

Conférence des autorités cantonales de surveillance des finances communales
Groupe de coordination intercantonal MCH2

Etat: novembre 2014

Version: 2.0

SRS-CSPCP

Conseil suisse de présentation des comptes publics

Modifications des recommandations (RE), compléments aux recommandations ou FAQ du CSPCP, qui ne sont pas prises en compte dans ce document de travail

Modification	Thème	Date
Manuel MCH2	Actualisation générale, adaptation rédactionnelle	02.06.2017

DOCUMENT DE TRAVAIL MCH2 - GROUPE DE TRAVAIL 6

Passage au MCH2

Membres du groupe de travail

Michael Bertschi	BL
Renate Fricker	AG
Andreas Hrachowy	ZH
HansjörgENZler	TG
Thomas Steiner	SO
Annelies Tschanz	BE

Sommaire

1	RECOMMANDATION TECHNIQUE 19 – EXPLICATIONS NECESSAIRES	3
2	REEVALUATION DU PATRIMOINE FINANCIER	3
2.1	Manuel MCH2 de la Conférence des directeurs cantonaux des finances	3
2.2	Considérations.....	3
2.3	Recommandation du Groupe de coordination intercantonal MCH2	4
3	RESERVE LIEE AU RETRAITEMENT.....	4
3.1	Manuel MCH2 de la Conférence des directeurs cantonaux des finances	4
3.2	Complément du CSPCP.....	4
3.3	Considérations.....	5
3.4	Recommandation du Groupe de coordination intercantonal MCH2	5
4	REEVALUATION DU PATRIMOINE ADMINISTRATIF	5
4.1	Manuel MCH2 de la Conférence des directeurs cantonaux des finances	5
4.2	Considérations.....	5
4.3	Exemples d'atténuation des effets secondaires	6
4.3.1	Méthode permettant d'éviter un blocage des investissements – canton de Soleure	6
4.3.2	Charge d'amortissement élevée en raison d'investissements importants – canton de Thurgovie	7
4.3.3	Compensation des charges d'amortissement par un amortissement dégressif du patrimoine administratif existant – canton de Bâle-Campagne	7
4.4	Recommandation du Groupe de coordination intercantonal MCH2	7
5	REEVALUATION DES PROVISIONS ET DES COMPTES DE REGULARISATION.....	7
5.1	Manuel MCH2 de la Conférence des directeurs cantonaux des finances	7
5.2	Considérations.....	8
5.3	Recommandation du Groupe de coordination intercantonal MCH2	8
6	REEVALUATIONS (RETRAITEMENTS) SELON LE PRINCIPE DE L'IMAGE FIDÈLE / RESERVE LIEE AU RETRAITEMENT	8
6.1	Manuel MCH2 de la Conférence des directeurs cantonaux des finances	8
6.2	Considérations.....	8
6.3	Réserve liée au retraitement – Exemples de mise en œuvre	9
6.3.1	Canton d'Argovie	9
6.3.2	Canton de Zurich	9
6.4	Recommandation du Groupe de coordination intercantonal MCH2	10
7	RAPPORT SUR L'ADAPTATION DU BILAN	10
8	ANNEXE	11
8.1	Recommandation 19: procédure lors du passage au modèle MCH2.....	11
8.2	Complément à la recommandation 19: procédure lors du passage au modèle MCH2	14
8.3	Description des modifications	15

1 Recommandation technique 19 – Explications nécessaires

La recommandation 19 relative au MCH2 requiert les explications suivantes dans l'optique de l'introduction du modèle comptable harmonisé au niveau des communes:

- a. Réévaluation du patrimoine financier
- b. Réserve liée à la réévaluation
- c. Réévaluation du patrimoine administratif
- d. Réévaluation des provisions et des comptes de régularisation
- e. Réévaluations (retraitements) selon le principe de l'image fidèle / réserve liée au retraitement
- f. Description des modifications apportées au bilan

2 Réévaluation du patrimoine financier

2.1 Manuel MCH2 de la Conférence des directeurs cantonaux des finances

Dans la recommandation technique 19, chiffre 1, le manuel MCH2 de la Conférence des directeurs cantonaux des finances prescrit à titre de norme minimale le retraitement du patrimoine financier sur la base des valeurs vénales. Ce retraitement a pour effet soit une augmentation soit une diminution des actifs immobilisés. Au passif, le capital propre augmente ou diminue en conséquence. Les questions d'évaluation représentent un défi qui ne saurait être sous-estimé.

2.2 Considérations

Il existe différentes manières de réévaluer les valeurs immobilisées du patrimoine financier. Les papiers-valeurs peuvent être évalués sur la base de leur cotation en bourse ou d'après l'évaluation faite par les banques. L'estimation des immeubles figurant dans le patrimoine financier s'avère plus compliquée car elle suppose une évaluation de la situation du marché. La commune se doit d'analyser un marché soumis à l'influence de nombreux facteurs et il est parfois difficile d'en connaître tous les paramètres.

Une estimation fondée implique une charge de travail considérable et des frais importants s'il faut faire appel à des experts externes (architecte, consultant, etc.). L'estimation de la valeur vénale d'un objet peut varier considérablement (selon l'intérêt en jeu pour le mandataire).

Une approche pragmatique consiste à utiliser comme base d'appréciation des valeurs objectives, comme les valeurs d'assurance d'un immeuble ou des valeurs fiscales.

Dans le canton de Berne, il est possible, pour simplifier, de calculer la valeur vénale des immeubles figurant dans le patrimoine financier sur la base des valeurs officielles (valeurs fiscales) ($VO \times 1,4$). La valeur vénale peut également être calculée à l'aide d'une méthode d'évaluation reconnue. Cette approche est particulièrement recommandée si la valeur d'une plausibilité calculée de manière forfaitaire ne peut être confirmée par des objets comparables.

Le canton de Zurich applique, depuis l'adoption du modèle MCH1, une réévaluation périodique du patrimoine financier. La valeur des terrains bâtis est calculée en appliquant la formule ($3 \times$

valeur de rendement + 1 x valeur réelle)/4. En ce qui concerne les terrains non bâtis, les droits de superficie et les domaines agricoles, il est renvoyé aux données du Gemeindeamt (Service des communes) du canton de Zurich.

La vérification de la réévaluation par des tiers doit pouvoir être garantie (p. ex. organe de révision).

Le groupe de travail 2 s'est penché exhaustivement sur la question de l'évaluation du patrimoine financier et de la correction d'actifs. Ses conclusions sont résumées dans les documents de travail «Correction d'actifs (réévaluations)» et «Evaluation des immobilisations corporelles du patrimoine financier».

2.3 Recommandation du Groupe de coordination intercantonal MCH2

- Les valeurs vénales qui sous-tendent la réévaluation doivent pouvoir être vérifiées par des tiers (en particulier les organes de révision) sans une surcharge de travail excessive.
- Les immeubles doivent être évalués selon la valeur vénale effective (valeur de marché). Si celle-ci n'est pas connue, un modèle de calcul est recommandé à titre de norme minimale:
 1. $(3 \times \text{valeur de rendement} + 1 \times \text{valeur réelle})/4$ pour les terrains bâtis ou application des directives du canton de Zurich pour les autres terrains (cf. données figurant dans le document de travail «Evaluation des immobilisations corporelles du patrimoine financier»)
 2. Valeur fiscale x facteur yDans certains cas, il peut être judicieux de plausibiliser les résultats, par exemple en les comparant avec des objets de référence ou en procédant à une estimation professionnelle de l'immeuble, et de les corriger, si nécessaire.
- D'autres recommandations relatives aux détails de l'évaluation figurent dans les documents de travail «Evaluation des immobilisations corporelles du patrimoine financier» et «Correction d'actifs (réévaluations)».

3 Réserve liée au retraitement

3.1 Manuel MCH2 de la Conférence des directeurs cantonaux des finances

Le plan comptable du MCH2 présente un compte de bilan 296 «Réserve liée au retraitement du patrimoine financier». Selon les chiffres marginaux 6 à 8 de la recommandation 19, les corrections d'évaluation sont effectuées par le biais de ce compte, c.-à-d. que la réserve liée au retraitement doit être utilisée pour les futures réévaluations du patrimoine financier.

3.2 Complément du CSPCP

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics (SRS-CSPCP) a publié en juin 2010 un complément¹ à la recommandation technique n° 19. Dans ce document, le CSPCP exige que la réserve liée au retraitement soit transférée sur le compte 2960 dans le bilan d'ouverture lors du passage au MCH2 et qu'elle soit dissoute au 31.12 au profit du compte de capital propre 2999. Il est expressément déconseillé de laisser le solde de la réserve liée au retraitement du patrimoine financier sur le compte 2960 et d'effectuer uniquement des prélèvements dans le but de lisser la volatilité que l'évaluation périodique du patrimoine financier fait apparaître.

¹ www.srs-cspcp.ch > HRM2 > Compléments ou texte complet en annexe

3.3 Considérations

Si le patrimoine financier des communes fait déjà l'objet d'une réévaluation périodique dans le cadre du modèle MCH1, l'instruction du CSPCP ne présente aucune difficulté. Toutefois, tous les cantons ne procèdent pas à des réévaluations et, par conséquent, il y a des cantons dont les communes détiennent des réserves occultes importantes dans leur patrimoine financier.

Les estimations réalisées dans le canton de Berne et confirmées par d'autres cantons ont montré que la réévaluation du patrimoine financier donne lieu à une réserve liée au retraitement d'environ Fr. 1 milliard. Si cette réserve est attribuée au capital propre, comme le prescrit le complément du CSPCP, le montant excessif du capital propre incitera de manière erronée à une réduction des charges fiscales. Or, une telle réduction n'est pas indiquée, du moins durant la phase de transition, car les effets du nouveau modèle se manifestent avec un temps de retard et il faut d'abord en tirer les enseignements.

La procédure détaillée suivie par le canton de Berne concernant la réserve liée au retraitement est décrite dans l'annexe 2 du document de travail «Correction d'actifs (réévaluations)».

Le Groupe de coordination intercantonal MCH2 considère que, durant la période de transition, il convient de s'en tenir aux termes du chiffre marginal 8 de la recommandation 19 et de ne mettre en œuvre l'interprétation C plus étroite du CSPCP qu'à un stade ultérieur.

3.4 Recommandation du Groupe de coordination intercantonal MCH2

- Suivant le modèle bernois, il est recommandé d'attendre 5 ans avant de dissoudre la réserve liée au retraitement, puis d'échelonner cette dissolution sur une période de 5 ans.

4 Réévaluation du patrimoine administratif

4.1 Manuel MCH2 de la Conférence des directeurs cantonaux des finances

Le MCH2 prévoit comme norme minimale de ne pas retraiter le patrimoine administratif. Une éventuelle réévaluation entraîne la création d'une réserve liée au retraitement (compte du bilan 295).

4.2 Considérations

La réévaluation des actifs du patrimoine administratif est liée au système d'amortissement en vigueur ou au système d'amortissement à introduire avec le MCH2. Ainsi, pour un système d'amortissement linéaire basé sur la durée d'utilité, il faut partir du principe que les valeurs comptables correspondent à la valeur exacte et qu'il n'y a aucune raison de les réévaluer (à la condition que les taux d'amortissement et les durées d'utilité rejoignent ceux prévus dans le MCH2). En revanche, s'agissant des amortissements de la valeur résiduelle, les valeurs comptables ne correspondront pas à la valeur réelle lors de l'introduction du MCH2.

La réévaluation conduit à des valeurs d'actifs immobilisés réalistes et à la constitution d'une réserve liée au retraitement dans le compte de résultat. Le travail que suppose l'évaluation des valeurs effectives peut être considérable (recensement des coûts d'acquisition, calcul des amortissements déjà effectués, calcul de la différence entre les deux systèmes d'amortissement, etc.).

Il peut également s'avérer difficile de recenser toutes les données. Pour ces raisons, il paraît justifié de renoncer à cet exercice, étant entendu qu'un droit d'option peut être prévu pour les communes désireuses de procéder à une réévaluation si cela n'occasionne pas de grandes complications.

Certains cantons prévoient d'amortir le patrimoine administratif existant au moment de l'introduction du MCH2 de manière linéaire (sans les prêts et les participations) sur un certain nombre d'années. Ces actifs sont ainsi traités différemment des investissements à effectuer après l'introduction du MCH2.

Outre cette solution, la procédure suivante paraît tout aussi pertinente: le patrimoine administratif est repris dans la comptabilité des immobilisations lors du passage aux valeurs comptables. L'historique est toutefois retracé en détail afin de déterminer la durée d'utilité restante correspondante, ce qui permettra, lors du passage au MCH2, d'amortir les valeurs résiduelles existantes sur la base de leur durée d'utilité restante correcte. Contrairement au retraitement, cette méthode ne donne lieu à aucune réserve liée au retraitement. Toutefois, le travail que suppose la détermination des durées d'utilité restantes est comparable à celui nécessaire à une réévaluation.

4.3 Exemples d'atténuation des effets secondaires

4.3.1 Méthode permettant d'éviter un blocage des investissements – canton de Soleure

Une renonciation à la réévaluation du patrimoine administratif pourrait avoir pour effet de créer un blocage des investissements avant le passage au MCH2, les communes reportant à plus tard leurs projets afin de pouvoir appliquer les nouveaux taux d'amortissement à compter de la mise en service.

Le canton de Soleure prévoit la mesure suivante pour éviter les retards dans les investissements: les «crédits d'engagement entrants» sont déjà traités conformément aux dispositions du MCH2. Ces crédits d'engagement correspondent à des projets de construction du patrimoine administratif, qui s'étendent au-delà de la date d'introduction du MCH2 du 1.1.2016, c.-à.-d.

- La décision d'affectation du crédit est prise avant le 1.1.2016 (= date d'introduction du MCH2)
- La réalisation de l'ouvrage et les paiements sont effectués à compter de 2016
- La mise en service (début de l'utilisation) de l'objet réalisé intervient après le 1.1.2016

Les installations non achevées au moment de l'introduction du MCH2 sont reprises en tant qu'installations en construction. Les amortissements comptabilisés dans le modèle MCH1 sont extournés et transférés sur le compte Réserve liée au retraitement du patrimoine administratif. Après la mise en service, le transfert est effectué sur le compte du bilan correspondant. A partir de ce moment, l'objet est amorti comme prévu selon les prescriptions du MCH2. La réserve liée au retraitement est dissoute sur la durée d'amortissement prévue pour la catégorie d'actif concernée.

4.3.2 Charge d'amortissement élevée en raison d'investissements importants – canton de Thurgovie

La réalisation d'investissements importants au cours des années précédant le passage au MCH2 peut donner lieu à des charges très élevées, si ces nouveaux investissements doivent être amortis sur une période beaucoup plus courte que la durée d'utilité définie dans le MCH2.

Le canton de Thurgovie prévoit en général d'amortir le patrimoine administratif existant de ses communes sur une période de dix ans de manière linéaire. Si des charges trop élevées résultent d'investissements importants réalisés ces dernières années, des investissements peuvent être amortis sur la base de leur durée d'utilité restante. La construction d'établissements scolaires peut généralement être amortie en fonction de la durée d'utilisation restante.²

4.3.3 Compensation des charges d'amortissement par un amortissement dégressif du patrimoine administratif existant – canton de Bâle-Campagne

S'il est renoncé à la réévaluation, les amortissements sont en règle générale beaucoup plus faibles les premières années du MCH2 qu'avant son introduction. Or, l'inscription à l'actif des nouveaux investissements dans le cadre du MCH2 entraîne une augmentation du volume des amortissements au fil des ans.

Afin de compenser cet effet, le patrimoine existant avant l'introduction du MCH2 peut être amorti de manière dégressive. Dans le canton de Bâle-Campagne, le patrimoine administratif existant est amorti de manière dégressive sur une période de 18 ans en appliquant les taux d'amortissement prescrits. Le délai est de 23 ans pour les financements spéciaux relatifs à l'approvisionnement en eau et à l'élimination des eaux usées.³

4.4 Recommandation du Groupe de coordination intercantonal MCH2

- Selon la norme minimale, le patrimoine administratif ne doit pas être réévalué.
- Le patrimoine administratif existant au moment de la transition doit être amorti de manière linéaire ou dégressive sur x années ou sur la durée d'utilité restante effective.⁴
- Les objets en cours de réalisation au moment de l'introduction peuvent être partiellement réévalués pour éviter un blocage des investissements (exemple canton de Soleure).
- Les charges élevées liées à de gros investissements réalisés les x dernières années avant l'introduction du MCH2 peuvent être amorties sur la base de leur durée d'utilité restante (exemple canton de Thurgovie).

5 Réévaluation des provisions et des comptes de régularisation

La recommandation technique 19.3 du manuel prévoit une réévaluation des provisions et des comptes de régularisation.

5.1 Manuel MCH2 de la Conférence des directeurs cantonaux des finances

La recommandation technique 19.3 du manuel prévoit une réévaluation des provisions et des comptes de régularisation. Les corrections d'évaluation doivent être comptabilisées par le biais de la réserve liée au retraitement (295).

5.2 Considérations

Le MCH1 prévoit également que les provisions et les comptes de régularisation doivent être évalués annuellement à la clôture des comptes et être comptabilisés correctement.

La vérification du bilan peut toutefois rendre nécessaires des corrections avant le passage au MCH2. La comptabilisation via la réserve liée au retraitement ne semble pas judicieuse compte tenu de la recommandation énoncée au chiffre 4.4 (aucune réévaluation, aucune réserve liée au retraitement). Idéalement, les comptes de régularisation et les provisions doivent être épurés avec effet sur les résultats avant l'introduction du MCH2.

² Ordonnance du Conseil d'Etat sur la comptabilité des communes du 23.04.2013

³ Manuel des finances pour les communes d'habitants de Bâle-Campagne, chapitre 20.3 www.statistik.bl.ch > [Gemeindefinanzen](#) > [Rechnungslegung](#) [Einwohnergemeinden](#)

⁴ Exemples: TG x = 10 ans; BE x = de 8 à 16 ans; SO x = 10 ans, de 11 à 18 ans sur autorisation exceptionnelle

5.3 Recommandation du Groupe de coordination intercantonal MCH2

- Il faut insister dès à présent sur l'importance d'une estimation correcte des provisions. L'introduction anticipée du tableau des provisions permettrait de sensibiliser les parties à cette problématique et de travailler dans cette optique.
- L'épuration (au cas par cas) ne doit être prévue dans le bilan de transition via la réserve liée au retraitement que si elle n'a pas été effectuée préalablement.
- Les comptes de régularisation (temporels) doivent également être complets et épurés au moment de la transition. A l'instar des provisions, toute correction éventuelle se fait par le biais de la réserve liée au retraitement.

6 Réévaluations (retraitements) selon le principe de l'image fidèle / réserve liée au retraitement

6.1 Manuel MCH2 de la Conférence des directeurs cantonaux des finances

Comme indiqué dans la recommandation technique 19.4, les réévaluations selon le principe de l'image fidèle sont facultatives. Si le patrimoine administratif est réévalué, le compte de bilan «Réserve liée au retraitement» (295) sert, les années suivantes, à équilibrer les charges d'amortissement plus élevées pour éviter qu'elles ne grèvent démesurément le compte des résultats. La recommandation 19 présente en outre trois variantes à appliquer à la réserve liée au traitement en fonction de son montant et du solde négatif.

6.2 Considérations

Même s'il n'est procédé à aucune réévaluation du patrimoine administratif, l'évaluation des provisions et des comptes de régularisation peut faire l'objet de corrections pouvant conduire au cas par cas à la constitution d'une réserve liée au retraitement. Cette dernière devrait être comptabilisée la première année du MCH2 dans l'excédent du bilan.

L'expérience du canton d'Argovie a montré qu'il est possible de montrer de manière suffisamment transparente les effets de la réévaluation du patrimoine administratif si la réserve liée au retraitement est comptabilisée sur une seule année comptable. Si la marge de manœuvre financière des autorités communales n'est pas inutilement restreinte, une dissolution de la réserve est possible la deuxième année comptable. Il faudra toutefois des instruments de pilotage financier pour encadrer cet exercice.

6.3 Réserve liée au retraitement – Exemples de mise en œuvre

6.3.1 Canton d'Argovie

Les communes argoviennes évaluent le patrimoine administratif lors du passage au MCH2 à la valeur qu'il aurait eu s'il avait été amorti depuis son établissement (ou les 20 dernières années) conformément aux prescriptions du MCH2. Les différences d'évaluation sont comptabilisées en tant que réserve liée au retraitement (295).

Durant la première année comptable (budget et comptes) après le passage au MCH2, les communes argoviennes doivent effectuer un prélèvement sur la réserve liée au retraitement à hauteur de la différence entre les amortissements au titre du MCH2 et les derniers amortissements au titre du MCH1. Cette méthode doit permettre, d'une part, d'établir de manière transparente l'ampleur des réévaluations et, d'autre part, d'éviter que la nouvelle présentation des comptes n'entraîne à elle seule une dégradation des résultats budgétaires. L'expérience des communes pilotes a toutefois montré qu'il suffit de comptabiliser les réserves liées à la réévaluation et au retraitement sur une année budgétaire et comptable pour faire ressortir de manière transparente les effets de la nouvelle présentation des comptes.

Pour les raisons précitées, les autorités argoviennes ont deux options en ce qui concerne la réserve liée au retraitement:

- La réserve liée au retraitement est reportée dans les résultats cumulés des années précédentes durant la deuxième année comptable du MCH2 (compte 29990).
- La réserve liée au retraitement n'est reportée dans les résultats cumulés des années précédentes que durant l'année comptable 2018 (compte 29990). D'ici là, un prélèvement annuel est effectué sur la réserve liée au traitement au profit du compte de résultat.

Afin d'assurer l'équilibre budgétaire, le canton d'Argovie impose à ses communes une capitalisation minimale en vertu de laquelle le capital propre pertinent (réserves liées au retraitement et à la réévaluation et excédent/découvert du bilan) doit s'élever à 30% au moins de la charge (sans les financements spéciaux) de l'année comptable précédente.

6.3.2 Canton de Zurich

Dans le canton de Zurich, le patrimoine administratif est réévalué sur la base des coûts initiaux d'acquisition ou de production d'après le compte d'investissements depuis 1986 au moins (retraitement). Durant la phase pilote, les réévaluations sont présentées dans le rapport sur l'adaptation du bilan lors du passage au MCH2. La réserve liée au retraitement est dissoute lors de la clôture de la première année du MCH2 et transférée sur l'excédent du bilan ou, dans le cas de propre établissement financièrement autonome, sur le compte des financements spéciaux.

Le projet de loi⁵ prévoit que la réserve liée au retraitement sera dissoute et distribuée lors de la clôture de la première année comptable du MCH2. Dans le cas de propre établissement financièrement autonome, les résultats de la réévaluation sont transférés sur le compte des financements spéciaux correspondants. Pour le reste du budget, les résultats des réévaluations doivent être portés à quatre cinquièmes au crédit de la réserve liée à l'entretien et à la rénovation des actifs du patrimoine administratif et à un cinquième au crédit de l'excédent du bilan.

La réserve liée à l'entretien et à la rénovation des actifs du patrimoine administratif sert au financement des infrastructures communales. La constitution de la réserve doit renforcer la dotation en capital propre des communes et leur donner la marge de manœuvre financière dont elles ont besoin pour l'entretien de leurs infrastructures. Les réserves sont alimentées, d'une part, par une allocation unique découlant de la réévaluation du bilan et, d'autre part, par des attributions annuelles dont le montant est fixé dans le projet de loi. Les prélèvements sur les réserves doivent être décidés en suivant les procédures d'approbation des dépenses.

⁵ Demande du Conseil d'Etat au Conseil cantonal concernant la nouvelle loi communale du 20.03.2013, www.gaz.zh.ch

6.4 Recommandation du Groupe de coordination intercantonal MCH2

- Un retraitement (restatement) selon le principe de l'image fidèle est facultatif.

7 Rapport sur l'adaptation du bilan

Le passage au MCH2 donne lieu à une réévaluation et à une restructuration du bilan. La réévaluation du bilan est nécessaire afin d'appliquer la base de la nouvelle présentation des comptes: celle-ci doit présenter l'état réel du patrimoine, des finances et des revenus, ce qui suppose, d'après la norme minimale, une réévaluation du patrimoine financier, des provisions et des comptes de régularisation. Le MCH2 prévoit aussi une nouvelle structure du bilan, qui tient mieux compte des échéances des créances et des engagements.

C'est pourquoi il est recommandé de consigner les réévaluations et les reclassements dans un rapport sur l'adaptation du bilan.

Ce dernier doit notamment comprendre les nouvelles prescriptions relatives à la comptabilité et aux réévaluations, le bilan d'ouverture et les explications essentielles sur les réévaluations et les reclassements. Des tableaux détaillés doivent être annexés au rapport afin de donner un meilleur aperçu de la situation.

Le rapport sur l'adaptation du bilan permet aux différents organismes de vérification, tels que la commission financière et de vérification des comptes, les organes de révision mais aussi les autorités communales, de comprendre et vérifier les modifications apportées au bilan dans le cadre de la nouvelle présentation des comptes. Il constitue, en outre, la base pour l'établissement du bilan d'ouverture l'année de la conversion.

On trouvera des exemples des communes pilotes du canton de Zurich à la page suivante: www.hrm2.zh.ch > [Pilotgemeinden](#) > [Ergebnisse](#)

8 Annexe:

8.1 Recommandation 19: Procédure lors du passage au modèle MCH2

Recommandation

- 1 **A titre de norme minimale, le patrimoine financier doit faire l'objet d'un retraitement sur la base des valeurs vénales.**
- 2 **Selon la norme minimale, le patrimoine administratif ne doit pas faire l'objet d'un retraitement.**
- 3 **Un retraitement complet est réalisé pour les provisions et les comptes de régularisation.**
- 4 **Un retraitement (*restatement*) selon le principe de l'image fidèle dépassant la norme minimale est facultatif.**

Notes explicatives

Concernant le point 1

- a. L'évaluation du patrimoine financier doit être réalisée à la valeur vénale. Le retraitement du patrimoine financier a pour effet soit une augmentation, soit une diminution des actifs immobilisés. Au passif, le capital propre augmente ou diminue en conséquence.
- b. Les corrections de l'évaluation sont comptabilisées dans le compte des immobilisations correspondant ainsi que dans le compte passif «Réserves liée au retraitement du patrimoine financier» (296).
- c. Une diminution des valeurs d'immobilisation du patrimoine financier suite au retraitement entraîne une diminution du capital propre et est comptabilisée comme suit: réserve liée au retraitement (296)/patrimoine financier (10X). Dans le cas inverse où les valeurs d'immobilisation du patrimoine financier augmentent, l'on procède à une comptabilisation du type patrimoine financier (10X)/réserve liée au retraitement (296).
- d. La réserve liée au retraitement est utilisée pour les futures réévaluations du patrimoine financier.

Concernant le point 2

- 5 Aucun retraitement ne doit être réalisé pour le patrimoine administratif. Les valeurs comptables résiduelles des immobilisations déjà activées sont reprises sans modification dans le nouveau bilan selon le MCH2.

Concernant le point 3

- 10 Les provisions et les comptes de régularisation doivent être intégralement réévalués conformément au point 3. Si des provisions et des passifs de régularisation trop élevés ont été formés, ils doivent être réduits à la date du retraitement. Cela entraîne une augmentation du capital propre. Il en résulte la comptabilisation suivante: Provisions (208)/Réserve liée au retraitement (295) ou Passifs de régularisation (204)/Réserve liée au retraitement (295). Par contre, si des provisions et des passifs de régularisation insuffisants ont été formés, ils doivent être augmentés à la date du retraitement, ce qui diminue en conséquence le capital propre. Il en résulte la comptabilisation suivante: Réserve liée au retraitement (295)/Provisions (208) ou Réserve liée au retraitement (295)/Passifs de régularisation (204).

- 11 Les directives d'évaluation et d'amortissement appliquées au patrimoine financier, l'ancien et le nouveau patrimoine administratif ainsi que les provisions et les passifs de régularisation doivent être documentés dans le commentaire du bilan et dans l'annexe des comptes annuels.

Concernant le point 4

- 12 La recommandation n° 19 présente la norme minimale selon le MCH2. Le principe de l'image fidèle est cependant plus complet et peut servir de directive à titre facultatif.
- 13 Si le patrimoine administratif est revalorisé, le compte «Réserve liée au retraitement» (295) sert, dans ce cas, à comptabiliser durant les années suivantes les amortissements – éventuellement trop élevés –, de sorte que ces amortissements n'aient pas d'effet sur les résultats et n'influent pas de façon disproportionnée sur le coefficient annuel au cours des années suivantes.
- 14 Quant à la comptabilisation des corrections d'évaluation du patrimoine administratif, il existe trois cas possibles.

Exemples et graphiques

Variante de réévaluation selon le principe de l'image fidèle lors du passage au modèle MCH2

Variante 1: le patrimoine administratif réévalué est nettement plus élevé que le capital administratif antérieur, ce qui signifie qu'il existe une réserve liée au retraitement nettement supérieure.

Les corrections d'évaluation pour le retraitement du patrimoine administratif sont comptabilisées sur le compte «Réserve liée au retraitement» selon la formule de comptabilisation suivante:

Patrimoine administratif (14X)/Réserve liée au retraitement (295)

Cette variante pose le problème suivant: les amortissements supérieurs nécessaires du fait du patrimoine administratif plus élevé représenteraient une charge excessivement forte au niveau des charges du compte de résultats. Cet état de fait doit être évité de la manière suivante: les amortissements sont réalisés sur l'ensemble du patrimoine administratif conformément aux nouvelles modalités et aux nouveaux taux d'amortissement. Afin d'équilibrer les charges excessives du compte de fonctionnement qui en résultent, une contre-écriture destinée à réduire la «réserve liée au retraitement» sur un compte de frais minimaux ou de revenus est réalisée comme suit:

Réserve liée au retraitement (295) /compte de frais minimaux ou compte de revenus

La réserve liée au retraitement est ainsi progressivement dissoute et il est simultanément évité que le compte de résultats soit excessivement débité. Il convient de déterminer la période de dissolution de la réserve liée au retraitement ainsi que les tranches annuelles de dissolution. Il n'existe aucune règle générale en matière de détermination des tranches annuelles. Ces tranches doivent être déterminées en fonction du montant total de la réserve liée au retraitement de manière pragmatique afin, d'une part, que la réserve puisse être dissoute dans un délai utile, d'autre part que les charges annuelles soient adaptées. La réserve liée au retraitement doit être dissoute après 10 ans si cela est possible et si les charges annuelles sur le compte de résultats qui en résultent sont proportionnées. Cette réglementation ne doit cependant pas être comprise en tant que limite absolue ; si le volume de la réserve liée au retraitement le requiert, la durée de la dissolution doit pouvoir être prolongée. Pour des raisons de transparence, le nombre d'années devrait toutefois être indiqué dans l'annexe des comptes annuels.

Variante 2: le patrimoine administratif réévalué est nettement supérieur au patrimoine administratif précédent et une écriture supplémentaire au passif des provisions et des comptes de régularisation a lieu.

Les corrections d'évaluation résultant du retraitement du patrimoine administratif sont comptabilisées selon la variante 1. Dans ce cas, les corrections d'évaluation des provisions et des passifs de régularisation peuvent également être comptabilisées sur le compte «Réserve liée au retraitement» (295) comme suit:

Réserve liée au retraitement (295)/provisions (208)
Réserve liée au retraitement (295)/passifs de régularisation (204)
Réserves liée au retraitement (295)/actifs de régularisation (104)

S'il existe une réserve liée au retraitement nettement supérieure également après la réévaluation des provisions et des passifs de régularisation, il convient de procéder comme pour la variante 1 (dissolution de la réserve liée au retraitement au cours des années suivantes). La situation est différente s'il existe une faible réserve liée au retraitement. Compte tenu du fait que la réserve liée au retraitement présente un faible montant, les amortissements supplémentaires ne seront pas importants. Les charges supplémentaires issues des amortissements supplémentaires seront donc très limitées. En conséquence, la réserve liée au retraitement – proportionnellement faible – à la fin de la première année comptable peut, selon les nouvelles normes de présentation des comptes, être entièrement dissoute dans le bilan final conformément à la formule comptable suivante ou être ajoutée au capital propre (il n'y a pas alors de répartition annuelle par tranche):

Réserve liée au retraitement (295)/compte général du capital propre (par ex. autres capitaux propres (298) ou compensation avec excédent/découvert du bilan (299)

Variante 3: le patrimoine administratif réévalué présente une valeur nettement inférieure à celle du capital administratif précédent (ou les provisions et passifs de régularisation présentent un montant nettement supérieur), il existe donc une réserve négative liée au retraitement.

D'après les nouvelles normes de présentation des comptes, une différence de retraitement négative peut être directement comptabilisée sur le capital propre à la fin du premier exercice comme suit:

Compte général du capital propre (par ex. autres capitaux propres (298) ou compensation avec excédent du bilan (299)/réserve liée au retraitement (295)

En cas de différence négative très élevée, il faudra réaliser une diminution annuelle par tranche durant au maximum 10 ans. La mise en œuvre de mesures d'assainissement peut s'avérer éventuellement nécessaire de manière à créer une certaine marge de compensation du découvert du bilan dans le compte de résultats.

8.2 Complément à la recommandation N° 19 – Procédure lors du passage au modèle MCH2

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics SRS-CSPCP a élaboré les informations supplémentaires suivantes en complément de la recommandation n° 19.

Point 8 de la recommandation n° 19

Réserve liée au retraitement du patrimoine financier

- A Lors du passage au MCH2 le patrimoine financier (PF) est réévalué. Les corrections qui résultent de cette réévaluation sont comptabilisées dans le compte de placements ou d'immobilisations corporelles du PF correspondant, et, au passif, dans le compte « Réserve liée au retraitement du patrimoine financier » (2960).
- B La comptabilisation des réévaluations ultérieures du patrimoine financier influence quant à elle le résultat d'exercice, conformément à la recommandation n° 6. Les fluctuations de valeur des swaps et autres instruments financiers dérivés font exception à ce mode de comptabilisation. Afin d'éviter d'avoir à comptabiliser ainsi une volatilité excessive jusqu'à l'échéance de ces produits les fluctuations sont comptabilisées directement dans les fonds propres (compte 2961 « Réserve de valeur marchande sur instruments financiers »).
- C Les étapes suivantes sont recommandées pour assurer une présentation transparente du compte « Réserve liée au retraitement du patrimoine financier » : (a) lors du passage au MCH2 le patrimoine financier est réévalué et le montant de la réévaluation apparaît dans le compte 2960 « Réserve liée au retraitement » dans le bilan d'ouverture ; (b) au 31 décembre suivant, cette réserve est dissoute et son solde est viré au compte 2999 « Fortune nette ».

La comptabilisation des réévaluations ultérieures du patrimoine financier influence le résultat d'exercice, conformément à la recommandation n° 6, mais sans prélèvement correspondant sur la réserve liée au retraitement. L'exception relative aux swaps et autres instruments financiers dérivés s'applique.

- D Par contre, il est déconseillé de conserver le solde de la réserve liée au retraitement du patrimoine financier sur le compte 2960 dans le but de pouvoir par la suite lisser la volatilité que l'évaluation périodique du patrimoine financier fait apparaître, en procédant pour ce faire à un prélèvement sur cette réserve tant que celle-ci n'est pas épuisée (comptabilisation comme revenu extraordinaire dans le compte 4896 « Prélèvements sur les réserves liées au retraitement »). En effet, un tel prélèvement neutraliserait l'effet de la charge de réévaluations sur le résultat d'exercice.

8.3 Description des modifications

Version 1.0 Octobre 2010	Version 2.0 Septembre 2014		
	De manière générale: modification de la structure et nouvelle numérotation des chapitres avec chiffres et sommaire		
a. Réévaluation du patrimoine financier	Chiffre 2 (ancienne lettre a) Réévaluation du patrimoine financier: Remaniement de la recommandation, renvoi à d'autres documents de travail		
	Chiffre 3 (nouveau) Réserve liée au retraitement: Ajout de la recommandation sur l'utilisation de la réserve liée au retraitement		
b. Réévaluation du patrimoine administratif	Chiffre 4 (ancienne lettre b) Réévaluation du patrimoine administratif: Considérations (chiffre 4.2): suppression de la solution de Berne non mise en œuvre. Suppression des explications sur les terrains bâtis. Précision concernant la méthode d'amortissement selon la durée d'utilité restante. Nouveau chiffre 4.3 et recommandation (chiffre 4.4): illustration des effets particuliers à l'aide des solutions mises en œuvre en Thurgovie, à Soleure et à Bâle-Campagne Suppression des 2 points sur les terrains.		
c. Réévaluation des provisions et des comptes de régularisation	Chiffre 5 (ancienne lettre c) Provisions et comptes de régularisation: Modification des considérations (chiffre 5.2) et reformulation de la recommandation (chiffre 5.3), point 2		
d. Réévaluations (retraitements) selon le principe de l'image fidèle	Chiffre 6 (ancienne lettre d) Réévaluations / réserve liée au retraitement Ajout d'une explication concernant l'utilisation de la réserve liée au retraitement. Exemples des cantons d'Argovie (chiffre 6.3.1) et de Zurich (chiffre 6.3.2) ajoutés.		
	Nouvel ajout: Chiffre 7. Rapport sur l'adaptation du bilan		
Annexe: Manuel MCH2 sur la recommandation technique 19 CDF	Annexe Complément du CSPCP sur la réserve liée à la réévaluation complété.		