

Réserve de réévaluation

Directive relative à la constitution et l'utilisation des réserves de réévaluation

Bases légales

- < Loi sur les finances communales du 22 mars 2018 (LFCO ; RSF 140.6) – art. 79-80
- < Ordonnance sur les finances communales du 14 octobre 2019 (OFCo ; RSF 140.61) – art. 43 à 45

1. Introduction

L'entrée en vigueur de la loi sur les finances communales et de son ordonnance implique la réévaluation du patrimoine des collectivités publiques locales. Ce patrimoine est constitué d'éléments de patrimoine administratif et d'éléments de patrimoine financier.

Selon la définition donnée à l'article 3 al. 1 let. a LFCo, le patrimoine financier comprend tous les actifs qui peuvent être aliénés sans porter préjudice à l'accomplissement des tâches publiques, la tâche pouvant être imposée ou choisie librement. Il s'agit par exemple du placement d'une part de la fortune de la collectivité, effectué avec un objectif de rendement.

Quant au patrimoine administratif, selon l'article 3 al. 1 let. b LFCo, il regroupe les valeurs des patrimoines qui servent directement à accomplir les tâches publiques et qui ne peuvent être cédés sans compromettre la réalisation de la tâche, cette dernière pouvant être imposée ou librement choisie.

La réévaluation des patrimoines implique la création de réserves de retraitement distinctes. Une réserve est créée en lien avec la réévaluation du patrimoine financier, et plusieurs réserves sont créées en lien avec la réévaluation du patrimoine administratif, en fonction du type d'investissements réévalués.

- > *Réserve liée au retraitement du patrimoine financier : compte passif 29600*
- > *Réserves liées au retraitement du patrimoine administratif : groupe de comptes passifs 2950*
 - 29500 : *Patrimoine administratif, autres*
 - 29501 : *Approvisionnement en eau*
 - 29502 : *Traitement des eaux usées*
 - 29503 : *Gestion des déchets*

Les immobilisations étant comptabilisées au brut, les subventions d'investissement reçues (comptabilisées au passif) ou les contributions octroyées (à l'actif) sont également réévaluées. Dans tous les cas, les montants enregistrés dans les réserves liées au retraitement des patrimoines correspondent à l'écart entre les valeurs au bilan avant réévaluation et les valeurs réévaluées. Ces écarts donnent lieu à des écritures de bilan à bilan, sans passer par le compte de résultats.

2. Réévaluation du patrimoine financier

2.1. Constitution de la réserve de retraitement du patrimoine financier

Comme le patrimoine financier est constitué d'éléments dont la collectivité doit pouvoir se séparer à tout moment, sa valeur au bilan doit correspondre à sa valeur de marché, aussi appelée valeur vénale. C'est donc à cette valeur vénale que les éléments du patrimoine financier doivent être réévalués. La différence entre la valeur existante au bilan de la collectivité et la valeur vénale donnera lieu à une écriture de correction touchant d'un côté le compte d'actif de l'objet en question et de l'autre le compte de passif 29600 *Réserve de retraitement du patrimoine financier*. Une réévaluation à la hausse touchera le compte d'actif au débit et le compte de passif (réserve) au crédit, et inversement en cas de réévaluation à la baisse.

2.2. Dissolution de la réserve liée au retraitement du patrimoine financier

L'article 43 al. 3 OFCo règle la question de la dissolution de la réserve de retraitement du patrimoine financier qui est dissoute au 31 décembre de la première année MCH2. La dissolution est effectuée en transférant directement le montant de la réserve au capital propre (compte 29990 *Résultats cumulés*).

3. Réévaluation du patrimoine administratif

3.1. Constitution de la réserve de retraitement du patrimoine administratif

Comme pour le patrimoine financier, le patrimoine administratif doit être réévalué afin que sa valeur au bilan corresponde à sa valeur résiduelle au moment de l'entrée en vigueur des normes MCH2. Cette valeur dépend ainsi des durées d'utilisation théoriques des biens (correspondant à leur durée d'amortissement, voir annexe à la directive 4, *Durées d'utilisation et taux d'amortissement*) et de leur année d'acquisition.

La réévaluation de la valeur des immobilisations doit permettre de reconstituer la valeur d'acquisition des biens dans le compte actif concerné et, d'autre part, le montant d'amortissements cumulés entre la première année d'utilisation et l'année de la réévaluation. La différence entre le montant de réévaluation et les amortissements cumulés alimente la réserve de retraitement. Quant à la différence entre les valeurs d'acquisition des actifs et les amortissements cumulés, elle représente la valeur comptable résiduelle des biens.

Exemple :

- Véhicule acquis fin 2016
- Valeur d'acquisition : CHF 30'000
- Valeur résiduelle avant réévaluation : CHF 5'000
- Durée d'utilisation théorique : 10 ans
- Date de la réévaluation : 1.1.2022
- Années d'utilisation (d'amortissement) au moment de la réévaluation : 5 ans (2017, 2018, 2019, 2020, 2021)
- Amortissements cumulés au 31.12.2021 : CHF 30'000 / 10 ans x 5 ans = CHF 15'000

⇒ **Écritures de réévaluation :**

| | |
|--|------------|
| 14060.00 Véhicules | CHF 25'000 |
| à | |
| 14060.99 Amortissements cumulés Véhicules | CHF 15'000 |
| 29500.00 Réserve liée au retraitement PA, autres | CHF 10'000 |

Les amortissements comptables sont calculés linéairement sur les durées d'utilisation théoriques des biens définies dans [l'annexe à la directive 4](#) du Service des communes. Ainsi, deux causes peuvent rendre la réévaluation des biens nécessaires :

- > *Reconstitutions de valeurs résiduelles trop faibles dues à des amortissements comptables supplémentaires effectués en raison de bons résultats annuels ;*
- > *Modifications de valeurs résiduelles dues au changement de la durée de vie théorique de certaines catégories de biens.*

Les réévaluations sont compensées par la création de réserves liées au retraitement du PA dans les natures de compte 2950x énumérées en introduction. Pour le patrimoine administratif, la réserve liée au retraitement doit servir à la neutralisation de la charge de réamortissement consécutive à la réévaluation à la hausse de certaines immobilisations.

3.2. Utilisation et dissolution de la réserve de retraitement du patrimoine administratif : cas général

Cette section concerne la réserve de retraitement en lien avec les immobilisations du patrimoine administratif, autres que celles liées aux tâches environnementales faisant l'objet de financements spéciaux. Ces cas particuliers, pour lesquels des réserves de retraitement séparées sont constituées dans les comptes 29501, 29502 et 29503 sont traités en détail dans la directive 13 sur les tâches environnementales.

Une fois la réévaluation réalisée, chaque collectivité locale aura constitué une réserve de retraitement dans le compte 29500 *Réserve de retraitement – Patrimoine administratif, autres*. Comme expliqué ci-dessus, ce compte est destiné à neutraliser les charges de réamortissement consécutives à la reconstitution de la valeur résiduelle des immobilisations, pour les 10 premières années MCH2. Les biens ayant encore une valeur résiduelle après 10 ans généreront dès la 11^e année un amortissement comptable jusqu'au terme de leur durée d'utilisation théorique.

Variante 1 : neutralisation des charges de réamortissement

Pour chaque immobilisation du patrimoine administratif, il est possible de calculer précisément le montant de réamortissement par année, pour les 10 années suivant la mise en œuvre des normes MCH2.

Exemple d'un bâtiment, construit en 2010 pour CHF 1'500'000 et ayant déjà été amorti aux 2/3 au moment du passage à MCH2, au 1^{er} janvier 2022.

| Année de construction | Coûts de construction | Amortissements cumulés au 31.12.2021 | Valeur résiduelle au bilan au 31.12.2021 |
|-----------------------|-----------------------|--------------------------------------|--|
| 2010 | 1'500'000 | 1'000'000 | 500'000 |

Selon les normes MCH2, la réévaluation de ce bien au 1^{er} janvier 2022 se fait comme suit :

| Durée d'utilisation | Amortissement annuel | Amortissements cumulés au 31.12.2021 | Valeur résiduelle au 31.12.2021 | Attribution à la réserve de retraitement |
|---------------------|------------------------------|--|-----------------------------------|--|
| 33 ans et 4 mois | $1'500'000 / 33.33 = 45'000$ | $45'000 \times 11 \text{ ans} = 495'000$ | $1'500'000 - 495'000 = 1'005'000$ | $1'005'000 - 500'000 = 505'000$ |

Ainsi, pour les dix prochains exercices comptables, les prélèvements à la réserve de retraitement peuvent être planifiés ainsi :

| Année | Amortissement | Prélèvements à la réserve de retraitement | Solde de la réserve de retraitement au 31.12. |
|-------|---------------|---|---|
| 2022 | 45'000.00 | -45'000 | 460'000 |
| 2023 | 45'000.00 | -45'000 | 415'000 |
| 2024 | 45'000.00 | -45'000 | 370'000 |
| 2025 | 45'000.00 | -45'000 | 325'000 |
| 2026 | 45'000.00 | -45'000 | 280'000 |
| 2027 | 45'000.00 | -45'000 | 235'000 |
| 2028 | 45'000.00 | -45'000 | 190'000 |
| 2029 | 45'000.00 | -45'000 | 145'000 |
| 2030 | 45'000.00 | -45'000 | 100'000 |
| 2031 | 45'000.00 | -45'000 | 55'000 |

Dans cet exemple, un montant de CHF 450'000 (45'000 x 10) sera donc nécessaire pour neutraliser les charges de réamortissement des 10 premières années MCH2. Le solde du montant comptabilisé dans la réserve de retraitement lors de la réévaluation du bien (CHF 55'000) peut être dissout dès la première année MCH2.

En additionnant les montants à prélever pour chaque bien du patrimoine administratif, il est ainsi possible de connaître, par année et au total, le montant des prélèvements à la réserve servant à neutraliser la charge d'amortissement déjà effectuée par le passé.

Chaque année, le montant annuel total du prélèvement (pour l'ensemble des biens) est comptabilisé au crédit du compte 4895 *Prélèvements sur la réserve liée au retraitement du PA*.

L'éventuel surplus peut être dissout dès la fin de la première année MCH2, de la même manière que la dissolution de la réserve de retraitement du patrimoine financier (directement dans les capitaux propres / compte 29990 *Résultats cumulés*) :

$$\begin{aligned} & \text{Total de la réserve de retraitement} \\ & - \text{Sommes des prélèvements (réamortissements) pour 10 ans} \\ & = \text{Surplus dissout à la fin de la 1ère année} \end{aligned}$$

Cette méthode de dissolution de la réserve de retraitement présente l'avantage de ne pas influencer le résultat de la collectivité puisque seul le montant du réamortissement est neutralisé. En revanche, le montant de la dissolution de la réserve sera différent chaque année et la méthode ne respecte pas strictement la linéarité de la dissolution telle que prévue à l'article 45 al. 2 OFCo. Cette dérogation au principe de linéarité stricte est cependant acceptable du fait que c'est avant tout la régularité de la dissolution au cours des 10 premières années MCH2 qui est demandée.

Variante 2 : dissolution strictement linéaire de la réserve de retraitement

En divisant le total du compte 29500 par 10, on connaîtra le montant à prélever annuellement, durant 10 ans. Ce prélèvement est effectué par le crédit du compte 4895 *Prélèvement sur la réserve liée au retraitement du PA*.

Ce montant fixe modifiera le résultat total de la collectivité durant les 10 prochaines années. Il en sera tenu compte dans le budget et dans le plan financier. Par ailleurs, le résultat opérationnel ne sera pas artificiellement modifié puisque le compte 4895 sera reporté au compte de résultat en tant qu'opération extraordinaire, dans la fonction 9900 *Postes non ventilables*.

Cette méthode a l'avantage de la simplicité et peut être privilégiée dans les cas où les réévaluations des biens du patrimoine administratif ont été peu importantes. Ce critère est relatif et chaque collectivité est responsable d'appliquer la méthode de dissolution convenant le mieux à sa situation.

4. Remarques générales sur la dissolution de la réserve de retraitement du patrimoine administratif

- a) La durée de 10 ans est la durée maximale pour la dissolution de la réserve de retraitement du patrimoine administratif et les collectivités locales peuvent choisir une durée de dissolution plus courte. La durée de dissolution doit être indiquée dans l'annexe aux comptes annuels.
- b) Il est également possible, lorsque cela est justifié, de demander une prolongation de la durée de dissolution de la réserve de retraitement du patrimoine administratif. Une demande dans ce sens peut être adressée au Service des communes.
- c) Lorsque la réévaluation du patrimoine administratif n'engendre aucune charge de réamortissement, la réserve de retraitement est dissoute dès la première année MCH2, selon la même procédure que la dissolution de la réserve liée à la réévaluation du patrimoine financier. Cela peut être le cas lorsque ce sont uniquement les modifications des durées d'utilisation théoriques des biens qui sont à l'origine de l'alimentation de la réserve de retraitement.
- d) La variante choisie pour la dissolution de la réserve liée au retraitement du patrimoine administratif est indiquée dans l'annexe aux comptes annuels.

5. Utilisation et dissolution des réserves de retraitement du patrimoine administratif liées aux tâches environnementales faisant l'objet de financements spéciaux

Dès leurs constitutions, les réserves de retraitement liées aux tâches environnementales sont traitées de manière différenciée et des comptes passifs spécifiques leur sont réservés. Pour rappel :

- 29501 *Approvisionnement en eau*
- 29502 *Traitement des eaux usées*
- 29503 *Gestion des déchets*

Le traitement différencié de ces réserves provient de la nécessité de déroger à la limite maximale des 10 ans fixée dans la législation. En effet, les réserves de retraitement pour les tâches environnementales ne peuvent en aucun cas venir alimenter les fonds propres non affectés de la collectivité.

Une fois les réserves de retraitement calculées et constituées, elles seront aussitôt transférées dans les comptes de financements spéciaux relatifs à chacune des tâches :

- Approvisionnement en eau : 29501 → 29001
- Traitement des eaux usées : 29502 → 29002
- Gestion des déchets : 29503 → 29003

Les législations spéciales régissent la constitution et l'utilisation de ces financements spéciaux. La *directive 13 Tâches environnementales* précise notamment les opérations comptables.