

Recommandation 19

Procédure lors du passage au MCH2

Recommandation

- 1 La norme minimale exige un retraitement (*restatement*) du patrimoine financier sur la base de la valeur vénale.
- 2 La norme minimale n'exige pas un retraitement du patrimoine administratif.
- 3 Les provisions et les comptes de régularisation doivent faire l'objet d'un retraitement complet (*restatement*).
- 4 Un retraitement pour respecter le principe de l'image fidèle est facultatif dans la mesure où il va au-delà de la norme minimale.

Notes explicatives

Concernant le Point 1

- 5 Le patrimoine financier est évalué à sa valeur vénale. Le retraitement du patrimoine financier conduit soit à une augmentation, soit à une diminution de la valeur des actifs immobilisés. Par conséquent, le montant du capital propre au passif augmente ou diminue.
- 6 Ces corrections d'évaluation sont comptabilisées dans le compte des immobilisations correspondant et par le biais du compte passif « Réserve liée au retraitement du patrimoine financier » (296).
- 7 Dans le cadre du retraitement, une diminution de la valeur des immobilisations du patrimoine financier entraîne une diminution du capital propre. Elle est comptabilisée de la manière suivante : « Réserve liée au retraitement » (296) à « Immobilisations corporelles du patrimoine financier » (108). Une augmentation de valeur donne lieu à l'opération inverse : « Immobilisations corporelles du patrimoine financier » (108) à « Réserve liée au retraitement » (296).
- 8 La réserve liée au retraitement est utilisée pour les futures corrections de valeur du patrimoine financier.

Concernant le Point 2

- 9 S'agissant du patrimoine administratif, le retraitement n'est pas obligatoire. En l'absence de retraitement, les valeurs résiduelles des immobilisations figurant au bilan sont portées telles quelles dans le bilan nouvellement établi.

Concernant le Point 3

- 10** Les provisions et les comptes de régularisation doivent être intégralement retraités. Lorsque les provisions ou les passifs de régularisation précédemment constitués s'avèrent trop élevés, leur montant doit être réduit dans le cadre du retraitement. Il en résulte une augmentation du capital propre. Cette augmentation est comptabilisée de la manière suivante : « Provisions » (205/208) à « Réserve liée au retraitement » (295) ou « Passifs de régularisation » (204) à « Réserve liée au retraitement » (295). Par contre, lorsque les provisions ou les passifs de régularisation s'avèrent insuffisants, leur montant doit être augmenté. Il en résulte une diminution du capital propre. Cette diminution est comptabilisée de la manière suivante : « Réserve liée au retraitement » (295) à « Provisions » (205/208) ou « Réserve liée au retraitement » (295) à « Passifs de régularisation » (204).
- 11** Les directives suivies en matière d'évaluation et d'amortissement du patrimoine financier, de l'ancien et du nouveau patrimoine administratif, des provisions et des passifs de régularisation doivent être documentés à la fois dans les commentaires relatifs au bilan et dans l'annexe aux comptes annuels.

Concernant le Point 4

- 12** La Recommandation 19 fixe la norme minimale à appliquer dans le cadre du modèle comptable harmonisé. Le principe de l'image fidèle est plus ambitieux. Il peut cependant servir de directive à titre facultatif.
- 13** Lorsque le patrimoine administratif fait l'objet d'un retraitement, le groupe par nature « Réserve liée au retraitement du patrimoine administratif » (295) sert à comptabiliser par la suite le surcroît d'amortissement découlant de l'augmentation de valeur. Ainsi, le surcroît d'amortissement n'a pas d'effet sur le résultat des années suivantes et n'influence pas particulièrement la charge fiscale.
- 14** Les corrections d'évaluation du patrimoine administratif peuvent donner lieu à trois cas de figure. Ces trois cas sont présentés ci-après.

Exemples et illustrations

Cas de figure pouvant survenir suite à la mise en œuvre du principe de l'image fidèle lors du passage au MCH2

Cas 1 La valeur du patrimoine administratif est significativement plus élevée après qu'avant le retraitement et le niveau de la réserve de retraitement s'accroît de manière importante

Les corrections d'évaluation dans le cadre du retraitement du patrimoine administratif sont comptabilisées sur groupe de compte « Réserve liée au retraitement » à l'aide du jeu d'écritures suivant :

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

Dans ce cas, un problème surgit car le montant des amortissements s'accroît du fait de l'augmentation de valeur du patrimoine administratif ; cela représente une charge supplémentaire particulièrement élevée à supporter dans le compte de résultats. Le problème est résolu en deux temps. D'abord, les amortissements sont comptabilisés conformément aux nouvelles modalités et aux nouveaux taux d'amortissement. Ensuite et afin de neutraliser le surcroît de charges d'amortissement provoqué par l'augmentation de valeur du patrimoine administratif, une contre-écriture réduit la « Réserve liée au retraitement » et crédite un compte de revenus :

Réserve liée au retraitement (295) à Prélèvements sur la réserve liée au retraitement (4895)

La réserve liée au retraitement est ainsi progressivement dissoute. Simultanément on évite de déséquilibrer le compte de résultats. Il convient de déterminer à la fois dans quel laps de temps la réserve est dissoute et les tranches annuelles de dissolution. Il n'existe aucune règle générale en la matière. Les tranches doivent être fixées de manière pragmatique en fonction du montant total de la réserve liée au retraitement et de manière à dissoudre la réserve dans les délais requis et à adapter la charge annuelle d'amortissement. La réserve liée au retraitement devrait être dissoute dans un délai de 10 ans, pour autant que cela soit possible et que les montants à charge du compte de résultats soient adéquats. Ces dispositions ont un caractère indicatif. Si le montant de la réserve liée au retraitement le requiert, la durée de la dissolution doit pouvoir être prolongée. Par souci de transparence, le nombre d'années considéré devrait être indiqué dans l'annexe aux comptes annuels.

Cas 2 La valeur du patrimoine administratif est significativement plus élevée après qu'avant le retraitement, mais un relèvement des provisions et des passifs de régularisation est nécessaire

Les corrections d'évaluation dans le cadre du retraitement du patrimoine administratif sont comptabilisées comme dans le cas précédent. S'y ajoute une correction d'évaluation du montant des provisions et des passifs et actifs de régularisation, également par le biais du groupe de compte « Réserve liée au retraitement » (295). Le jeu d'écriture est le suivant :

Réserve liée au retraitement (295) à Provisions (205/208)

Réserve liée au retraitement (295) à Passifs de régularisation (204)

Réserve liée au retraitement (295) à Actifs de régularisation (104)

Si, suite à ces diverses opérations, la réserve liée au retraitement présente un solde positif important, il convient de procéder de la même manière que dans le cas précédent (dissolution de la réserve liée au retraitement au cours des années suivantes). La situation est différente si le solde est faible. Dans ce cas, la réserve liée au retraitement peut être entièrement dissoute à la fin du premier exercice comptable bouclé à l'aide des nouvelles normes comptables et être ajoutée au capital propre. Il n'y a donc pas dans ce cas de dissolution par tranche annuelle. Le jeu d'écriture est le suivant :

Réserve liée au retraitement (295) à Résultat cumulé des années précédentes (2999)

Cas 3 La valeur du patrimoine administratif est significativement plus faible après qu'avant le retraitement (ou le montant des provisions et des passifs de régularisation est significativement plus élevé) ; la réserve liée au retraitement est donc négative

Lorsque le solde des opérations de retraitement est négatif, ce solde peut être directement porté en diminution du capital propre à la fin du premier exercice comptable bouclé à l'aide des nouvelles normes comptables. Le jeu d'écriture est le suivant :

Résultat cumulé des années précédentes (2999) à Réserve liée au retraitement (295)

Si le solde négatif est très important, il faut prévoir d'éliminer ce solde par tranches annuelles et cela dans un délai maximal de 10 ans. En pareilles circonstances, des mesures d'assainissement peuvent s'avérer nécessaires pour dégager, à l'intérieur du compte de résultats, une marge de manœuvre permettant de maîtriser le découvert du bilan.