sur les explications du Préposé fédéral à la protection des données et à la transparence (PFPDT*). Des informations complémentaires sont disponibles à l'adresse www.edoeb.admin.ch.*

En principe, chaque institution du Domaine des EPF est responsable de la bonne conservation de ses dossiers personnels et données concernant les salaires.

- La comptabilité des salaires et les données concernant les salaires sont soumises à la réglementation sur les livres de comptes (livres auxiliaires).
- Les durées de conservation des dossiers personnels diffèrent selon le dossier en question et la date d'établissement. La durée de conservation commence au moment de l'établissement du dossier personnel, et non pas à la fin des rapports de travail.
- Selon l'opinion dominante, le délai de conservation de dix ans est entre autres également valable pour les certificats de travail.

12.2. Inventaires

12.2.1. Définition

Un inventaire est en principe une preuve de l'ensemble des actifs et des passifs à la date de clôture, lesquels sont récapitulés dans les postes collectifs du bilan. Il s'agit d'une preuve matérielle (et non comptable), qui pour certaines valeurs patrimoniales ou dettes est toutefois apportée sous d'autres formes appropriées. L'inventaire constitue une condition nécessaire pour l'établissement du compte annuel, mais il n'en fait pas partie.

Définition
Un inventaire est une **preuve** matérielle d'un bien ou d'une créance ; il sert de **base** à l'établissement du bilan.

Un **inventaire** est le résultat du comptage ou de la mesure d'actifs ou de passifs sous la forme d'un document.

Les inventaires doivent être établis à la date de clôture, ou à la date d'inventaire.

Un inventaire est valable lorsque le document a été établi à la date de clôture et qu'il a été visé par le responsable de l'inventaire.

12.2.2. Bases

a) Normes IPSAS

IPSAS 12 – Stocks
IPSAS 45 – Immobilisations corporelles

b) Autres règlements

- Ordonnance sur les finances et la comptabilité du Domaine des EPF (art. 25 Inventaires) (RS 414.123)
- Code des obligations, art. 958*c*, al. 2 (RS 22)

12.2.3. Eléments soumis à inventaire

L'ordonnance sur les finances et la comptabilité du Domaine des EPF règle l'obligation d'inventaire comme suit :

Pour les immobilisations corporelles et les stocks qui doivent être inscrits à l'actif, le Conseil des EPF, les écoles et les établissements de recherche effectuent un inventaire comptable dans lequel la valeur des actifs est justifiée. Cet inventaire est mis à jour chaque année pour les objets ayant une valeur comptable résiduelle d'au moins CHF 100'000. Si la valeur comptable résiduelle est inférieure à ce montant, un contrôle des inventaires, qui permet de vérifier si les appareils sont encore utilisés, a lieu au moins tous les trois ans. Dans les deux cas, un inventaire physique est effectué.

Pour les immobilisations corporelles qui n'ont pas besoin d'être inscrites à l'actif, il convient d'effectuer des inventaires matériels, pour autant que les écoles et les établissements de recherche le jugent opportun à la lumière de l'analyse des risques et du rapport coût/utilité.

Les biens culturels doivent également faire l'objet d'un inventaire matériel. Il convient de distinguer les biens culturels qui remplissent les critères d'inscription de ceux qui ne les remplissent pas. Les biens culturels activés sont soumis à l'obligation d'inventaire annuel (le seuil de 100 000 s'applique également ici). Les biens culturels non activables doivent être recensés tous les trois ans. Après consultation du CC IPSAS, des dispositions spéciales peuvent être prévues pour les biens culturels non inventoriés.

L'obligation de dresser un bilan des éléments soumis à inventaire découle des explications données dans les passages relatifs au bilan dans ce manuel.

12.2.4. Tenue d'un inventaire

L'inventaire s'effectue selon les directives spécifiques à chaque institut.

12.2.5. Types de tenues d'inventaire

La **tenue d'un inventaire** doit être adaptée. – Elle dépend du type et de la taille de l'institution ainsi que des objets à inventorier, elle peut donc être très simple. Lors de la tenue d'un inventaire manuel, il convient d'utiliser des moyens adéquats.

Un inventaire peut aussi être effectué à l'aide de la comptabilité des immobilisations si celle-ci remplit tous les points suivants :

- Elle contient tous les postes soumis à inventaire ;
- La tenue des postes qui ne doivent pas être inscrits au bilan est efficiente.

L'efficience est en principe atteinte lorsque les dépenses administratives consacrées aux postes qui ne doivent pas figurer au bilan sont sensiblement inférieures à celles consacrées aux postes qui doivent y être inscrits.

L'élément soumis à inventaire doit pouvoir être identifié de façon univoque (par ex. numéro ou expression alphanumérique unique). – Si l'élément soumis à inventaire présente par ex. un numéro de série ou un numéro de licence qui permet de l'identifier sans ambiguïté, il peut être inscrit dans l'inventaire sous cette identification.

12.2.6. Types d'inventaires

En principe, les institutions sont libres de choisir parmi les méthodes d'inventaire décrites ci-après. Les méthodes doivent être adaptées aux objets ou stocks à inventorier et aux risques qui y sont associés (par ex. perte de valeur / grande pérennité de la valeur, etc.).

Inventaire à jour fixe

Lors de l'inventaire à jour fixe, les stocks sont quantifiés et enregistrés dans les listes d'inventaire à une date fixe, à savoir à la date de clôture. L'inventaire n'a pas à être effectué le jour même de la clôture. Le délai admissible est de dix jours avant ou après la date de clôture. Les entrées et sorties entre la date d'inventaire et la date de clôture, ainsi que les mouvements le jour-même de la clôture, sont mises à jour ou converties en termes de quantités et de valeur au moyen de pièces justificatives.

Inventaire décalé

L'inventaire décalé peut être envisagé lorsque l'inventaire à jour fixe est impossible (par exemple en cas de stocks très importants) ou lorsque les conditions ne sont pas remplies pour un inventaire permanent.

L'inventaire physique est effectué un jour donné dans un délai défini avant et après la date de clôture. Seule la valeur (et non le volume) du stock dénombré lors de la prise d'inventaire est mise à jour ou convertie à la date de clôture, l'inventaire porte la date de la prise d'inventaire effective.

Mise à jour prospective des valeurs	Mise à jour rétrospective des valeurs
Valeur à la date d'inventaire (par ex. 15 octobre)	Valeur à la date d'inventaire (par ex. 28 février)
+ valeur des entrées au 15 octobre – 31 décembre	./. valeur des entrées au 1er janvier – 28 février
./. Valeur des sorties au 15 octobre – 31 décembre	+ valeur des entrées au 1er janvier – 28 février
= valeur à la date de clôture du 31 décembre	= valeur à la date de clôture du 31 décembre

Tableau 114: Mise à jour prospective et rétrospective de la valeur

Inventaire permanent

L'inventaire permanent permet de répartir la comptabilisation des stocks sur l'ensemble de l'exercice. Pour ce faire, il est nécessaire de tenir un registre des stocks et de documenter toutes les entrées et sorties. Il convient d'effectuer un inventaire physique au moins une fois par an pour comparer les stocks théoriques aux stocks réels. Contrairement à l'inventaire à jour fixe, tous les stocks n'ont pas besoin d'être inventoriés au même moment, cela signifie que les dates et l'étendue de l'inventaire peuvent être librement choisies. Toutefois, l'inventaire ne peut pas se limiter à des échantillonnages ou à une sélection représentative. Le résultat de l'inventaire est consigné dans le registre des stocks avec indication de la date exacte de l'inventaire, et les registres ou les fichiers des stocks sont dûment corrigés.

L'inventaire permanent permet de répartir et de planifier judicieusement la prise d'inventaire sur l'ensemble de l'exercice, par exemple lorsque les stocks sont au plus bas. Il peut toutefois s'avérer inadapté lorsque les mouvements de stock de certains groupes de marchandises ne peuvent pas être dénombrés séparément pour des raisons d'organisation.

Inventaire par échantillonnage

L'inventaire par échantillonnage est une méthode permettant d'optimiser l'inventaire qui est notamment utilisée dans les grandes entreprises ; elle doit remplir certaines conditions. Ainsi, on considère par ex. que 20 % du stock constituent 80 % de sa valeur.
Seuls les quelques articles de grande valeur sont dénombrés de manière exhaustive. Une grande partie de la valeur du stock est donc déjà répertoriée. Un échantillon aléatoire est prélevé du reste du stock pour déterminer l'ensemble du stock par extrapolation.

Tous les inventaires sont effectués par du personnel qualifié, et de manière physique, c'est-à-dire par comptage, pesage ou mesurage. D'autres types d'inventaires (par ex. par estimation) ne sont autorisés que s'ils sont indispensables et usuels.
Le personnel chargé de l'inventaire doit, si possible, ne pas être le même que celui qui s'occupe des entrées et sorties ou des stocks de l'inventaire. Si cela n'est pas possible, il convient d'indiquer le nombre de personnes ayant participé à l'inventaire et le nombre de celles pour lesquelles la séparation des fonctions n'a pas pu être respectée.

Les grosses différences doivent être clarifiées.
Les résultats de ces clarifications doivent être documentés de manière détaillée.

Toutes les informations relatives à l'inventaire sont publiées dans l'inventaire correspondant.

13. Système de contrôle interne (SCI) et gestion des risques

13.1.1. Introduction

Il existe pour le système de contrôle interne et la gestion des risques des bases et réglementations légales qui ne font pas partie du présent manuel de présentation des comptes. Il convient donc de se référer aux réglementations actuelles correspondantes.

13.1.2. Bases

a) Normes IPSAS

Aucune

b) Réglementations légales

- Art. 39 de la Loi sur les finances de la Confédération (LFC)
- Art. 36 de l'Ordonnance sur les finances de la Confédération (OFC)
- Art. 26 et 27 de l'Ordonnance sur les finances et la comptabilité du domaine des EPF
- Art. 29 de l'Ordonnance sur les finances et la comptabilité du domaine des EPF

c) Règlements et informations complémentaires

- Chapitre 4.8 Système de contrôle interne SCI partie Manuel, Directives et instructions relatives à la gestion budgétaire et comptable de la Confédération (directives et instructions GB+TC)
- Guide relatif au système de contrôle interne
- Guide concernant la mise en œuvre des exigences juridiques relatives au système de contrôle interne pour les processus financiers (AFF; version valable durant l'année de clôture considérée)
- Dépliant SCI (AFF 2007)
- Brochure CDF: Mise en place d'un système de contrôle interne
- Directives du Conseil des EPF concernant la gestion des risques des EPF et des établissements de recherche (version valable durant l'année de clôture considérée)
- Manuel SCI du Conseil des EPF (version valable durant l'année de clôture considérée)

14. Comptabilité analytique (CA)

14.1. Principes

Chaque institution tient une comptabilité analytique (CA) adaptée à ses besoins.

Les deux écoles polytechniques respectent les directives concernant la CA émises par la Conférence suisse des hautes écoles (CSHE). Il existe pour l'élaboration de la CA des bases et réglementations légales qui ne font pas partie du présent manuel de présentation des comptes. Il convient donc de se référer aux réglementations correspondantes en vigueur. Des dispositions légales spécifiques s'appliquent en outre à l'ETH Zurich et à l'EPFL.

14.2. Bases

a) **Normes IPSAS**

Aucune

b) **Réglementations légales**

- Art. 3, al. 4 / art. 35*a*, al. 4 de la Loi sur les EPF (RS 414.110; version valable durant l'année de clôture considérée)
- Art. 23 de l'Ordonnance sur les finances et la comptabilité du domaine des EPF (RS 414.123; version valable durant l'année de clôture considérée)
- Exigences applicables à l'ETH Zurich et à l'EPFL: Ordonnance concernant l'exécution des relevés statistiques fédéraux (RS 431.012.1; version valable durant l'année de clôture considérée)
- Exigences applicables à l'ETH Zurich et à l'EPFL: art 42, al. 2, let. b / art. 44, al. 2 de la Loi fédérale sur l'encouragement des hautes écoles et la coordination dans le domaine suisse des hautes écoles (LEHE; RS 414.20; version valable durant l'année de clôture considérée)

c) **Règlements / autres textes de référence**

- Exigences de la CSHE applicables à l'ETH Zurich et à l'EPFL: Modèle de calcul des coûts pour ls institutions universitaires (CSHE) (version valable durant l'année de clôture considérée)
- Fiche signalétique Finances des hautes écoles (OFS)

15. Plan financier et budget

15.1. Bases

En cours d'élaboration.

15.2. Objet et déroulement

15.2.1. Définition

L'horizon de planification de quatre ans est divisé entre le budget sur un an (budget annuel avec décision du Conseil des EPF) et trois années de plan financier (planification continue à moyen terme sur trois ans, pas de décision du Conseil des EPF. Le remaniement annuel du plan financier est effectué parallèlement à l'élaboration du budget. L'horizon de planification est élargi d'un an de manière continue.

15.2.2. Bases

c) Normes IPSAS

- Plan financier: aucun
- Budget: IPSAS 24 – Présentation d'informations budgétaires

d) Réglementations légales

- Art. 19, art. 29 à 32 LFC (RS 611.0)
- Art. 35, al. 1 Loi sur les EPF (RS 414.110)
- Art. 5, let. a Ordonnance sur le domaine des EPF (RS 414.110.3)
- Art. 32 Ordonnance sur les finances et la comptabilité du domaine des EPF (RS 414.123)

e) Autres règlements / textes de référence

- Chapitre 5 Planification financière et établissement du budget, partie Droit, Directives et instructions relatives à la gestion budgétaire et comptable de la Confédération (manuel MGB+TC Confédération)
- Chapitre 10 Planification financière et établissement du budget, partie Processus, Directives et instructions relatives à la gestion budgétaire et comptable de la Confédération (manuel MGB+TC Confédération)
- Chapitre 13 Planification financière et établissement du budget, partie Manuel, Directives et instructions relatives à la gestion budgétaire et comptable de la Confédération (manuel MGB+TC Confédération)

16. Mouvements de fonds et trafic des paiements

16.1. Trésorerie et directives relatives aux placements financiers

16.1.1. Organisation et compétences

L'Administration fédérale des finances (AFF) et le Conseil des EPF définissent dans la Convention de trésorerie les principes de placement des contributions directes de la Confédération provenant du financement fédéral, des contributions indirectes de la Confédération et des autres fonds.

Le Conseil des EPF règle les buts et les principes de la politique de placement des autres fonds au sein du Domaine des EPF dans les directives de placement.

Les institutions sont responsables de la stratégie de placement de leurs autres fonds ainsi que de la gestion des liquidités. Chaque entité fixe les buts et la structure de placement ainsi que les tâches, compétences et responsabilités dans une directive de placement propre.

16.1.2. Bases

a) Normes IPSAS

Aucune

b) Bases légales

- Art. 61, al. 1 et 2 LFC (RS 611.0)
- Art. 34*c,* al. 2, art. 35*a* quater, al. 1 Loi sur les EPF (RS 414.110)

c) Autres règlements / textes de référence

- Convention entre l'Administration fédérale des finances (AFF) et le Conseil des EPF sur les relations de trésorerie entre l'AFF et le Domaine des EPF (version valable durant l'année de clôture considérée)
- Directives de placement du Conseil des EPF (RS 414.110; version valable durant l'année de clôture considérée)
- Règlement de trésorerie de l'ETH Zurich (RSETHZ 245.8; version valable durant l'année de clôture considérée)
- Règlement de trésorerie de l'EPFL (version valable durant l'année de clôture considérée)
- Directives de placement financier de l'Empa RHB-4.7 (version valable durant l'année de clôture considérée)
- Directives de placement financier du PSI (version valable durant l'année de clôture considérée)
- Directives de placement financier de l'Eawag (version valable durant l'année de clôture considérée)
- Directives de placement financier du WSL (version valable durant l'année de clôture considérée)

17. Annexe

17.1. Vue financière globale

Ce chapitre n'a pas valeur de directive uniquement un but informatif.

17.1.1. Définition de la vue financière globale

La vue financière globale du Domaine des EPF est établie selon les critères et les exigences du budget de la Confédération qui figurent dans la Loi sur les finances de la Confédération (LFC RS 611) et dans l'Ordonnance sur les finances de la Confédération (OFC RS 611.01). Les exigences mentionnées dans les parties correspondantes des directives relatives à la gestion budgétaire et comptable de la Confédération (GB+TC) s'appliquent également. Elles correspondent aux objectifs visés par le nouveau modèle de gestion de l'administration fédérale (NMG) introduit le 1er janvier 2017. Ces exigences ont surtout une influence sur le pilotage et la gestion du financement fédéral (entre autres concernant la gestion des crédits ainsi que les exigences relatives au frein à l'endettement). A la différence de la comptabilité du Domaine des EPF qui est établie sur la base des dispositions de l'Ordonnance sur les finances et la comptabilité du domaine des EPF et selon les critères des normes IPSAS, La vue financière globale se base principalement sur l'optique des recettes et des dépenses. En outre, la vue financière globale concerne exclusivement le Domaine des EPF et ne tient pas compte des entités sous-consolidées (pas d'application des normes IPSAS 35 à 38). Etant donné que la vue financière globale présente une optique recettes/dépenses, la norme IPSAS 39 ne s'applique pas à ce cadre.

17.1.2. Bases vue financière globale

a) Normes IPSAS

- Aucune
- Exception : IPSAS 24 – Présentation d'informations budgétaires

b) Réglementations légales de la vue financière globale

- Art. 7 LFC (RS 611.0)

c) Autres règlements / textes de référence de la vue financière globale

- Chapitre 5 Planification financière et établissement du budget, partie Droit, Directives et instructions relatives à la gestion budgétaire et comptable de la Confédération (manuel MGB+TC Confédération)
- Chapitre 10 Planification financière et établissement du budget, partie Processus, Directives et instructions relatives à la gestion budgétaire et comptable de la Confédération (manuel MGB+TC Confédération)
- Chapitre 13 Planification financière et établissement du budget, partie Manuel, Directives et instructions relatives à la gestion budgétaire et comptable de la Confédération (manuel MGB+TC Confédération)

17.1.3. Gestion du financement fédéral

Une représentation graphique est proposée ci-après :

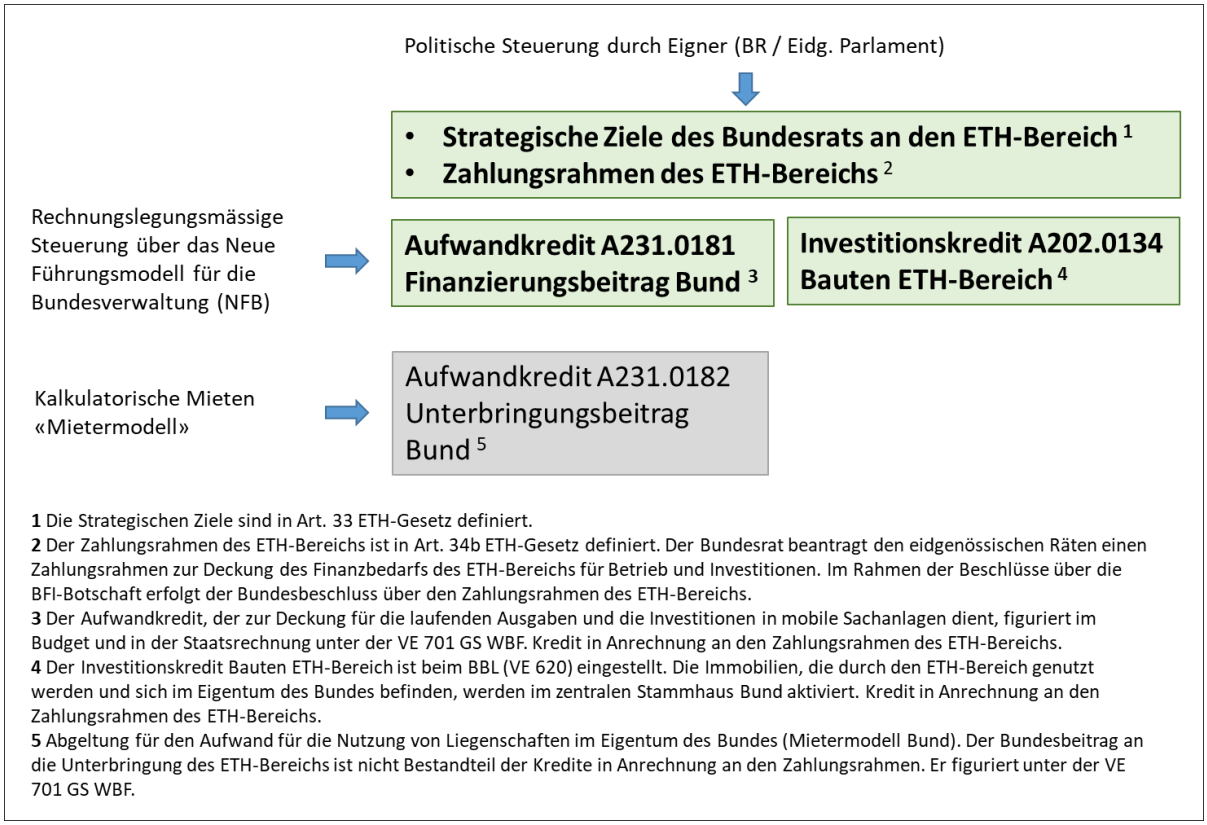


Illustration 42 : Vue d'ensemble Financement fédéral

17.1.4. Gestion des crédits

a) Définitions relatives à la gestion des crédits au sein du Domaine des EPF

Le présent chapitre décrit les procédures en lien avec la gestion des crédits dans le Domaine des EPF. Il s'agit notamment des thématiques de gestion et contrôle des crédits et des thèmes spécifiques en lien avec les crédits (gestion des crédits mis en compte sur le plafond des dépenses, transferts de ressources dans la contribution financière de la Confédération au sein du Domaine des EPF, transferts de crédit dans le cadre de la flexibilité mentionnée à l'art. 4, al. 4 de l'AF concernant le budget).

Les bases régissant les crédits figurent dans la Loi sur les finances de la Confédération (LFC RS 611.0) et dans l'Ordonnance sur les finances de la Confédération (OFC RS 611.01). Ces dispositions s'appliquent sans exception au Domaine des EPF bien que celui-ci fasse partie des unités administratives décentralisées de la Confédération qui tiennent leur propre comptabilité (art. 2, al. 3 LOGA RS 172.010) et qu'il ne serait donc pas compris dans le champ d'application prévu à l'art. 2 LFC. Motif: la responsabilité des crédits du Domaine des EPF incombe en définitive aux unités administratives (UA) de l'Administration fédérale centrale (UA 701 SG-DEFR / UA 620 OFCL). La gestion des crédits est conforme aux directives et instructions relatives à la gestion budgétaire et comptable de la Confédération (manuel MGB+TC Confédération).

b) Compétences en matière de crédits dans le Domaine des EPF

La gestion des crédits relève de la compétence et de la responsabilité de la Confédération. Le Conseil des EPF exerce une fonction importante dans le cadre de la préparation des données du budget et des comptes du Domaine des EPF, et notamment en ce qui concerne la gestion des crédits mis en compte sur le plafond des dépenses (art. 25 de la Loi sur les EPF, RS 414.110). Le Conseil des EPF soumet au Département fédéral de l'économie, de la formation et de la recherche (DEFR) une proposition concernant le budget et les comptes (art. 5, let. b / art. 15 de l'Ordonnance sur le Domaine des EPF, RS 414.110.3) pour approbation par le Conseil fédéral.
Compétence : Le processus d'établissement du budget et de présentation des comptes en lien avec les crédits s'applique à plusieurs niveaux:

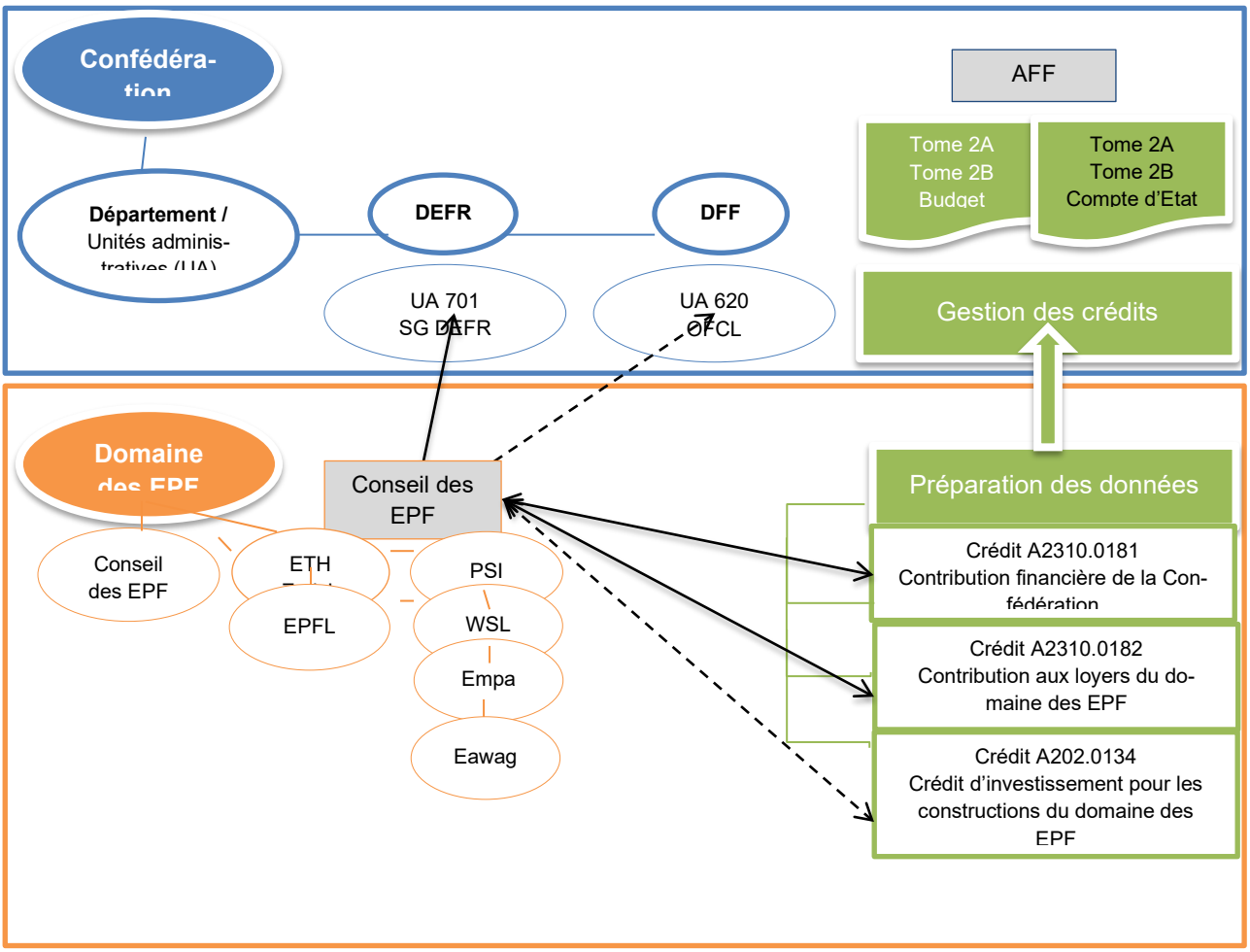


Illustration 43 : Compétences dans la gestion des crédits

c) Vue d'ensemble des catégories de crédits

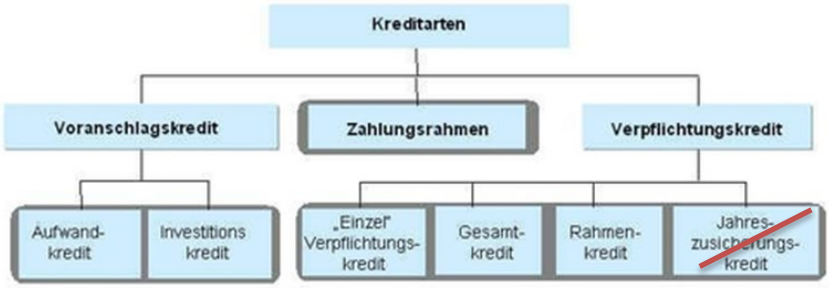


Illustration 44 : Vue d'ensemble des catégories de crédits selon l'art. 20 OFC

Il découle du schéma ci-dessus que toutes les catégories de crédits concernent le Domaine des EPF, à l'exception du crédit annuel d'engagement.

Les différentes catégories de crédits sont des instruments dont disposent le Conseil fédéral et le Parlement. En fonction de leur nature et de leur durée, on les subdivise en crédits budgétaires, crédits d'engagement et plafond de dépenses :

Crédits budgétaires	Un crédit budgétaire est une autorisation à fixer des charges et à effectuer des dépenses d'investissement aux fins indiquées.	Périodicité : annuelle L'année budgétaire correspond à l'année civile. Les crédits non utilisés sont normalement échus à la fin de l'année budgétaire. Exception : demande approuvée de constitution de réserves selon l'art. 32*a* LFC. Domaine des EPF : - Crédit A2310.0181 Contribution financière de la Confédération - Crédit A2310.0182 Contribution aux loyers du Domaine des EPF - Crédit A202.0134Crédit d'investissement pour les constructions du Domaine des EPF
Plafond de dépenses	Le plafond des dépenses est le montant maximum de crédits budgétaires que l'Assemblée fédérale affecte à certaines tâches pour une période pluriannuelle. Des plafonds de dépenses peuvent être fixés lorsque les crédits sont alloués et versés la même année, qu'il existe une marge d'appréciation et qu'il est indiqué de gérer les dépenses à long terme. Le plafond des dépenses n'équivaut pas à une approbation du crédit.	Périodicité : pluriannuelle Domaine des EPF : actuel - Z0014.02 Plafond des dépenses du Domaine des EPF pour les années 2017-2020 - Z0014.04 Plafond de dépenses du Domaine des EPF pour les années 2021-2024
Crédits d'engagement	Un crédit d'engagement donne l'autorisation de contracter des engagements financiers envers des tiers au-	Périodicité: pluriannuelle

	delà de l'exercice budgétaire et jusqu'à concurrence du montant défini, pour un projet unique ou pour un groupe de projets similaires. Des crédits d'engagement sont indiqués notamment pour les projets de construction, l'achat et la location d'immeubles, les programmes de développement et d'acquisition ou encore l'octroi de subventions qui ne seront versées qu'au cours d'exercices ultérieurs. Les besoins financiers consécutifs aux engagements doivent être inscrits au budget à titre de charges ou de dépenses d'investissement.	

Tableau 115 : Explication des catégories de crédits

Les formes de crédit suivantes ne sont pas définies comme des catégories à proprement parler :

- le crédit global (qui appartient à la catégorie des crédits de charges) – sans pertinence pour le Domaine des EPF
- le crédit supplémentaire (qui appartient à la catégorie des crédits budgétaires)
- le dépassement de crédit (qui appartient à la catégorie des crédits budgétaires) en relation avec l'application de l'art. 32a LFC Constitution de réserves et catégories.
- le report de crédit (qui appartient à la catégorie des crédits budgétaires)
- le crédit additionnel (qui appartient à la catégorie des crédits d'engagement) – *sans pertinence pour le Domaine des EPF*

Remarque : Le budget et le compte d'Etat comprennent également les produits et recettes d'investissement. Dans ce cas, on utilise le terme de « poste de produits ». En ce qui concerne les crédits dans le Domaine des EPF, ils ne sont pas pertinents ou ne le sont qu'en relation avec le « Modèle du locataire » (contribution aux loyers pour les immeubles utilisés par le Domaine des EPF et appartenant à la Confédération) pour l'UA 620 OFCL.

Liens entre les catégories de crédit et la Loi sur les EPF/ l'ordonnance sur le Domaine des EPF

- **Extrait de la loi sur les EPF : Art. 34*b* Contribution financière de la Confédération**

  Al. 1 Le Conseil fédéral propose à l'Assemblée fédérale un *plafond de dépenses qui* couvre les besoins financiers du Domaine des EPF liés à l'exploitation et aux investissements.

  Al. 2 L'Assemblée fédérale fixe le *plafond de dépenses* pour une période de quatre ans.

  Lien: Le terme susmentionné à l'art. 34b Contribution financière de la Confédération de la Loi sur les EPF se réfère à l'art. 20 Plafond des dépenses de la LFC et non aux crédits budgétaires annuels.

- **Extrait de l'ordonnance sur le domaine des EPF : Art. 12 Contrats d'objectif et allocation des ressources**

(Art. 33*a* Loi sur les EPF)

Se basant sur les exigences figurant dans les objectifs stratégiques du Conseil fédéral et sur le plafond de dépenses, le Conseil des EPF conclut des contrats d'objectifs avec les EPF et les établissements de recherche pour des périodes de quatre ans. Il prend en considération sa planification stratégique ainsi que les plans de développement approuvés des EPF et des établissements de recherche. Si aucun accord n'intervient, le Conseil des EPF tranche.

Dans le cadre des contrats d'objectifs, les ressources sont allouées chaque année par le Conseil des EPF aux EPF et aux établissements de recherche sur la base des crédits mis en compte sur le plafond de dépenses maximal approuvé.

Avant d'allouer les ressources aux EPF et aux établissements de recherche, le Conseil des EPF réserve les fonds nécessaires à sa propre administration, au fonctionnement de la Commission de recours interne des EPF ainsi qu'un montant pour des financements incitatifs et d'aide au démarrage.

L'allocation annuelle des ressources dépend des **crédits budgétaires** approuvés.

En cas de changement notable des conditions, les contrats d'objectifs et l'allocation des ressources sont adaptés aux nouvelles circonstances.

d) Crédits budgétaires

Les crédits budgétaires se subdivisent comme suit :

Crédit de charges	Domaine des EPF : crédit pour les charges opérationnelles ainsi que les biens matériels et les immobilisations incorporelles activés et non activés, les charges de transfert et les charges extraordinaires- Domaine des EPF : le crédit de charges concerne les opérations avec incidences financières. On indique, pour chaque crédit de charges, la diminution de sa valeur au cours de la période sous revue. L'aspect déterminant n'est pas la date du paiement, mais celle à laquelle la prestation a été fournie (principe de la réalisation).
Crédit d'investissement	Domaine des EPF : crédit pour les investissements de construction de bâtiments appartenant à la Confédération et utilisés par le Domaine des EPF.

Tableau 116 : Crédits budgétaires

Autres formes particulières de crédits en lien avec les **crédits budgétaires :**

Crédit supplémentaire	Un crédit supplémentaire est demandé pour des charges ou des dépenses d'investissement pour lesquelles le crédit budgétaire fait défaut ou ne suffit pas. (LFC art. 24) La loi fait une distinction entre les suppléments ordinaires (LFC art. 33) et les suppléments urgents (LFC art. 34).
Report de crédit	Lorsque la réalisation de projets d'investissement, de mesures ou de projets a pris du retard, le Conseil fédéral peut reporter à l'année suivante des

	crédits budgétaires et des crédits supplémentaires ouverts par l'Assemblée fédérale qui n'ont pas été entièrement utilisés. Si la rallonge nécessaire est supérieure à l'éventuel solde non utilisé de l'exercice précédent, il y a lieu de solliciter un crédit supplémentaire pour la totalité du montant. Le solde non utilisé reporté peut être affecté l'année suivante uniquement au projet auquel il était destiné.
Blocage de crédits	Les crédits qui ne disposent pas de base légale au moment de l'établissement du budget sont présentés dans le message concernant le budget dans une liste ad hoc, en tant que crédits bloqués.

Tableau 117 : Formes de crédits budgétaires

e) Plafond des dépenses

Le plafond des dépenses est le montant maximum que le Parlement affecte à certaines tâches pour une période pluriannuelle. Il est utilisé au moyen de crédits budgétaires qui doivent faire l'objet d'une nouvelle demande chaque année, dans le cadre du processus budgétaire.
Un plafond des dépenses n'est donc pas l'équivalent d'une allocation de crédit. Les crédits à proprement parler sont alloués dans le cadre des budgets. Des plafonds des dépenses sont généralement requis pour les domaines où les crédits sont alloués et payés la même année et où il est, en outre, indiqué de gérer les charges et les investissements à long terme. Ils offrent explicitement une marge d'appréciation au Conseil fédéral et au Parlement pour la fixation annuelle du budget et ne doivent pas être entièrement utilisés dans tous les cas.

Les unités administratives sont responsables de l'imputation correcte des crédits relatifs à un plafond des dépenses. Elles doivent être en mesure d'indiquer le degré d'utilisation du plafond, dans le compte d'Etat.
Les plafonds des dépenses sont toujours gérés par une seule unité administrative. Si plusieurs unités administratives sont concernées par un plafond des dépenses, sa mise à jour continue incombe à l'unité désignée comme responsable. Dans le cas du plafond des dépenses du Domaine des EPF, cette responsabilité incombe au Conseil des EPF (pour le SG DEFR [UA 701]). L'unité administrative participante (UA 620 OFCL) fournit les indications nécessaires à cette fin.

L'état des plafonds des dépenses est présenté dans le budget et dans les comptes.

Les plafonds des dépenses sont approuvés soit en vertu d'un message ad hoc à l'appui d'un arrêté fédéral spécial, soit dans le cadre du budget ou de ses suppléments. Pour les projets d'une grande importance politique, un message ad hoc doit être privilégié. En l'absence de dispositions découlant d'actes spéciaux, l'Administration des finances décide, après avoir entendu l'unité administrative et le département concernés (Domaine des EPF : département propriétaire DEFR), si les conditions sont remplies pour fixer un plafond des dépenses et sous quelle forme celui-ci doit être demandé.

La demande doit indiquer l'affectation du plafond des dépenses, les bases légales sur lesquelles il repose et la façon dont il a été calculé.

Les messages spéciaux doivent être conformes aux exigences générales de forme applicables aux propositions que le Conseil fédéral adresse au Parlement.

Si des plafonds des dépenses doivent être ouverts par le biais du budget, les départements compétents doivent préalablement les soumettre au Conseil fédéral pour approbation au moyen d'une demande

séparée. Ce n'est qu'ensuite qu'ils pourront être inscrits au budget. La demande relative au budget doit être présentée à l'aide des formulaires ad hoc.

Pour les plafonds des dépenses, les départements doivent tenir compte des exigences du frein aux dépenses (compétence du plafond des dépenses pour le Domaine des EPF : DEFR).

f) Crédits d'engagement

Les crédits d'engagement servent à piloter les crédits sur plusieurs années. Ils sont gérés sous plusieurs formes.

Crédit d'engagement « ponctuel »	Crédit d'engagement unique pour un projet précisément délimité et qui a des effets financiers au-delà de l'exercice budgétaire (par ex. pour un investissement ou pour une contribution à verser sur plusieurs années).
Crédit d'ensemble	Le crédit d'ensemble regroupe plusieurs crédits d'engagement spécifiés par le Parlement. On en distingue deux types : • Crédits d'ensemble avec transfert de crédit • Crédits d'ensemble sans transfert de crédit. Le transfert de crédit est le pouvoir conféré expressément au Conseil fédéral, par voie d'arrêté fédéral, de modifier la répartition des crédits d'engagement à l'intérieur d'un crédit d'ensemble.
Crédit-cadre	Le crédit-cadre est un crédit d'engagement assorti d'un pouvoir de délégation ; le Conseil fédéral ou l'unité administrative peut, dans les limites de l'objectif défini par l'Assemblée fédérale, libérer des crédits d'engagement jusqu'à concurrence du crédit-cadre voté (par ex. un programme d'investissement dont les objectifs sont clairement définis, mais dont les différents objets doivent encore être précisés).
Crédit annuel d'engagement - *sans pertinence pour le Domaine des EPF*	Le crédit annuel d'engagement est l'autorisation donnée par la voie du budget d'accorder pendant l'exercice budgétaire certaines prestations financières jusqu'à concurrence du crédit voté. Cette forme de crédit d'engagement doit dans tous les cas se fonder sur une base légale spéciale.

Tableau 118 : Crédits d'engagement

Le Parlement ouvre un crédit d'engagement afin d'autoriser le Conseil fédéral à contracter des engagements financiers dans un but précis jusqu'à concurrence d'un plafond fixe. En règle générale, des crédits d'engagement sont sollicités pour des engagements financiers qui s'étendent sur plusieurs exercices budgétaires.

Dans le Domaine des EPF, les crédits d'engagement ne sont pertinents que pour les projets de construction et les achats d'immeubles.
Les dispositions concernant l'évaluation, l'autorisation, la répartition, le contrôle et le décompte des crédits d'engagement se trouvent aux art. 22 à 26 LFC.

Lorsqu'il apparaît qu'un crédit d'engagement ouvert est insuffisant, le Conseil fédéral doit demander sans délai un crédit additionnel. Si les surcoûts sont dus au renchérissement ou aux fluctuations des taux de change, le crédit additionnel peut aussi être demandé après l'exécution du projet. Les paiements ne peuvent en aucun cas dépasser le crédit d'engagement ouvert (art. 27 LFC).

Si l'exécution d'un projet ne souffre aucun report, la procédure de supplément urgent s'applique par analogie aux crédits d'engagement (art. 28 LFC).

Le Domaine des EPF est responsable en collaboration avec l'OFCL du contrôle des engagements contractés. Ils doivent être en mesure de justifier

- le solde du crédit,
- l'état des engagements contractés, mais qui n'ont pas encore fait l'objet d'un décompte, et leurs échéances probables,
- le montant total des paiements effectués,
- les engagements requis pour l'achèvement du projet.

Les crédits d'engagement doivent être saisis dans la comptabilité sur mandat NMC dans les entités du Domaine des EPF.

Le crédit d'engagement est un instrument utilisé exclusivement dans le cas d'engagements envers des tiers externes : seules les charges avec incidences financières ou d'éventuelles dépenses d'investissement sont donc imputées sur les crédits d'engagement. Néanmoins, il faut y ajouter les charges sans incidences financières résultant de la délimitation en fin d'année des prestations déjà fournies par des tiers externes mais qui n'ont pas encore été facturées.

Les crédits d'engagement sont en principe gérés par une seule unité administrative.

L'état des dépenses engagées est présenté dans le budget et les comptes. Les tableaux correspondants sont préparés à l'aide des données comptabilisées par les unités administratives. Lorsque le projet est achevé, l'unité administrative établit le décompte du crédit et en rend compte dans le compte d'Etat.

Les demandes de crédits d'engagement pour des biens-fonds ou des constructions se fondent sur l'ordonnance de l'Assemblée fédérale du 18 juin 2004 concernant la soumission des demandes de crédits d'engagement destinés à l'acquisition de biens-fonds ou à des constructions (RS 611.051).

Les crédits d'engagement sont autorisés soit en vertu d'un message à l'appui d'un arrêté fédéral spécial (formulaire « Message spécial »), soit dans le cadre du budget ou de ses suppléments (formulaire « Message concernant le budget » / « Message concernant le supplément »).

La demande doit indiquer l'affectation du crédit d'engagement et la manière dont il a été calculé. Il faut également présenter comment il est prévu de surmonter d'éventuels problèmes générateurs de coûts pouvant survenir en cours de réalisation. Cette exigence a pour but de limiter le risque financier, notamment pour les grands projets d'une certaine durée, pour lesquels il faut prévoir des mécanismes permettant d'éviter que les dépenses n'augmentent de façon inconsidérée. La budgétisation de réserves raisonnables, présentées clairement, fait aussi partie de ce dispositif.

Une demande de crédit d'ensemble doit s'accompagner d'une liste détaillée des projets établie selon un schéma fixe. Le schéma est défini par l'Administration des finances.

Si des crédits d'engagement doivent être ouverts par le biais du budget, les départements compétents doivent préalablement les soumettre au Conseil fédéral pour approbation au moyen d'une demande séparée. Ce n'est qu'ensuite qu'ils pourront être inscrits au budget.

17.1.4.1. Bases Gestion des crédits

a) Normes IPSAS

IPSAS 1 – Présentation des états financiers
IPSAS 2 – Tableaux des flux de trésorerie

b) Réglementations légales gestion des crédits

- Art. 19, art. 20, art. 29 à 32, art. 57 LFC (RS 616.0)
- Art. 18 à 23, art. 27 à 29 OFC (RS 616.01)
- Art. 23, al. 1, Loi sur les subventions (LSu; RS 616.1)
- Art. 33 à 35 Loi fédérale sur les écoles polytechniques fédérales (Loi sur les EPF; RS 414.110)
- Art. 5, let. B, Ordonnance sur le domaine des EPF (RS 414.110.3)
- Art. 33 Ordonnance sur les finances et la comptabilité du domaine des EPF (RS 414.123)
- Art. 9, al. 2, let. b, art. 28 et 29, Ordonnance concernant la gestion de l'immobilier et la logistique de la Confédération (OILC) (RS 172.010.21)

c) Autres règlements / textes de référence relatifs aux crédits

- Chapitre 5 Planification financière et établissement du budget, partie Droit, Directives et instructions relatives à la gestion budgétaire et comptable de la Confédération (manuel MGB+TC Confédération)
- Chapitre 10 Planification financière et établissement du budget, partie Processus, Directives et instructions relatives à la gestion budgétaire et comptable de la Confédération (manuel MGB+TC Confédération)
- Chapitre 11 Gestion des crédits, partie manuel comptable, Directives et instructions relatives à la gestion budgétaire et comptable de la Confédération (manuel MGB+TC Confédération)
- Arrêté fédéral Ia (AF Ia) concernant le budget (Tome 3 Arrêtés fédéraux Budget Confédération) et arrêté fédéral I concernant le compte d'Etat (Tome 1 Rapport sur le compte d'Etat; Ebauche AF I)
- Manuel immobilier du Conseil des EPF pour le Domaine des EPF
- Gestion financière des immeubles du Domaine des EPF
- Dispositions d'exécution complémentaires sur les constructions pour les comptabilités tenues sur mandat de l'OFCL dans le Domaine des EPF

17.1.4.2. Structure des crédits dans le compte de résultat / bilan (en lien avec le plan comptable)

N° de compte	Désignation	Contenu
Compte de résultat		
43091000	Contribution financière de la Confédération - crédit A2310.0181 (financement fédéral)	Gestion de la tranche demandée / accordée annuellement dans le respect du plafond des dépenses du Domaine des EPF – sauf investissements de construction
43092000	Contribution de la Confédération aux loyers du Domaine des EPF (financement de base) (financement fédéral)	Modèle du locataire, contribution aux loyers du Domaine des EPF selon un calcul théorique
31010200	Charges de locaux, immeubles de la Confédération	Idem, Contribution aux loyers du Domaine des EPF selon un calcul théorique

Bilan		
10080000	Placements IC à court terme (≤90 jours)	Placements à terme et immobilisations financières d'une durée totale inférieure à 90 jours pour les entités au sein du Domaine des EPF et les entités de la Confédération. La durée résiduelle à la date de clôture n'est pas déterminante.
26501100	Réserves affectées en interne à des projets de formation et de recherche	
26501200	Réserves affectées en interne à des projets d'infrastructure et d'administration	
26501500	Réserves sans affectation	Réserves relevant du pouvoir de disposition de la direction de l'école ou de l'institution.

Tableau 119 : Structure des crédits dans le compte de résultat / bilan en lien avec le plan comptable

17.1.4.3. Liste des crédits du Domaine des EPF

a) Liste des crédits budgétaires du Domaine des EPF

Les crédits relevant de la compétence du Domaine des EPF sont alloués au DEFR et plus précisément à son SG. Par contre, le crédit d'investissement pour les constructions du Domaine des EPF relève de la responsabilité de l'OFCL.

Crédit	Désignation	Compétence / Responsabilité	Respect du plafond des dépenses
A231.0181	Contribution financière de la Confédération (financement fédéral)	Conseil des EPF pour le Domaine des EPF Allocation / Responsabilité : UA 701 SG DEFR	Oui
A231.0182	Contribution de la Confédération aux loyers du Domaine des EPF (financement fédéral)	Idem	Non
A202.0134	Investissements dans les constructions du Domaine des EPF	Co-demande du Conseil des EPF pour le Domaine des EPF / OFCL, responsabilité : UA 620 OFCL	Oui

Tableau 120 : Liste des crédits budgétaires du Domaine des EPF

b) Liste des crédits dans le plafond des dépenses du Domaine des EPF

Crédit	Désignation	Compétence / Responsabilité	Respect du plafond des dépenses
Z0014.03 **Z0014.04**	Plafond des dépenses du Domaine des EPF pour les années 2017-2020 Plafond des dépenses du Domaine des EPF pour les années 2021-2024	Conseil des EPF pour le Domaine des EPF Allocation : UA 701 SG DEFR Allocation : UA 620 OFCL	Crédit A2310.0181 Contribution financière de la Confédération Crédit A202.0134Constructions du Domaine des EPF

Tableau 121 : Liste des crédits dans le plafond des dépenses du Domaine des EPF

c) Liste des crédits d'engagement du Domaine des EPF

Les crédits d'engagement qui sont de la compétence du Domaine des EPF relèvent au final de la responsabilité de l'OFCL (UA 620). Crédit budgétaire correspondant pour la gestion annuelle des crédits d'engagement du Domaine des EPF : crédit A202.0134 Constructions du Domaine des EPF.

Liste des crédits d'engagement du Domaine des EPF : état décembre 2019:

C 1 CRÉDITS D'ENGAGEMENT / COMPTE D'ÉTAT 2019 / TOME 1

Suite

État lors de la clôture des comptes 2019		Crédits d'engagement (V) Crédits budgétaires (A)	Crédit d'engagement autorisé antérieurement	Engagements contractés 2=3+4+5+6	Charges/dépenses d'investissement résultant d'engagements contractés				probablement non utilisé
					Jusqu'à fin 2018	2019	2020	ultérieurement	
mio CHF			1	2	3	4	5	6	7
750	Mobilité int. Activités mobilité et coopération 2018-2020 AF 27.11.2017	V0304.00 A231.0269	93,8	60,4	23,4	25,0	5,8	6,2	–
750	Mobilité int. Fonctionnement agence nat. Movetia 2018-2020 AF 27.11.2017	V0304.01 A231.0269	11,1	6,4	3,2	3,2	–	–	1,1
750	Mobilité int. Mesures d'accompagnement 2018-2020 AF 27.11.2017	V0304.02 A231.0269	9,6	5,0	2,2	2,3	0,5	–	2,6
	Constructions du domaine des EPF								
620	Constructions EPF 2013, crédit-cadre AF 13.12.2012	V0225.00 A202.0134	141,1	116,0	113,6	2,1	0,3	–	24,5
620	Constructions EPF 2014, crédit-cadre AF 12.12.2013 / TC 07.10.2017	V0233.00 A202.0134	88,4	88,2	87,8	0,2	0,3	–	0,2
620	Constructions EPF 2014, Gloriastrasse AF 12.12.2013 / 14.12.2017	V0233.01 A202.0134	127,0	115,3	66,5	17,8	26,0	5,0	7,6
620	Constructions EPF 2014, partie tête AF 12.12.2013 / TC 07.10.2017	V0233.02 A202.0134	33,6	32,9	32,8	0,1	–	–	0,5
620	Constructions EPF 2015, crédit-cadre AF 11.12.2014	V0248.00 A202.0134	114,0	110,5	94,8	5,9	4,6	5,2	3,5
620	Constructions EPF 2015, laboratoire de machines AF 11.12.2014	V0248.01 A202.0134	94,0	81,1	14,8	16,7	16,1	33,5	8,9
620	Constructions EPF 2016, crédit-cadre AF 17.12.2015	V0255.00 A202.0134	173,4	112,3	84,2	8,1	9,1	10,8	5,1
620	Constructions EPF 2017, crédit-cadre AF 15.12.2016	V0269.00 A202.0134	104,0	93,0	61,4	10,8	8,4	12,3	5,0
620	Constructions EPF 2017, BSS Bâle AF 15.12.2016	V0269.01 A202.0134	171,3	151,0	19,4	30,8	50,0	50,8	6,3
620	Constructions EPF 2017, CT Lausanne AF 15.12.2016	V0269.02 A202.0134	59,0	51,8	17,3	14,4	9,1	11,0	5,7
620	Constructions EPF 2018, crédit-cadre AF 14.12.2017	V0295.00 A202.0134	144,4	121,5	35,0	49,9	21,0	15,6	10,9
620	Constructions EPF 2018, sous-station d'énergie Hönggerberg AF 14.12.2017	V0295.01 A202.0134	11,0	8,5	2,2	2,8	1,0	2,5	2,0
620	Constructions EPF 2019, crédit-cadre AF 13.12.2018	V0308.00 A202.0134	120,0	103,3	–	35,9	43,1	24,3	8,7
620	Constructions EPF 2019, bâtiment HIF AF 13.12.2018	V0308.01 A202.0134	112,7	88,3	–	9,8	20,5	58,0	8,4
620	Constructions EPF 2019, construction du laboratoire Flux AF 13.12.2018	V0308.02 A202.0134	22,7	20,7	–	9,7	9,5	1,5	1,8
620	Constructions EPF 2019, centre de données AF 13.12.2018	V0308.03 A202.0134	14,0	13,9	–	3,3	7,0	3,6	0,1
620	Constructions EPF 2020, crédit-cadre AF 12.12.2019	V0324.00 A202.0134	181,0	41,2	–	–	9,0	32,2	13,8
620	Constructions EPF 2020, réalisation réseau de froid, Centr. AF 12.12.2019	V0324.01 A202.0134	15,2	14,2	–	–	5,0	9,2	1,0
620	Constructions EPF 2020, constr. Discovery Learning Lab EL AF 12.12.2019	V0324.02 A202.0134	15,0	13,5	–	–	7,2	6,3	1,2
Culture et loisirs			457,4	435,7	303,5	41,2	52,4	38,6	5,1
306	Protection paysage et conserv. monuments histor. 2008-2011 AF 19.12.2007 / 16.12.2008 / 09.12.2009 / 15.12.2010	V0152.00 A236.0101	83,5	79,3	79,0	0,0	0,2	–	4,2

244

Tableau 122 : Liste des crédits d'engagement du Domaine des EPF (extrait du compte d'Etat)

17.1.5. Allocation des ressources Financement fédéral (gestion des crédits)

a) Crédits budgétaires du Domaine des EPF

Allocation des ressources et établissement du budget pour le Domaine des EPF par le Conseil des EPF

Le Conseil des EPF - en sa qualité d'organe stratégique - passe des contrats d'objectifs avec les EPF et les établissements de recherche et répartit entre eux **la contribution financière de la Confédération** (art. 33*a* Loi sur les EPF). Cette contribution financière désigne les **fonds alloués au Domaine des EPF dans le respect du plafond des dépenses**. Le Conseil des EPF établit le **budget annuel** du Domaine des EPF (art. 35, al. 1, Loi sur les EPF). Pour ce faire, il tient notamment compte des directives inscrites à l'art. 12 de l'ordonnance sur le domaine des EPF.

L'allocation des ressources par le Conseil des EPF contient tous les fonds nécessaires pour atteindre les objectifs du mandat de prestations du Conseil fédéral au Domaine des EPF et ceux définis dans les contrats d'objectifs conclus entre le Conseil des EPF et les deux EPF ainsi que les quatre établissements de recherche. Les fonds alloués au Conseil des EPF pour des projets stratégiques du Domaine des EPF sont cédés aux entités du Domaine des EPF en cours d'exercice via des transferts de ressources internes. Cette opération n'a pas d'incidence budgétaire au niveau du Domaine des EPF.

En résumé, le processus à l'œuvre au sein du Domaine des EPF concernant les **crédits budgétaires dans le respect du plafond des dépenses du Domaine des EPF** se présente comme suit :

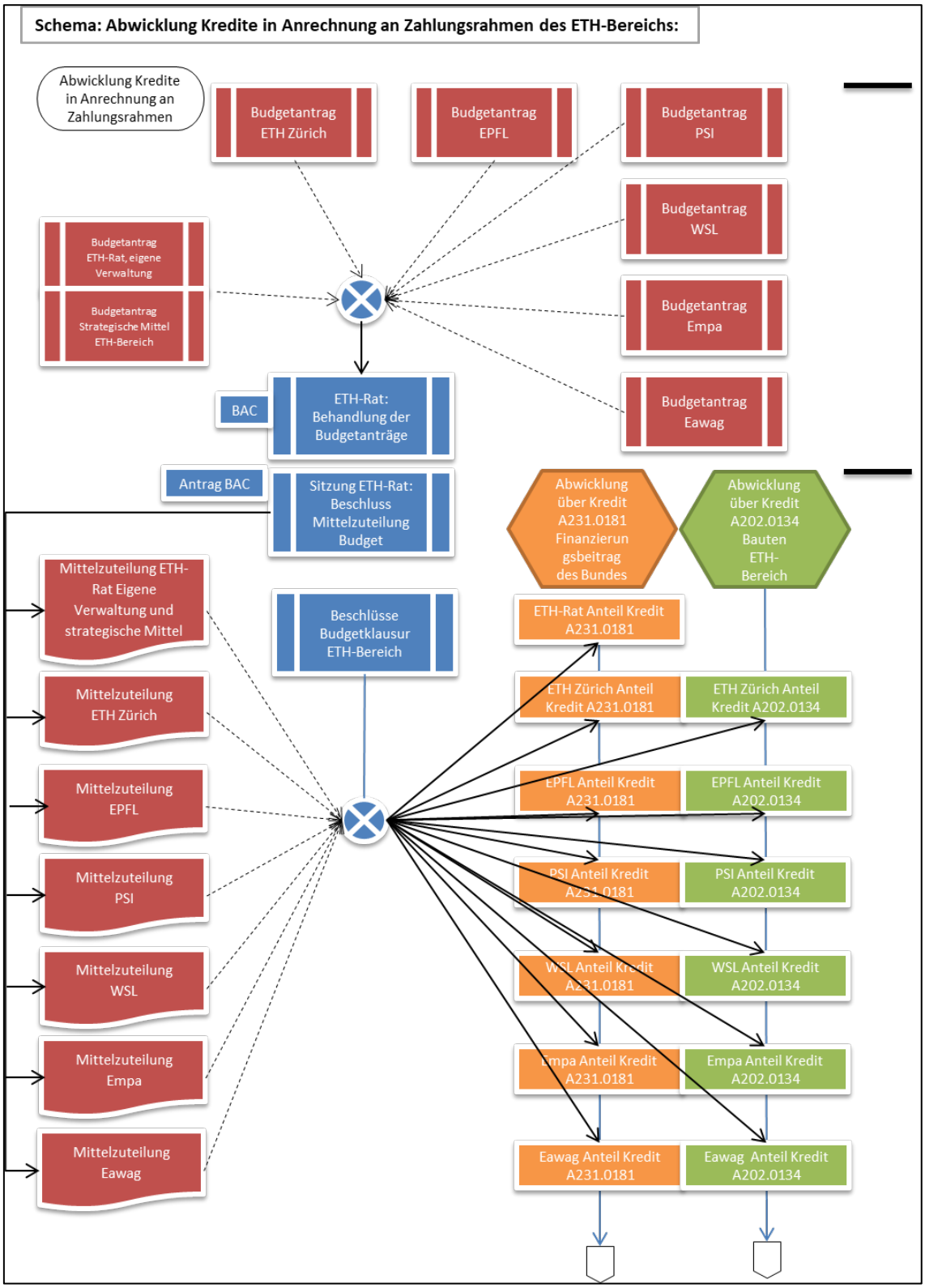


Illustration 45 : Gestion des crédits dans le respect du plafond des dépenses du Domaine des EPF

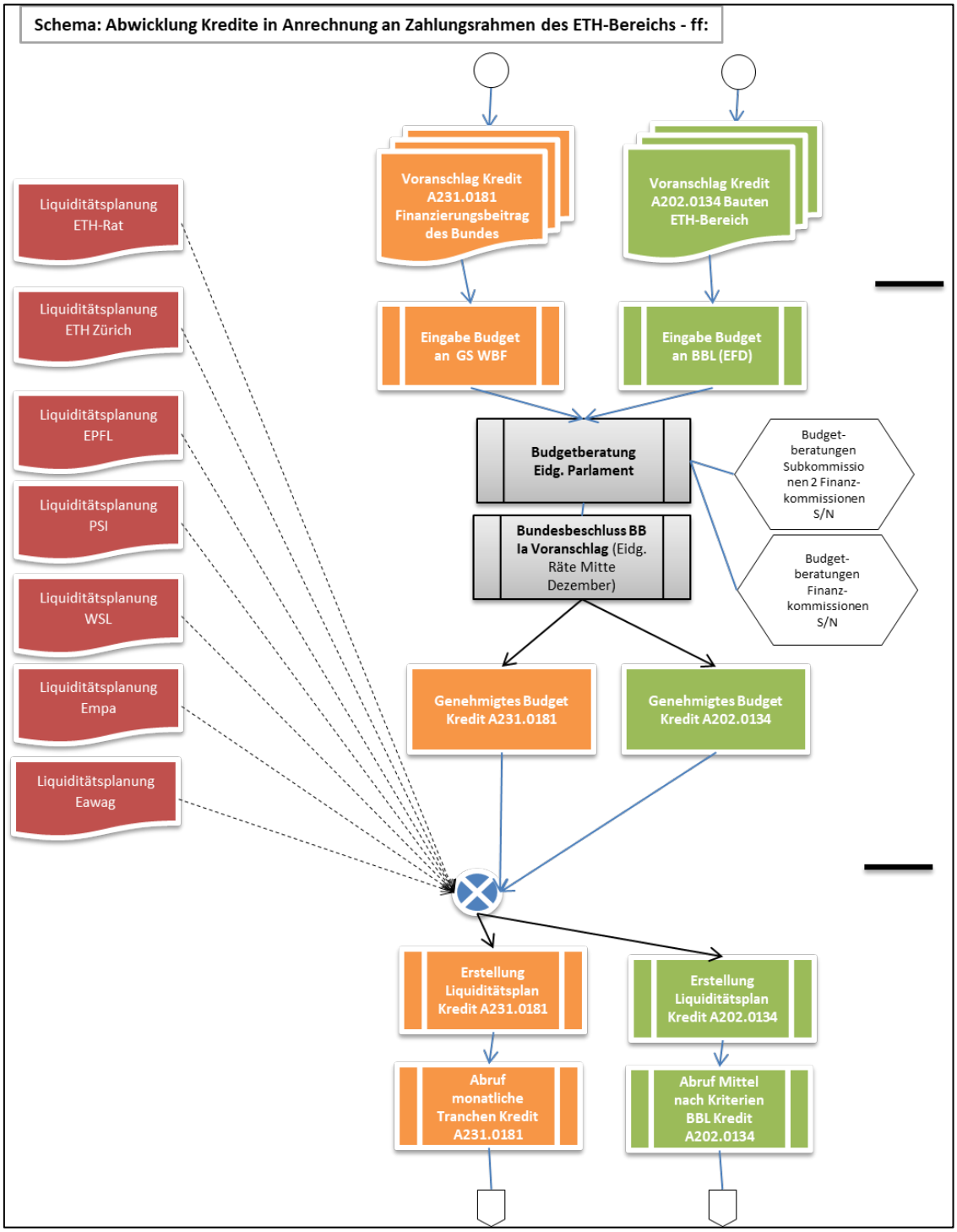


Illustration 46 : Gestion des crédits dans le respect du plafond des dépenses du Domaine des EPF

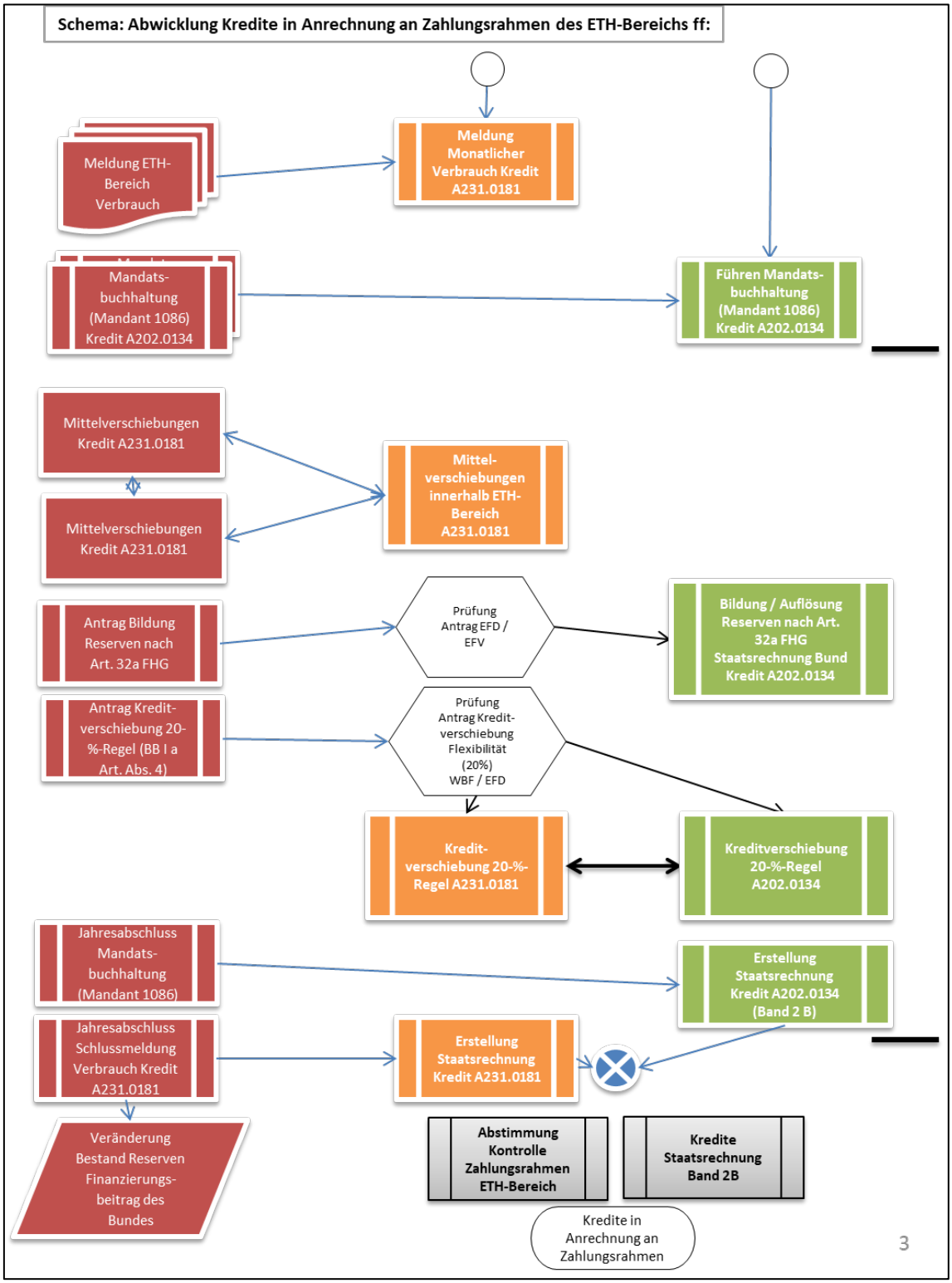


Illustration 47 : Gestion des crédits dans le respect du plafond des dépenses du Domaine des EPF

Même si le principe de l'unité de la matière s'applique à l'allocation des ressources par le Conseil des EPF dans le respect du plafond des dépenses. L'exécution et la mise en œuvre des décisions du Conseil des EPF requièrent toutefois impérativement la division des fonds alloués en deux crédits dans le respect du plafond des dépenses. Le montant du crédit d'investissement est fixé lors de la séance d'établissement du budget (Budgetklausur, au mois de mars). Les besoins sont coordonnés avec le plan

d'investissement immobilier du Domaine des EPF. En principe, le montant des deux crédits est fixé comme suit dans le respect du plafond des dépenses :

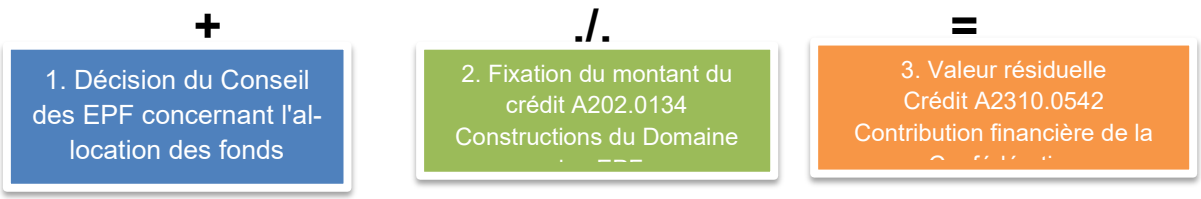


Illustration 48 : Schéma de fixation du montant des crédits Crédit Contribution financière de la Confédération

La répartition des ressources dans les deux crédits tenant compte du plafond des dépenses du Domaine des EPF a des conséquences sur l'établissement du budget des entités du Domaine des EPF. Les fonds du crédit A231.0181 Contribution financière de la Confédération sont comptabilisés dans le set de consolidation SAP FC et sont intégrés dans le compte de résultat budgété ou le compte des investissements budgété (investissements dans des immobilisations corporelles / biens immatériels). Par contre, les ressources du crédit A202.0134 Constructions du Domaine des EPF ne sont gérées dans SAP FC qu'à des fins statistiques. Les fonds du crédit A231.0182 Contribution aux loyers font aussi partie du compte de résultat budgété (produits et charges identiques). Cette pratique se retrouve aussi dans la présentation des comptes.

Remarque sur le crédit A231.0181 Contribution financière de la Confédération : ce crédit sert à couvrir les dépenses d'exploitation opérationnelles courantes et les investissements dans des immobilisations corporelles. Les immobilisations corporelles comprennent aussi des investissements en lien avec le code des frais de construction (CFC). Les postes CFC 3 et 9 relèvent essentiellement de la propriété du Domaine des EPF et font à ce titre partie du crédit de contribution financière de la Confédération. Les directives du service Immobilier de l'état-major du Conseil des EPF établissent comment les CFC 3 doivent être répartis entre le crédit d'investissement pour les constructions du Domaine des EPF (et donc appartenant à la Confédération) et le crédit de contribution financière de la Confédération (et donc appartenant au Domaine des EPF). L'attribution a une influence directe sur le montant des amortissements du Domaine des EPF ou de l'OFCL dans les années suivantes. Ce principe s'applique à l'établissement du budget et à la présentation des comptes.

Plan des liquidités pour l'octroi mensuel des tranches des crédits accordés dans le respect du plafond des dépenses

Le service Finances de l'état-major coordonne la collecte des données requises pour le plan des liquidités auprès des entités du Domaine des EPF (Conseil des EPF, EPF Zurich, EPFL, PSI, WSL, Empa, Eawag) et établit le plan des liquidités pour le Domaine des EPF pour l'octroi des tranches mensuelles du crédit Contribution financière de la Confédération.

Le plan des liquidités est aussi établi pour le crédit d'investissement. L'octroi de ces fonds est coordonné par le service immobilier de l'état-major du Conseil des EPF, et le moment de l'octroi des fonds dépend étroitement de l'avancement des travaux dans le cadre des différents projets de construction.

D'une manière générale, l'octroi des tranches mensuelles doit être réaliste, à savoir basé sur l'utilisation. Une adaptation continue du plan des liquidités est réalisée si nécessaire à partir du 2e trimestre.

Une fois établie, la planification des liquidités est transmise à la Trésorerie fédérale, au SG DEFR (ou OFCL) et à l'AFF. Le plan des liquidités entre en vigueur avec l'arrêté fédéral Ia (AF Ia) concernant le

budget de la Confédération. Il constitue en outre la base pour le versement mensuel des tranches sur les comptes des entités pour le service compétent de l'EPF Zurich en la matière.

Les transferts de ressources au sein du Domaine des EPF sont pris en compte au plus tard lors de l'annonce de l'utilisation dans le cadre de la clôture annuelle. Le transfert de crédit dans le cadre de la flexibilité entre le crédit A231.0181 Contribution financière de la Confédération et le crédit A202.0134 Crédit d'investissement dans les constructions du Domaine des EPF intervient au cours du mois de novembre. Ce transfert de crédit est coordonné et réalisé par le service Immobilier de l'état-major en collaboration avec l'organe technique immobilier. Le plan des liquidités est adapté en conséquence avec la tranche de décembre.

ETH-BEREICH: Liquiditätsplan 2019 für den Finanzierungsbeitrag des Bundes

ABRUF DER MITTEL - ROLLENDE ANPASSUNG 3.-4.QUARTAL

Bezeichnung: Trägerfinanzierung Bund
Sicht: Kredite in Anrechnung an den Zahlungsrahmen des ETH-Bereichs 2017-2020
Aufwandkredit A231.0181 Finanzierungsbeitrag an ETH-Bereich

Trägerfinanzierung Bund	ETH-BEREICH	ETH-Rat	ETH Zürich	EPFL	PSI	WSL	Empa	Eawag	Kreditsperre in %	BEMERKUNGEN:	
Finanzierungsbeitrag des Bundes (A231.0181) - Budgetvorgaben 2019	2'314'364'000	80'576'100	1'127'855'900	610'600'000	293'968'000	54'776'000	98'805'000	47'783'000			Antrag gemäss BRB (Band 2 B Voranschlag 2019)
Zweckgebundene Mittel Zahlungsrahmen ETH-Bereich 2017-2020 (Z0014.03) (jährlicher Sperrbetrag)	11'000'000	11'000'000									Zweckgebundene Mittel zur Finanzierung Rückbau Beschleunigeranlagen PSI (gemäss BFI-Botschaft 2017-2020; 16.025 / BB 4 Zahlungsrahmen ETH-Bereich 2017-2020)
Mittel aus Portfoliobereinigung Immobilien ETH-Bereich	10'000'000		8'500'000				1'500'000				Schattenrechnung EFV
Aufstockung	30'000'000	30'000'000									Beschluss der Eidg. Räte (n.s) vom 03.12.2018
Finanzierungsbeitrag des Bundes (Kredit A231.0181)	**2'365'364'000**	**121'576'100**	**1'136'355'900**	**610'600'000**	**293'968'000**	**54'776'000**	**100'305'000**	**47'783'000**		**GEM.**	**BUNDESBESCHLUSS I a ZUM VORANSCHLAG 2019 (13.12.2018)**
Kreditverschiebung (20%-Regel)	0									GEM.	Mutationsmeldung November 2019
Kreditverschiebungen innerhalb ETH-Bereich:											
1. Quartal	0	-46'600'000	22'700'000	14'850'000	350'000	0	8'700'000	0			
2. Quartal	0										
3. Quartal	0										
4. Quartal	0										
Kreditsperre	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*	*0.00%*		
Total Finanzierungsbeitrag des Bundes (Kredit A231.0181) Voranschlag 2019	**2'365'364'000**	**74'976'100**	**1'159'055'900**	**625'450'000**	**294'318'000**	**54'776'000**	**109'005'000**	**47'783'000**		**TOTAL**	**LIQUIDITÄTSPLANUNG 2019**

Ergänzende Informationen:

Trägerfinanzierung Bund	ETH-BEREICH	ETH-Rat	ETH Zürich	EPFL	PSI	WSL	Empa	Eawag	Kreditsperre in %	BEMERKUNGEN:	
Investitionskredit Bauten ETH-Bereich (A202.0134)	208'850'000		135'000'000	44'200'000	8'500'000	2'400'000	5'750'000	13'000'000			Beschluss Budgetklausur Immobilien ETH-Bereich
Mittel aus Portfoliobereinigung Immobilien ETH-Bereich	0										Schattenrechnung EFV
Sondermittel PSI Rückbau Kernanlagen Bund	6'946'000				6'946'000						Zusatzfinanzierung Bund
Investitionskredit Bauten ETH-Bereich (Kredit A202.0134)	**215'796'000**	**0**	**135'000'000**	**44'200'000**	**15'446'000**	**2'400'000**	**5'750'000**	**13'000'000**		**GEM.**	**BUNDESBESCHLUSS I a ZUM VORANSCHLAG 2019 (13.12.2018)**
Kreditüberschreitung nach Art. 35 Bst. a FHG: Auflösung Reserven 2019	0									NACH	ART. 32a FHG - Bildung Reserven 2018 / Verwendung 2019
Kreditverschiebung (20%-Regel)	0	0	0	0	0	0	0	0		GEM.	Mutationsmeldung November 2019
Kreditsperre	0	0	0	0	0	0	0	0	0.00%		
Total Investitionskredit Bauten ETH-Bereich (Kredit A202.0134) Voranschlag 2019	**215'796'000**	**0**	**135'000'000**	**44'200'000**	**15'446'000**	**2'400'000**	**5'750'000**	**13'000'000**		**TOTAL**	**LIQUIDITÄTSPLANUNG 2019**
Total Trägerfinanzierung Bund Kredite Voranschlag 2019	*2'581'160'900*	*74'976'100*	*1'294'055'900*	*669'650'000*	*309'764'000*	*57'176'000*	*114'755'000*	*60'783'000*		*GEM.*	*ANRECHNUNG AN ZAHLUNGSRAHMEN ETH-BEREICH 2017-2020 (Z0014.03)*

Finanzierungsbeitrag des Bundes (Kredit A231.0181) Liquiditätsplanung 2019	**ETH-Bereich**		**ETH-Rat**		**ETH Zürich**		**EPFL**		**PSI**		**WSL**		**Empa**		**Eawag**		**Valuta**
	Plan Soll	Rollende Anpassung ab 2. Quartal	Plan Soll	Rollende Anpassung ab 2. Quartal	Plan Soll	Rollende Anpassung ab 2. Quartal	Plan Soll	Rollende Anpassung ab 2. Quartal	Plan Soll	Rollende Anpassung ab 2. Quartal	Plan Soll	Rollende Anpassung ab 2. Quartal	Plan Soll	Rollende Anpassung ab 2. Quartal	Plan Soll	Rollende Anpassung ab 2. Quartal	
TOTAL 2019 ETH-BEREICH	**2'365'364'000**	**2'365'364'000**	**121'576'100**	**74'976'100**	**1'136'355'900**	**1'159'055'900**	**610'600'000**	**625'450'000**	**293'968'000**	**294'318'000**	**54'776'000**	**54'776'000**	**100'305'000**	**109'005'000**	**47'783'000**	**47'783'000**	
1. Quartal																	
Januar	220'585'000	220'585'000	68'280'000	68'280'000	72'000'000	72'000'000	44'000'000	44'000'000	23'000'000	23'000'000	4'000'000	4'000'000	4'305'000	4'305'000	5'000'000	5'000'000	18.01.2019
Februar	169'485'000	169'485'000	1'285'000	1'285'000	85'000'000	85'000'000	43'000'000	43'000'000	23'300'000	23'300'000	3'900'000	3'900'000	8'000'000	8'000'000	5'000'000	5'000'000	18.02.2019
März	203'880'000	203'880'000	31'180'000	31'180'000	88'000'000	88'000'000	44'000'000	44'000'000	23'300'000	23'300'000	4'400'000	4'400'000	8'000'000	8'000'000	5'000'000	5'000'000	18.03.2019
Mittelverschiebungen / Abtretungen ETH-Rat	*0*	*0*		*-46'600'000*		*22'700'000*		*14'850'000*		*350'000*				*8'700'000*			*29.03.2019*
1. Quartal	**593'950'000**	**593'950'000**	**100'745'000**	**54'145'000**	**245'000'000**	**267'700'000**	**131'000'000**	**145'850'000**	**69'600'000**	**69'950'000**	**12'300'000**	**12'300'000**	**20'305'000**	**29'005'000**	**15'000'000**	**15'000'000**	
2. Quartal																	
April	176'117'000	176'117'000	1'417'000	1'417'000	88'000'000	88'000'000	47'000'000	47'000'000	23'300'000	23'300'000	4'200'000	4'200'000	8'000'000	8'000'000	4'200'000	4'200'000	15.04.2019
Mai	170'580'000	170'580'000	1'180'000	1'180'000	85'000'000	85'000'000	45'000'000	45'000'000	23'300'000	23'300'000	3'900'000	3'900'000	8'000'000	8'000'000	4'200'000	4'200'000	17.05.2019
Juni	185'165'000	185'165'000	1'365'000	1'365'000	90'000'000	90'000'000	53'600'000	53'600'000	23'300'000	23'300'000	4'100'000	4'100'000	8'000'000	8'000'000	4'800'000	4'800'000	18.06.2019
2. Quartal	**531'862'000**	**531'862'000**	**3'962'000**	**3'962'000**	**263'000'000**	**263'000'000**	**145'600'000**	**145'600'000**	**69'900'000**	**69'900'000**	**12'200'000**	**12'200'000**	**24'000'000**	**24'000'000**	**13'200'000**	**13'200'000**	
3. Quartal																	
Juli	183'090'000	183'090'000	1'190'000	1'190'000	95'000'000	95'000'000	47'000'000	47'000'000	23'300'000	23'300'000	4'700'000	4'700'000	8'000'000	8'000'000	3'900'000	3'900'000	18.07.2019
August	176'380'000	176'380'000	1'180'000	1'180'000	93'000'000	93'000'000	43'000'000	43'000'000	23'300'000	23'300'000	4'000'000	4'000'000	8'000'000	8'000'000	3'900'000	3'900'000	19.08.2019
September	176'200'000	176'200'000	1'200'000	1'200'000	90'000'000	90'000'000	45'000'000	45'000'000	23'300'000	23'300'000	4'500'000	4'500'000	8'000'000	8'000'000	4'200'000	4'200'000	18.09.2019
3. Quartal	**535'670'000**	**535'670'000**	**3'570'000**	**3'570'000**	**278'000'000**	**278'000'000**	**135'000'000**	**135'000'000**	**69'900'000**	**69'900'000**	**13'200'000**	**13'200'000**	**24'000'000**	**24'000'000**	**12'000'000**	**12'000'000**	
4. Quartal																	
Oktober	195'680'000	195'680'000	1'480'000	1'480'000	105'000'000	105'000'000	51'000'000	51'000'000	23'300'000	23'300'000	4'900'000	4'900'000	8'000'000	8'000'000	2'000'000	2'000'000	18.10.2019
November	280'283'000	280'283'000	2'800'000	2'800'000	135'000'000	135'000'000	81'000'000	81'000'000	38'000'000	38'000'000	6'900'000	6'900'000	16'000'000	16'000'000	583'000	583'000	18.11.2019
Dezember	227'919'000	227'919'000	9'019'100	9'019'100	110'355'900	110'355'900	67'000'000	67'000'000	23'268'000	23'268'000	5'276'000	5'276'000	8'000'000	8'000'000	5'000'000	5'000'000	16.12.2019
Kreditverschiebung (20%-Regel)	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*	*20.11.2019*
4. Quartal	**703'882'000**	**703'882'000**	**13'299'100**	**13'299'100**	**350'355'900**	**350'355'900**	**199'000'000**	**199'000'000**	**84'568'000**	**84'568'000**	**17'076'000**	**17'076'000**	**32'000'000**	**32'000'000**	**7'583'000**	**7'583'000**	
TOTAL 2019 ETH-BEREICH KREDIT A231.0181 FINANZIERUNGSBEITRAG DES BUNDES	**2'365'364'000**	**2'365'364'000**	**121'576'100**	**74'976'100**	**1'136'355'900**	**1'159'055'900**	**610'600'000**	**625'450'000**	**293'968'000**	**294'318'000**	**54'776'000**	**54'776'000**	**100'305'000**	**109'005'000**	**47'783'000**	**47'783'000**	
Gegenkontrolle	ok	ok	ok	ok	ok	ok	ok	ok	ok	ok	ok	ok	ok	ok	ok	ok	

Illustration 49 : Plan des liquidités 2019 pour l'octroi des tranches du crédit Contribution financière de la Confédération (exemple)

Annonce de l'utilisation à la Trésorerie fédérale et au SG DEFR

Le service de l'EPF Zurich compétent en la matière coordonne auprès des entités du Domaine des EPF le relevé mensuel des données en vue de l'annonce de l'utilisation du crédit A231.0181Contribution financière de la Confédération. Il prépare l'annonce d'utilisation jusqu'au 51 du mois suivant et la transmet à l'état-major du Conseil des EPF, lequel vérifie l'annonce.

Extrait de l'annonce d'utilisation du crédit A231.0181 Contribution financière de la Confédération :

ETH-BEREICH: Liquiditätsplan 2019 für den Finanzierungsbeitrag des Bundes									Bezeichnung: Trägerfinanzierung Bund		
									Sicht: Kredite in Anrechnung an den Zahlungsrahmen des ETH-Bereichs 2017-2020		
MELDUNG VERBRAUCH									Aufwandkredit A231.0181 Finanzierungsbeitrag an ETH-Bereich		
Trägerfinanzierung Bund	**ETH-BEREICH**	**ETH-Rat**	**ETH Zürich**	**EPFL**	**PSI**	**WSL**	**Empa**	**Eawag**	*Kreditsperre in %*	BEMERKUNGEN:	
Finanzierungsbeitrag des Bundes (A231.0181) - Budgetvorgaben 2019	**2'314'364'000**	80'576'100	1'127'855'900	610'600'000	293'968'000	54'776'000	98'805'000	47'783'000			Antrag gemäss BRB (Band 2 B Voranschlag 2019)
Zweckgebundene Mittel Zahlungsrahmen ETH-Bereich 2017-2020 (Z0014.03) (jährlicher Sparbeitrag)	**11'000'000**	11'000'000									Zweckgebundene Mittel zur Finanzierung Rückbau Beschleunigeranlagen PSI (gemäss BFI-Botschaft 2017-2020; 16.025 / BB 4 Zahlungsrahmen ETH-Bereich 2017-2020)
Mittel aus Portfoliobereinigung Immobilien ETH-Bereich	**10'000'000**		8'500'000				1'500'000				Schattenrechnung EFV
Rücknahme eines Teils der Reduktion gegenüber dem Finanzplan Bund durch die Eidg. Räte	**30'000'000**	30'000'000									Beschluss der Eidg. Räte (n s) vom 03.12.2018
Finanzierungsbeitrag des Bundes (Kredit A231.0181)	**2'365'364'000**	**121'576'100**	**1'136'355'900**	**610'600'000**	**293'968'000**	**54'776'000**	**100'305'000**	**47'783'000**		**GEM.**	**BUNDESBESCHLUSS I a ZUM VORANSCHLAG 2019 (13.12.2018)**
Kreditverschiebung (20%-Regel)	*0*									GEM.	Mutationsmeldung November 2019
Mittelverschiebungen innerhalb ETH-Bereich:											
1. Quartal	0	-46'600'000	22'700'000	14'850'000	350'000	0	8'700'000	0			
2. Quartal	0	0	0	0	0	0	0	0			
3. Quartal	0	0	0	0	0	0	0	0			
4. Quartal	0	0	0	0	0	0	0	0			
Kreditsperre	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*	*0.00%*		
Total Finanzierungsbeitrag des Bundes (Kredit A231.0181) Voranschlag 2019	**2'365'364'000**	**74'976'100**	**1'159'055'900**	**625'450'000**	**294'318'000**	**54'776'000**	**109'005'000**	**47'783'000**		**TOTAL**	**LIQUIDITÄTSPLANUNG 2019**
Ergänzende Informationen:											
Trägerfinanzierung Bund	ETH-BEREICH	ETH-Rat	ETH Zürich	EPFL	PSI	WSL	Empa	Eawag	*Kreditsperre in %*	BEMERKUNGEN:	
Investitionskredit Bauten ETH-Bereich (A202.0134) - Budgetklausur	208'850'000		135'000'000	44'200'000	8'500'000	2'400'000	5'750'000	13'000'000			BESCHLUSS BUDGETKLAUSUR IMMOBILIEN ETH-BEREICH
Mittel aus Portfoliobereinigung Immobilien ETH-Bereich	0										Schattenrechnung EFV
Sondermittel PSI Rückbau Kernanlagen Bund	6'946'000				6'946'000						Zusatzfinanzierung durch Bund
Investitionskredit Bauten ETH-Bereich (Kredit A202.0134)	**215'796'000**	**0**	**135'000'000**	**44'200'000**	**15'446'000**	**2'400'000**	**5'750'000**	**13'000'000**		**GEM.**	**BUNDESBESCHLUSS I a ZUM VORANSCHLAG 2019 (13.12.2018)**
Kreditüberschreitung nach Art. 35 Bst. a FHG: Auflösung Reserven 2019	0									NACH	ART. 32a FHG - Bildung Reserven 2018 / Teil-Verwendung 2019
Kreditverschiebung (20%-Regel)	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*		GEM.	Mutationsmeldung November 2019
Kreditsperre	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*	*0.00%*		
Total Investitionskredit Bauten ETH-Bereich (Kredit A202.0134) Voranschlag 2019	**215'796'000**	**0**	**135'000'000**	**44'200'000**	**15'446'000**	**2'400'000**	**5'750'000**	**13'000'000**		TOTAL	LIQUIDITÄTSPLANUNG 2019
Total Trägerfinanzierung Bund Kredite Voranschlag 2019	*2'581'160'000*	*74'976'100*	*1'294'055'900*	*669'650'000*	*309'764'000*	*57'176'000*	*114'755'000*	*60'783'000*		*GEM.*	*ANRECHNUNG AN ZAHLUNGSRAHMEN ETH-BEREICH 2017-2020 (Z0014.03)*

Finanzierungsbeitrag des Bundes (Kredit A231.0181) Liquiditätsplanung 2019	**ETH-Bereich**		**Kum. Verbrauch**	**ETH-Rat**			**Verbrauch**	**ETH Zürich**			**Verbrauch**	**EPFL**			**Verbrauch**
	Plan Soll	Rollende Anpassung ab 2. Quartal		Plan Soll	Rollende Anpassung ab 2. Quartal	Mittel-/Kredit-verschiebungen innerhalb ETH-Bereich		Plan Soll	Rollende Anpassung ab 2. Quartal	Mittel-/Kredit-verschiebungen innerhalb ETH-Bereich		Plan Soll	Rollende Anpassung ab 2. Quartal	Mittel-/Kredit-verschiebungen innerhalb ETH-Bereich	
TOTAL 2019 ETH-BEREICH	**2'365'364'000**	**2'365'364'000**		**121'576'100**	**74'976'100**			**1'136'355'900**	**1'159'055'900**			**610'600'000**	**625'450'000**		
1. Quartal															
Januar	**220'585'000**	**220'585'000**	**184'479'994**	68'280'000	68'280'000	-46'600'000	**15'647'109**	72'000'000	72'000'000	22'700'000	**91'851'843**	44'000'000	44'000'000	14'850'000	**45'443'225**
Februar	**169'485'000**	**169'485'000**	**190'252'023**	1'285'000	1'285'000		**1'185'007**	85'000'000	85'000'000		**99'502'161**	43'000'000	43'000'000		**43'445'775**
März	**203'880'000**	**203'880'000**	**200'677'184**	31'180'000	31'180'000		**648'310**	88'000'000	88'000'000		**101'511'206**	44'000'000	44'000'000		**48'999'456**
1. Quartal	**593'950'000**	**593'950'000**	**575'409'201**	**100'745'000**	**100'745'000**	**-46'600'000**	**17'480'425**	**245'000'000**	**245'000'000**	**22'700'000**	**292'865'211**	**131'000'000**	**131'000'000**	**14'850'000**	**137'888'456**
2. Quartal															
April	**176'117'000**	**176'117'000**	**183'407'481**	1'417'000	1'417'000		**1'262'848**	88'000'000	88'000'000		**99'510'590**	47'000'000	47'000'000		**48'767'929**
Mai	**170'580'000**	**170'580'000**	**180'324'276**	1'180'000	1'180'000		**1'140'007**	85'000'000	85'000'000		**88'001'982**	45'000'000	45'000'000		**48'269'550**
Juni	**185'165'000**	**185'165'000**	**188'195'476**	1'365'000	1'365'000		**1'036'486**	90'000'000	90'000'000		**101'785'572**	53'600'000	53'600'000		**46'486'885**
2. Quartal	**531'862'000**	**531'862'000**	**551'927'233**	**3'962'000**	**3'962'000**	**0**	**3'439'341**	**263'000'000**	**263'000'000**	**0**	**289'298'144**	**145'600'000**	**145'600'000**	**0**	**143'524'364**
3. Quartal															
Juli	**183'090'000**	**183'090'000**	**0**	1'190'000	1'190'000			95'000'000	95'000'000			47'000'000	47'000'000		
August	**176'380'000**	**176'380'000**	**0**	1'180'000	1'180'000			93'000'000	93'000'000			43'000'000	43'000'000		
September	**176'200'000**	**176'200'000**	**0**	1'200'000	1'200'000			90'000'000	90'000'000			45'000'000	45'000'000		
3. Quartal	**535'670'000**	**535'670'000**	**0**	**3'570'000**	**3'570'000**	**0**	**0**	**278'000'000**	**278'000'000**	**0**	**0**	**135'000'000**	**135'000'000**	**0**	**0**
4. Quartal															
Oktober	**195'680'000**	**195'680'000**	**0**	1'480'000	1'480'000			105'000'000	105'000'000			51'000'000	51'000'000		
November	**280'283'000**	**280'283'000**	**0**	2'800'000	2'800'000			135'000'000	135'000'000			81'000'000	81'000'000		
Dezember	**227'919'000**	**227'919'000**	**0**	9'019'100	9'019'100			110'355'900	110'355'900			67'000'000	67'000'000		
Kreditverschiebung (20%-Regel)	***0***	***0***	***0***	***0***	***0***			***0***	***0***			***0***	***0***		
4. Quartal	**703'882'000**	**703'882'000**	**0**	**13'299'100**	**13'299'100**	**0**	**0**	**350'355'900**	**350'355'900**	**0**	**0**	**199'000'000**	**199'000'000**	**0**	**0**
TOTAL 2019 ETH-BEREICH KREDIT A231.0181 FINANZIERUNGSBEITRAG DES BUNDES	**2'365'364'000**	**2'365'364'000**	**1'127'336'434**	**121'576'100**	**121'576'100**	**-46'600'000**	**20'919'766**	**1'136'355'900**	**1'136'355'900**	**22'700'000**	**582'163'355**	**610'600'000**	**610'600'000**	**14'850'000**	**281'412'820**
Gegenkontrolle	OK	OK		OK	OK			OK	OK			OK	OK		
Quersummengegenkontrolle	*2'365'364'000*	*2'365'364'000*	*1'127'336'434*			*74'976'100*				*1'159'055'900*				*625'450'000*	
Gegenkontrolle Kreditverschiebungen															

Illustration 50 : Extrait de l'annonce d'utilisation du crédit A231.0181 Contribution financière de la Confédération

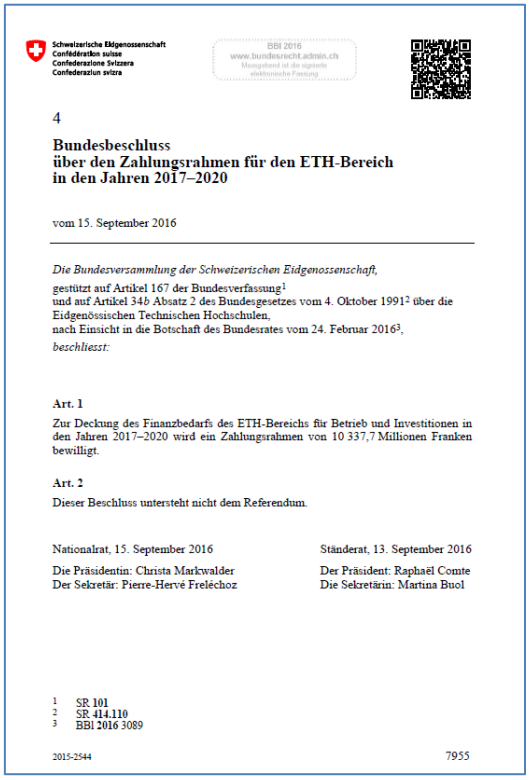
L'utilisation du crédit d'investissement A202.0134 Constructions du Domaine des EPF est annoncée à l'OFCL via le rapport trimestriel des entités. La coordination et l'adaptation continue des liquidités incombent également à l'OFCL.

b) Plafond des dépenses du Domaine des EPF

Les objectifs stratégiques du Conseil fédéral pour le Domaine des EPF s'inscrivent dans le plafond des dépenses du Domaine des EPF pour la période de prestations correspondante. Le message sur l'encouragement de la formation, de la recherche et de l'innovation (FRI) contient les objectifs stratégiques et le plafond des dépenses du Domaine des EPF (ébauche AF Plafond des dépenses Domaine des EPF). Ce dernier sert à couvrir les besoins financiers du Domaine des EPF pour l'exploitation et les investissements durant la période de prestations de quatre ans. Le plafond des dépenses représente un montant maximal et ne constitue pas une autorisation de dépenses. Les tranches annuelles provenant du plafond des dépenses doivent être sollicitées par le biais du processus budgétaire de la Confédération (crédits budgétaires A231.0181 Contribution financière de la Confédération et crédit A202.0134 Crédit d'investissement pour les constructions du Domaine des EPF). Les parts annuelles ne sont pas fixées de façon ferme dans le cadre du plafond des dépenses. Un transfert entre les deux parts annuelles est possible.

Les plafonds des dépenses courants approuvés et leur état sont publiés dans les tomes 2A et 2B du budget et du compte d'Etat. Le Conseil des EPF doit confirmer l'état du plafond des dépenses du Domaine des EPF dans le processus budgétaire et la présentation des comptes à l'attention du DEFR et de l'AFF.

Exemple d'arrêté fédéral concernant le plafond des dépenses du Domaine des EPF pour les années 2017-2020 (Z0014.03) :



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

BBl 2016
www.bundesrecht.admin.ch
Massgebend ist die signierte elektronische Fassung

4

Bundesbeschluss
über den Zahlungsrahmen für den ETH-Bereich
in den Jahren 2017–2020

vom 15. September 2016

Die Bundesversammlung der Schweizerischen Eidgenossenschaft,
gestützt auf Artikel 167 der Bundesverfassung[1]
und auf Artikel 34*b* Absatz 2 des Bundesgesetzes vom 4. Oktober 1991[2] über die Eidgenössischen Technischen Hochschulen,
nach Einsicht in die Botschaft des Bundesrates vom 24. Februar 2016[3],
beschliesst:

Art. 1
Zur Deckung des Finanzbedarfs des ETH-Bereichs für Betrieb und Investitionen in den Jahren 2017–2020 wird ein Zahlungsrahmen von 10 337,7 Millionen Franken bewilligt.

Art. 2
Dieser Beschluss untersteht nicht dem Referendum.

Nationalrat, 15. September 2016
Die Präsidentin: Christa Markwalder
Der Sekretär: Pierre-Hervé Freléchoz

Ständerat, 13. September 2016
Der Präsident: Raphaël Comte
Die Sekretärin: Martina Buol

1 SR 101
2 SR 414.110
3 BBl 2016 3089

2015-2544 7955

Illustration 51: Exemple d'arrêté fédéral concernant le plafond des dépenses du Domaine des EPF pour les années 2017-2020 (Z0014.03)

C 2 PLAFONDS DES DÉPENSES / COMPTE D'ÉTAT 2019 / TOME 1

PLAFONDS DES DÉPENSES EN COURS, AUTORISÉS ANTÉRIEUREMENT

État lors de la clôture des comptes 2019		Plafond des dépenses (Z) Crédits budgétaires (A)	Plafonds des dépenses autorisés antérieurement	Utilisation		Utilisation prévue		probablement non utilisé 6=1-2-3-4-5
mio CHF			1	jusqu'à fin 2018 2	2019 3	2020 4	ultérieurement 5	6
Total			**84 363,7**	**32 515,8**	**18 311,4**	**20 855,3**	**10 169,2**	**2 512,0**
Conditions institutionnelles et financières			300,0	80,0	135,3	2,5	10,2	72,1
402	Contrib. solidarité victimes mes. coercition à fins d'ass. AF 15.09.2016	Z0062.00 A231.0365	300,0	80,0	135,3	2,5	10,2	72,1
Relations avec l'étranger - coopération internationale			285,6	107,0	41,5	44,4	82,2	10,4
202	Renforcement de la Suisse en tant qu'État hôte 2016-2019 AF 16.06.2015	Z0058.00 A231.0353 A231.0354 A231.0355	102,4	69,3	22,2	0,0	3,8	7,1
202	Renforcement de la Suisse en tant qu'État hôte 2020-2023 AF 17.09.2019	Z0058.01 A231.0353 A231.0354 A231.0355	103,8	–	–	25,3	78,4	0,1
808	Convention de prest. avec SSR pour offre dest. à l'étranger AF 15.12.2016	Z0054.01 A231.0311	79,4	37,7	19,3	19,1	–	3,2
Sécurité			20 000,0	9 021,7	4 864,9	5 191,8	–	921,6
	Plafonds des dépenses concernant plusieurs unités administratives							
525 543	Armée 2017-2020 AF 07.03.2016	Z0060.00 A200.0001 A201.0001 A202.0100 A202.0101 A231.0100 A231.0101 A231.0102 A231.0103	20 000,0	9 021,7	4 864,9	5 191,8	–	921,6
Formation et recherche			24 780,7	11 926,0	6 223,3	6 337,5	30,0	263,9
306	Écoles suisses à l'étranger 2016-2020 AF 02.06.2015	Z0059.00 A231.0124	110,1	56,6	20,4	21,4	–	11,8
701	Inst. féd. des hautes études en form. prof. (IFFP) 2017-2020 AF 15.09.2016 / 13.12.2018	Z0038.02 A231.0183	154,7	74,6	39,6	40,0	–	0,5
701	Encouragement de l'innovation, Innosuisse (CTI) 2017-2020 AF 13.09.2016 / 13.12.2018	Z0061.00 A231.0380	966,2	459,6	220,8	250,1	–	35,7
750	Subventions de base, uni. et institutions 2017-2020 AF 15.09.2016	Z0008.03 A231.0261	2 808,9	1 368,9	705,2	708,1	–	26,7
750	Institutions chargées d'encourager la recherche 2017-2020 AF 13.09.2016	Z0009.03 A231.0272	4 274,7	1 984,4	1 104,1	1 155,0	–	31,2
750	Contributions aux cantons, aides à la formation 2017-2020 AF 13.09.2016	Z0013.03 A231.0264	101,9	50,2	25,5	25,4	–	0,8
750	Financement de la formation professionnelle 2017-2020 AF 15.09.2016	Z0018.03 A231.0259	3 389,0	1 620,2	856,4	872,4	–	40,0
750	Contributions de base hautes écoles spécialisées 2017-2020 AF 15.09.2016	Z0019.03 A231.0263	2 189,8	1 072,6	547,9	555,0	–	14,3
750	Établissements de recherche d'importance nationale 2017-2020 AF 15.09.2016	Z0055.01 A231.0273	422,0	206,4	105,3	106,5	–	3,8
750	Financement de la formation continue 2017-2020 AF 13.09.2016	Z0056.01 A231.0268	25,7	10,8	6,9	7,4	–	0,5
	Plafonds des dépenses concernant plusieurs unités administratives							
620 701	Domaine des écoles polytechn. féd. (domaine des EPF) 2017-20 AF 15.09.2016	Z0014.03 A202.0134 A231.0181	10 337,7	5 021,7	2 591,2	2 596,1	30,0	98,7

Illustration 52 : Exemple tome I Compte d'Etat 2019 Etat du plafond des dépenses 2017-2020 pour le Domaine des EPF Z0014.03

Les données sont collectées via la consolidation des liasses des entités du Domaine des EPF dans SAP FC (F-BUD-2XXX.XX et F-REP-2XXX.XX, registre F-PL.IN200 aperçu des crédits) par l'état-major du Conseil des EPF.

Le jour de référence pour le contrôle de l'état du plafond des dépenses du Domaine des EPF est le 31.12. L'état-major du Conseil des EPF confirme aux services concernés.

c) Crédits d'engagement du Domaine des EPF

Conformément aux directives sur la « gestion financière des immeubles du Domaine des EPF selon le NMC », toutes les opérations comptables en lien avec les immeubles du Domaine des EPF appartenant à la Confédération doivent être présentées dans une comptabilité sur mandat séparée (mandant/périmètre comptable). Les directives NMC actuelles sont exposées dans le document « Dispositions d'exécution complémentaires portant sur la comptabilité immobilière du Domaine des EPF » pour les comptabilités tenues sur mandat dans le Domaine des EPF (avec particularités propres au Domaine des EPF). Ces directives servent à assurer le bon déroulement des processus, rapports et flux de valeurs y relatifs au niveau des crédits d'engagement, des programmes de construction et des opérations en lien avec le crédit d'investissement pour les constructions du Domaine des EPF.

Renvoi aux dispositions d'exécution (Conseil des EPF, service Immobilier de l'état-major)

Illustration 53 : Dispositions d'exécution

Transferts de crédit / de ressources

Il existe les types de transfert suivants :

1. **Transferts de crédit dans le cadre de la flexibilité** entre les deux crédits dans le plafond de dépenses –
   Seuil : aucun seuil n'a été fixé
2. **Transferts de ressources provenant de la contribution financière par le Conseil des EPF aux entités du Domaine des EPF (cessions)**
   Seuil : aucun seuil n'a été fixé
3. **Transferts de ressources provenant de la contribution financière entre les entités du Domaine des EPF** qui ont lieu en raison de cessions du Conseil des EPF à une l**eading house** et sont redistribuées par la suite entre les institutions (exemples : centres de compétences, grands axes stratégiques)
   Il s'agit de montants globaux (tranches) et non de factures individuelles (comme les frais par exemple).

Seuil : aucun seuil n'a été fixé

4. **Transferts de ressources provenant de la contribution financière entre les entités du Domaine des EPF** qui reposent sur des décisions de réallocation du crédit de charges (contribution financière de la Confédération) au sein du Domaine des EPF.
   Seuil : 100 000 CHF par événement

Les opérations ci-dessus (1 à 4) entraînent également une adaptation correspondante de la partie Contribution financière du budget approuvé de l'entité en question.

Processus d'élimination :
Toutes les autres opérations en rapport avec des transferts de ressources provenant de la contribution financière sont traitées comme des opérations **intercompagnies** et font partie de la réconciliation IC. Ces opérations n'ont pas d'effet sur le budget approuvé.

Les ressources correspondant au point 4 qui se situent en-dessous du seuil de 100 000 CHF sont affectées comme suit :

Cessions à d'autres institutions : 36080000 IC Charges de transfert
Transferts de ressources entrants : 42047100 IC Autres contributions à la recherche

Le transfert de crédit et le transfert de ressources provenant de la contribution financière au sein du Domaine des EPF sont deux procédures différentes. Elles ont en commun que leurs opérations sont neutres du point de vue budgétaire.

Transferts de crédit dans le cadre de la flexibilité (point 1) :
Le véritable transfert de crédit au sens de l'art. 20, al. 5, de l'OFC (RS 611.01) a lieu entre les deux crédits budgétaires dans le plafond de dépenses (entre le crédit A231.0181 Contribution financière de la Confédération et le crédit A202.0134 Crédit d'investissement dans les constructions du Domaine des EPF). Il est approuvé chaque année par le Parlement dans le cadre du processus budgétaire (art. 4, al. 4 AF la concernant le budget).

Les transferts de crédits sont souvent dus à des retards dans l'avancement des travaux (p. ex. oppositions ou retards dus aux intempéries).
Conséquence : le crédit d'investissement ouvert n'est pas épuisé. Pour éviter que des fonds alloués en tenant compte du plafond de dépenses ne soient pas entièrement utilisés pour atteindre les objectifs stratégiques du Conseil fédéral pour le Domaine des EPF (les soldes de crédit sont échus et doivent être redemandés l'année suivante par un report de crédit via supplément I ou II), la possibilité de transférer des crédits a été octroyée afin de garantir une certaine souplesse. Le transfert de crédit est limité à 20 % du crédit d'investissement accordé. Le service Immobilier de l'état-major du Conseil des EPF détermine courant octobre / novembre si des ressources doivent faire l'objet d'un transfert de crédit et à quelle hauteur. Le transfert doit être approuvé par le DEFR et le DFF.
Exemple : le budget du crédit d'investissement A202.0134 Constructions du Domaine des EPF n'atteindra probablement pas CHF 10 millions (pas épuisé). Ces ressources peuvent être reclassées dans le crédit A231.0181 Contribution financière de la Confédération et être affectées à l'enseignement et la recherche. En théorie, des fonds supplémentaires entrent dans le périmètre comptable du Domaine des EPF (+ CHF 10 millions). Parallèlement, le montant financier de l'OFCL est diminué d'autant (- CHF 10 millions). Le budget et les comptes du Domaine des EPF sont augmentés d'autant (+ CHF 10 millions) au niveau des produits (43093999). Les charges inscrites au budget sont aussi augmentées de CHF 10 millions (36080000 Charges de transfert). Du point de vue de la Confédération, cette opération n'a pas d'incidence sur les finances.

Produits :	*43091000*	*Contribution financière de la Confédération*
Charges :	*36080000*	*IC Charges de transfert*

Outre la possibilité du transfert de crédit dans le cadre de la flexibilité budgétaire, il est également possible, pour le crédit d'investissement Constructions du Domaine des EPF, de demander la constitution de réserves affectées selon l'art. 32*a* de la LFC.

- **Constitution resp. dissolution d'une réserve affectée au sein de l'administration générale de la Confédération**
  - La constitution et la dissolution sont justifiées et demandées sur la base d'une requête formelle (constitution : chapitre 5.4.3 du Manuel budgétaire et comptable de la Confédération ; dissolution : chapitre 13.4.8). La procédure repose sur une base légale conformément à l'art. 27 OFC.
  - La constitution et la dissolution des réserves affectées doivent être décidées par le Parlement. Cela se fait lors de l'approbation du compte d'Etat (30.6. année suivante) avec l'arrêté fédéral I (constitution : art. 4 annexe II, dissolution : art. 3 annexe I).
  - La comptabilisation des réserves affectées dans le mandant de l'OFCL (1086) n'intervient **qu'après la décision des Chambres fédérales** et augmente ou réduit les fonds propres de l'administration générale de la Confédération (9100). Cette opération n'a aucune incidence sur le bilan du domaine des EPF.
  - **Solde de crédit** : le solde du crédit d'investissement pour les constructions du Domaine des EPF correspond au total de la demande de constitution d'une réserve affectée à l'administration générale de la Confédération. Le solde du crédit est maintenu et donne lieu à **une sous-dépense du crédit** (budget / réel) du crédit A202.0134 Investissements dans les constructions du domaine des EPF (compétence : CE 620 OFCL).
  - **Dépassement de crédit** : la dissolution des réserves affectées engendre un dépassement de crédit au sens de l'art. 35 LFC au regard du crédit d'investissement pour les constructions du domaine des EPF, lequel correspond au total de la **dissolution** demandée d'une réserve affectée au sein de l'administration générale de la Confédération. Le dépassement de crédit autorisé selon l'art. 35 LFC est une opération ayant **une incidence financière** sur le crédit A202.0134 Investissements dans les constructions du domaine des EPF (affectation : CE 620 OFCL).

Les **transferts de ressources au sein du Domaine des EPF (points 2-4)** dans le crédit budgétaire A231.0181 Contribution financière de la Confédération suivent la procédure suivante :

- Au moment de l'allocation des ressources du Conseil des EPF (mars), ce dernier en réserve une partie pour des projets stratégiques du Domaine des EPF et l'alloue au budget du Conseil des EPF
  Budget:
  Produits : 43091000 Contribution financière de la Confédération
  Charges : 36080000 IC Charges de transfert

  Au moment du transfert des ressources par le Conseil des EPF aux entités, le budget du Conseil des EPF est réduit en conséquence au niveau des produits et charges susmentionnés. Parallèlement, le budget de l'entité est augmenté au niveau du même poste de produits (43090320 Contribution financière) et du même poste de charges (36080000 IC Transfert de charges).
  Comptes :
  Produits : 43091000 Contribution financière de la Confédération

Les produits du Conseil des EPF sont réduits dans le poste susmentionné (réduction de revenu 43091000) et les ressources cédées sont comptabilisées dans l'entité comme des produits (43091000).

La pratique comptable décrite ci-devant s'applique aussi à tous les autres transferts de ressources ou cessions selon les points 2 à 4.

Les transferts de ressources, les transferts de crédit opérés dans le contexte de la flexibilité budgétaire ainsi que la demande de constitution de réserves selon l'art. 32*a* LFC sont contrôlés dans le cadre du système de contrôle interne du Conseil des EPF. Les services Finances et Immobilier de l'état-major du Conseil des EPF coordonnent le contrôle et le traitement des différences. Les variations du budget approuvé sont publiées dans l'annexe des comptes consolidés du Domaine des EPF.

17.1.6. Spécificités relatives à la gestion des crédits

a) Crédit A231.0181 Contribution financière de la Confédération (financement fédéral)

Le crédit A231.0181 Contribution financière de la Confédération fait partie intégrante de la présentation des comptes du Domaine des EPF. La variation des réserves provenant de la contribution financière de la Confédération apparaît dans la comptabilité des crédits comme une dépense ou une dépense négative. Le crédit budgétaire annuel disponible est donc toujours épuisé. Dans la présentation des comptes du Domaine des EPF par contre, la variation des réserves provenant de la contribution financière est présentée comme faisant partie intégrante du résultat annuel, affecté ou retiré des réserves et publiée dans le tableau de variation des capitaux propres.

Détermination de la variation des réserves de la contribution financière de la Confédération :

Evaluation des fonds des crédits tenant compte du plafond des dépenses (comptabilité financière : solde de la provenance des fonds moins l'utilisation des fonds). Le solde est reporté comme une partie du résultat annuel, puis reclassé via l'affectation des réserves provenant de la contribution financière de la Confédération (variation). Les liquidités doivent en outre correspondre au solde des réserves provenant de la contribution financière de la Confédération et être placées auprès de la Trésorerie fédérale conformément à la Convention de trésorerie.

Comptabilisation de l'allocation des ressources

Indemnisation de la tranche mensuelle de la contribution financière de la Confédération selon la planification des liquidités :

10010000 Poste à 43091999 Contribution financière de la Confédération

Le crédit A231.0181 Contribution financière de la Confédération est attribué du point de vue organisationnel au DEFR, plus précisément à son SG (UA 701). Le SG DEFR coordonne, exécute et surveille également le processus budgétaire et le processus de présentation des comptes concernant ce crédit dans l'administration générale de la Confédération ; il se procure les informations correspondantes auprès du Domaine des EPF (état-major du Conseil des EPF).

b) Crédit A231.0182 Contribution aux loyers (financement fédéral)

Le montant du crédit A231.0182 Contribution aux loyers du Domaine des EPF pour des immeubles appartenant à la Confédération est calculé par le service immobilier de l'état-major du Conseil des EPF

qui applique le modèle du locataire de la Confédération en collaboration avec l'OFCL. La valeur budgétée comprend les éléments suivants : amortissements linéaires prévus sur les immeubles appartenant à la Confédération et utilisés par le Domaine des EPF, rémunération des fonds utilisés en moyenne pour ces immeubles. L'AFF détermine chaque année le taux d'intérêt théorique. Les charges induites par les prestations administratives de l'OFCL sont aussi prises en considération dans le calcul. La contribution aux loyers est comptabilisée dans les produits opérationnels, tandis que les charges de locaux sont imputées dans les charges opérationnelles. Ces opérations se compensent et n'ont donc pas d'effet sur le résultat dans le compte de résultat consolidé du Domaine des EPF, ni sur les résultats des clôtures individuelles des entités du Domaine des EPF. Le service Immobilier de l'état-major du Conseil des EPF se charge de la répartition des coûts de loyers entre les entités du Domaine des EPF sur la base des calculs établis en collaboration avec ces dernières.

Le crédit A231.0182 Contribution aux loyers du Domaine des EPF est attribué du point de vue organisationnel au DEFR, plus précisément à son SG (UA 701). Le SG DEFR coordonne, exécute et surveille également le processus budgétaire et le processus de présentation des comptes concernant ce crédit dans l'administration générale de la Confédération ; il se procure les informations correspondantes auprès du Domaine des EPF (état-major du Conseil des EPF).

En temps normal, le montant du crédit dans le compte d'Etat correspond au montant du crédit inscrit au budget. Les dépassements de budget ne sont pas possibles. L'OFCL (UA 620) établit le budget et comptabilise des produits équivalents (poste des produits E1500.0112) pour la contribution de la Confédération aux loyers du Domaine des EPF.

Le crédit A231.0182 Contribution aux loyers du Domaine des EPF a des effets sur les crédits, mais pas sur les dépenses. Il n'en découle aucune entrée ou sortie de fonds.

L'opération est consolidée dans le CCC. Finalement, le total des amortissements des immeubles est imputé sur les charges de l'OFCL dans le CCC.

Remarque : aucun loyer n'est versé à la Confédération pour les immeubles lui appartenant que le Domaine des EPF utilise et dont il a cofinancé une partie (chapitre 9.10 Cofinancements). Par voie de conséquence, ces cofinancements ne font pas partie du total de la contribution aux loyers.

c) Crédit A202.0134 Crédit d'investissement pour les constructions du Domaine des EPF

Le crédit d'investissement pour les constructions du Domaine des EPF (crédit A202.0134) est géré par le biais des comptabilités sur mandat de l'OFCL (mandant 1086) pour les deux EPF et les quatre établissements de recherche.

Le Conseil des EPF est responsable de la fixation du montant annuel de ce crédit pour le Domaine des EPF (service Immobilier de l'état-major du Conseil des EPF - séance d'établissement du budget). De son côté, l'OFCL coordonne, exécute et surveille le processus budgétaire et le processus de présentation des comptes concernant ce crédit dans l'administration générale de la Confédération en collaboration avec le service Immobilier de l'état-major du Conseil des EPF.

Si le crédit d'investissement approuvé par le Parlement selon l'AF la concernant le budget n'est pas entièrement épuisé, il existe deux possibilités pour le solde :

- La partie inutilisée est reclassée en cours d'année sur le crédit A231.0181 Contribution financière de la Confédération avec la possibilité du transfert de crédit. Cette possibilité est limitée à 20 % du crédit d'investissement accordé. Le budget et les comptes doivent être adaptés. La

possibilité du transfert de crédit doit être approuvée chaque année par les Chambres fédérales (art. 4, al. 4 de l'arrêté fédéral Ia (AF Ia) concernant le budget. La demande de transfert de crédit, qui requiert l'autorisation du DEFR et du DFF (demande conjointe), est coordonnée par le service Immobilier de l'état-major du Conseil des EPF. Les liquidités sont adaptées en novembre / décembre. L'opération a une incidence sur les crédits, mais est neutre du point de vue budgétaire EPF et Confédération.

- Demande de constitution de réserves affectées dans l'administration générale de la Confédération selon l'art 32*a* LFC. Conséquence : le solde correspondant du crédit d'investissement est échu. Un dépassement de crédit selon l'art. 35 LFC est enregistré l'année de la dissolution des réserves affectées. Ces deux opérations doivent être décidées par les Chambres fédérales (partie E Annexe I/II Tome 1 Compte d'Etat).

Par ailleurs, il est également possible en cas de besoin de procéder à un transfert de crédit en cours d'année dans le cadre de la flexibilité budgétaire selon l'art. 4, al. 4 de l'AF Ia concernant le budget, depuis le crédit Contribution financière de la Confédération (vers le crédit d'investissement Constructions du domaine des EPF).

Le crédit d'investissement est attribué au DFF. Au sein du DFF, c'est l'OFCL (UA 620 OFCL) qui est responsable du crédit A202.0134.

17.1.7. Opérations d'inscription au bilan résultant de la gestion des crédits

La gestion des crédits du Domaine des EPF entraîne l'inscription au bilan des fonds en lien avec les réserves provenant de la contribution financière de la Confédération, qui sont placés sans rémunération auprès de la Trésorerie fédérale conformément à la Convention de trésorerie. Les réserves constituées à partir de la contribution financière de la Confédération sont présentées dans les capitaux propres. Elles sont liées et utilisées lors des années suivantes pour atteindre les objectifs stratégiques du Conseil fédéral pour le Domaine des EPF. La constitution et la dissolution de ces réserves figurent dans le résultat annuel.

Compte	Désignation
10080000	Placements IC à court terme (≤90 jours)
26501100	Réserves affectées en interne à des projets de formation et de recherche
26501200	Réserves affectées en interne à des projets d'infrastructure et d'administration
26501500	Réserves sans affectation

Tableau 123 : Inscription des crédits au bilan

17.1.8. Publication des opérations résultant de la gestion des crédits

Les modifications par rapport au budget approuvé du Domaine des EPF en lien avec les crédits alloués dans le respect du plafond des dépenses, lesquelles sont publiées dans les tomes 2B (Budget et PITF) et 3 (arrêtés fédéraux) du budget de la Confédération doivent être publiés dans l'annexe (IPSAS 24).

17.2. Glossaire

Notion	Description
Amortissements	Ils représentent la diminution de la valeur de biens matériels et d'immobilisations incorporelles suite à l'utilisation et au vieillissement. Dans le

	Domaine des EPF, on applique la méthode d'amortissement linéaire selon la durée d'utilisation. Les montant d'amortissement linéaires sont aussi appelés amortissements planifiés.
Accrual Accounting (comptabilité d'engagement)	Principe de comptabilisation des charges et produits par exercice. Les opérations sont enregistrées dans la comptabilité selon le principe du fait générateur.
Annexe	Partie du rapport sur l'état des finances. Contient les principes d'inscription au bilan et d'évaluation, des explications sur les postes principaux des comptes annuels ainsi que des indications utiles pour l'évaluation des états financiers et de la situation au niveau des risques.
Seuil d'inscription à l'actif	Une acquisition est portée au bilan et amortie sur sa durée d'utilisation à partir de ce seuil.
Juste valeur	La juste valeur désigne la valeur du marché des actifs ou des dettes. S'il n'y a pas de marché, la juste valeur représente la valeur dans l'entreprise – autrement dit une valeur d'usage.
Présentation brute/ principe du produit brut	Les charges et les produits, les actifs et les passifs doivent être présentés de façon séparée, c'est-à-dire sans aucune compensation réciproque, et dans leur intégralité selon le principe du produit brut.
Cash Accounting (comptabilité selon les mouvements de liquidités)	Comptabilisation des opérations au moment des flux de trésorerie.
Actualisation	Détermination de la valeur actuelle d'un contrat ou d'entrées ou de sorties de liquidités futures
Méthode de la mise en équivalence	Méthode de la mise en équivalence pour la comptabilisation de participations non consolidées intégralement dans les comptes consolidés. Les participations sont inscrites au bilan à hauteur de la part détenue dans les capitaux propres de l'entité consolidée. Présentation des variations annuelles de cette valeur dans le compte de résultat comme un résultat de participation.
Créances conditionnelles / engagements conditionnels	Créances ou engagements financiers en suspens et opérations en suspens non encore exécutées qui ne remplissent pas les conditions requises pour être inscrites au bilan.
Fair Presentation (présentation fidèle)	Les comptes annuels restituent une image fidèle de l'état de la fortune, des finances et des revenus. Synonyme de « true and fair view ».
Placement à terme	Par placement à terme, on entend un avoir placé auprès d'une banque à court ou moyen terme pour une durée précise et mieux rémunéré qu'un dépôt à vue par exemple.
Intermédiaire financier	Institution qui réceptionne le capital d'investisseurs et le transmet aux bénéficiaires. Il s'agit de banques, sociétés d'investissement et de placement de capitaux, Venture Capital Funds, assurances.

Percentage of Completion-Method (PoC)	La méthode POC permet de présenter le degré d'avancement d'un projet de construction.
Comptes de régularisation (actifs / passifs)	Les comptes de régularisation sont des instruments de délimitation de la comptabilité par exercice.
True and fair view	Voir Fair Presentation.

17.3. Plan comptable du Domaine des EPF

La version 90a du plan comptable est disponible séparément en version Excel.