



Guide des finances communales

Modèle comptable harmonisé 2

Chapitre 0/1 Avant-propos / Introduction

Non classifié

Table des matières

0.	Avant-propos	3
1.	Introduction	5
1.1	La comptabilité des pouvoirs publics en mutation	5
1.1.1	Évolution générale	5
1.1.2	Évolution dans le canton de Berne	5
1.1.3	Champ d'application à l'échelon communal dans le canton de Berne	6
1.1.4	Dérogations	6
1.2	Recommandations et plan comptable MCH2	7
1.2.1	Recommandations	7
1.2.2	Plan comptable	7
1.3	Introduction du MCH2	8

0. Avant-propos

Les normes de présentation des comptes évoluent, à l'instar d'autres acquis de la société. L'heure est à une plus grande transparence. Les tâches des pouvoirs publics ont changé et des comptes à la fois aisés à consulter et représentatifs de la situation financière des communes sont de mise. Les données statistiques permettant d'interpréter les évolutions constatées et d'établir des comparaisons intercommunales revêtent une importance croissante. D'où la nécessité, non seulement pour les communes mais aussi pour les cantons et la Confédération, de disposer de bases uniformes et fiables.

Le modèle comptable harmonisé 2 (MCH2) est appelé à remplacer le «nouveau modèle de compte» (NMC) de 1978, remanié en 1981¹, que l'on appelle maintenant aussi MCH1 par opposition au MCH2. Ce dernier a été développé à partir des principes du NMC sur la base des normes IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) et en coordination avec le nouveau modèle comptable de la Confédération. En 2008, la Conférence des directeurs cantonaux des finances a publié un manuel² qui énonce 20 recommandations concernant les divers aspects de la présentation des comptes publics, complétées par des notes explicatives. Ces recommandations, tout comme le plan comptable, sont étroitement liées à la loi et à l'ordonnance sur les finances de la Confédération (LFC³ et OFC⁴). Dans son manuel, la conférence recommande aux cantons et aux communes de mettre le MCH2 en œuvre dans un délai de dix ans, soit jusqu'en 2018 au plus tard. Le site Internet du Conseil suisse de présentation des comptes publics (CSPCP) renseigne au sujet de l'avancement des travaux⁵ sur l'ensemble du territoire national.

Le canton de Berne, à son niveau, introduit le MCH2 conformément aux normes IPSAS. Pour des entités aussi hétérogènes que les communes par contre, il s'est agi d'adapter le modèle et de le tailler sur mesure. Les nouvelles prescriptions s'appliquent à toutes les collectivités de droit public au sens de la loi sur les communes (LCo)⁶ telles que les communes politiques, les communes bourgeoises, les paroisses, les syndicats de communes ou encore les conférences régionales⁷.

À partir du manuel de la Conférence des directeurs cantonaux des finances, un groupe de travail composé de représentants de l'administration cantonale et des associations communales a élaboré un rapport sur l'introduction du modèle comptable harmonisé 2 (MCH2) dans les collectivités publiques du canton de Berne⁸. L'Office des affaires communales et de l'organisation du territoire (OACOT) s'est appuyé sur ce rapport et sur les bases relatives au NMC⁹ pour rédiger le présent Guide des finances communales, en application de la loi sur les communes, de l'ordonnance sur les communes (OCo)¹⁰ et de l'ordonnance de Direction sur la gestion financière des communes (ODGFCo)¹¹.

Toutes les collectivités de droit communal du canton de Berne passent progressivement au MCH2. Le principal défi, dans ce contexte, est de concilier les nouvelles normes de présentation des comptes harmonisées à l'échelle nationale, les dispositions légales bernoises régissant certaines tâches particulières

¹ Manuel de comptabilité publique, tomes I et II, édition 1981, Conférence des directeurs cantonaux des finances.

² Modèle comptable harmonisé pour les cantons et les communes MCH2, édition 2008, Conférence des directeurs cantonaux des finances.

³ Loi du 7 octobre 2005 sur les finances de la Confédération (loi sur les finances, LFC; RS 611.0).

⁴ Ordonnance du 5 avril 2006 sur les finances de la Confédération (OFC; RS 611.01).

⁵ Conseil suisse de présentation des comptes publics (CSPCP), www.srs-cspcp.ch > MCH2 > Mise en œuvre.

⁶ Loi du 16 mars 1998 sur les communes (LCo; RSB 170.11).

⁷ Collectivités de droit public du canton de Berne au sens de l'article 2, alinéa 1 LCo.

⁸ Introduction du modèle comptable harmonisé 2 (MCH2) dans les collectivités publiques du canton de Berne, Office des affaires communales et de l'organisation du territoire, 2010.

⁹ Guide des finances communales du canton de Berne, édité en 2001 par l'Office des affaires communales et de l'organisation du territoire.

¹⁰ Ordonnance du 16 décembre 1998 sur les communes (OCo; RSB 170.111).

¹¹ Ordonnance de Direction du 23 février 2005 sur la gestion financière des communes (ODGFCo; RSB 170.511).

comme l'alimentation en eau et le traitement des eaux usées, et enfin les exigences inhérentes à des collectivités publiques aussi disparates que celles qui coexistent dans le canton.

Comme jusqu'ici, le modèle comptable destiné aux communes comprend un bilan, un compte de résultats et un compte des investissements. Le compte de résultats est désormais subdivisé en trois échelons et met en évidence le résultat opérationnel, puis le résultat extraordinaire, et enfin le résultat total. Il existe une systématique concernant la tenue des comptes de régularisation, actifs et passifs, ainsi que la constitution de provisions. Les dépenses qui sont destinées à des biens du patrimoine administratif (dont la durée d'utilisation s'étend sur plusieurs années) sont soumises à des limites d'inscription à l'actif différenciées. Les immobilisations du patrimoine administratif sont amorties compte tenu de leur durée d'utilisation. Par ailleurs, une comptabilité des immobilisations doit désormais être tenue pour le patrimoine administratif et pour les immobilisations corporelles du patrimoine financier. Le patrimoine financier est quant à lui réévalué périodiquement et inscrit au bilan à sa valeur vénale. Parmi les instruments inédits, il convient de mentionner en particulier le tableau des flux de trésorerie, qui renseigne sur la provenance et l'utilisation des ressources et montre si l'exercice se solde par une augmentation ou une diminution nette. Le tableau des participations en annexe aux comptes annuels dégage pour sa part une vue d'ensemble financière de toutes les entités entretenant des liens avec la commune et répond ainsi aux exigences minimales en matière de transparence. L'annexe comprend en outre, désormais, un état des capitaux propres, un tableau des immobilisations et un tableau des provisions. Les éléments du NMC qui avaient fait leurs preuves, comme le tableau des crédits supplémentaires et le contrôle des crédits d'engagement, ne sont pas pour autant abandonnés. De même, les indicateurs financiers, quelque peu adaptés, continuent à être calculés. Les capitaux nets sont présentés de manière plus détaillée et un gain de revalorisation résultant de la réévaluation du patrimoine financier au moment de l'introduction du MCH2 doit, le cas échéant, être attribué à la réserve ad hoc.

Les comptes présentés selon le MCH2 respectent le principe de l'image fidèle en ce sens qu'ils renseignent de manière vérifique et transparente sur la situation financière de la commune.

L'introduction du MCH2 dans les quelque 1200 collectivités de droit public que compte le canton de Berne représente une tâche considérable pour l'OACOT. Celui-ci adresse aux communes pilotes¹² ses chaleureux remerciements pour leur précieuse collaboration. Ce sont elles en effet qui lui ont fourni les documents utilisés dans le présent guide et lui permettent de mettre à la disposition des autres collectivités un outil parfaitement adapté à la pratique, illustré par des exemples pertinents.

Le présent guide est élaboré au fur et à mesure des travaux d'introduction du MCH2 et publié chapitre par chapitre. En plus de la formation approfondie proposée en ligne et en classe ainsi que des documents publiés sur le site Internet de l'OACOT¹³, il constitue un document de référence en matière de tenue des comptes aussi bien pendant la phase introductory que pour les exercices ultérieurs.

Nous vous souhaitons plein succès lors de l'introduction du MCH2 dans votre collectivité!

Office des affaires communales et de l'organisation du territoire

Canton de Berne

¹² Berne, Herzogenbuchsee, Kappelen, Möriken, La Neuveville, Perles, Sonceboz-Sombeval, Studen, Trub-schachen, Wattenwil, paroisse réformée évangélique de Belp-Belpberg-Toffen, paroisse générale catholique romaine de Berne, paroisse catholique romaine de Langenthal, paroisse générale réformée évangélique de Thoune.

¹³ www.be.ch/mch2.

1. Introduction

1.1 La comptabilité des pouvoirs publics en mutation

1.1.1 Évolution générale

Les prescriptions relatives à la présentation des comptes sont destinées à garantir la qualité et l'uniformité des rapports financiers, tout en protégeant les créanciers. Elles énoncent des principes tels que la comptabilité d'exercice, la permanence, la clarté, l'importance ou encore la comparabilité. Enfin, elles imposent la publication de comptes fiables, qui soient de nature à renforcer la confiance placée dans l'entité qui les applique.

Outre les prescriptions édictées par l'organisme international de normalisation comptable pour le secteur privé¹⁴, il existe des normes applicables au secteur public, les normes IPSAS (International Public Sector Accounting Standards). Elles ont servi de base à l'élaboration des règles régissant la tenue des comptes en Suisse, édictées par la Conférence des directeurs cantonaux des finances dans son manuel intitulé «Modèle comptable harmonisé pour les cantons et les communes MCH2»¹⁵. Ce document contient d'une part des normes contraignantes et d'autre part des propositions et des variantes permettant la prise en considération des différentes législations en vigueur dans les cantons. La Conférence des directeurs cantonaux des finances recommande aux cantons et aux communes d'introduire le MCH2 d'ici à 2018 au plus tard.

1.1.2 Évolution dans le canton de Berne

Les communes bernoises appliquent depuis longtemps des prescriptions unitaires en matière de présentation des comptes. Dès 1992, le «nouveau modèle de compte» (NMC ou MCH1) s'est substitué au «schéma C». Les règles initiales ont été remplacées en 2001 par le Guide des finances communales¹⁶, assorti de plusieurs annexes dont l'une pour l'administration des finances, valable jusqu'à l'introduction du MCH2.

Le MCH2, qui s'inscrit dans le droit fil du NMC, se fonde sur les principes de gestion financière définis pour les pouvoirs publics.

Le NMC se caractérisait par les principes suivants, qui conservent toute leur validité:

1. Harmonisation du droit budgétaire cantonal et communal
2. Notion de dépense uniformisée du compte administratif
3. Bipartition du compte administratif en un compte de fonctionnement et un compte des investissements
4. Plan comptable général uniformisé des budgets publics
5. Classification du compte de fonctionnement et du compte des investissements par services et par natures
6. Stimulation de la réflexion en termes de coûts grâce aux imputations internes de charges et de revenus
7. Consolidation du compte administratif avec des comptes spéciaux
8. Aperçu statistique du financement (provenance et affectation des fonds)

¹⁴ L'International Accounting Standard Board (IASB) a fixé des normes comptables internationales, appelées International Financial Reporting Standards (IFRS).

¹⁵ Modèle comptable harmonisé pour les cantons et les communes MCH2, édité en 2008 par la Conférence des directeurs cantonaux des finances, 25 janvier 2008 (ci-après «manuel»).

¹⁶ Guide des finances communales du canton de Berne, édité en 2001 par l'Office des affaires communales et de l'organisation du territoire, ci-après «ancien guide».

9. Classification statistique du compte administratif d'après les tâches (classification fonctionnelle)

Le manuel commence d'ailleurs par relever le progrès que représentait le NMC. La Conférence des directeurs cantonaux des finances avait publié le premier manuel de comptabilité publique en 1977, après l'échec de plusieurs tentatives d'harmonisation entre la Confédération et les cantons. Bien que facultatif, le «nouveau» modèle a peu à peu été adopté par l'ensemble des cantons et de leurs communes.

Le MCH2 modifie considérablement l'évaluation et la présentation du résultat annuel. La constitution de réserves latentes n'est désormais plus admise sans restriction aucune, comme elle l'était avec le NMC. C'est au contraire le principe de l'image fidèle qui prévaut et le bilan doit refléter les valeurs réelles.

1.1.3 Champ d'application à l'échelon communal dans le canton de Berne

La loi sur les communes (LCo)¹⁷ énumère à son article 2 toutes les collectivités de droit public entrant dans son champ d'application. Ces mêmes collectivités sont tenues de respecter les prescriptions relatives à la présentation des comptes par les pouvoirs publics.

D'une manière générale, les communes (et plus précisément leur exécutif) sont responsables de leur gestion financière. Elles veillent à assurer une gestion circonspecte et l'emploi économe des fonds publics, la protection contre la mauvaise gestion ainsi que la transparence et la comparabilité des comptabilités publiques. S'agissant de ce dernier point, le Conseil-exécutif édicte des dispositions sur la gestion financière des communes en se fondant sur le MCH2.

Le Conseil-exécutif précise les principes régissant la tenue des comptes dans l'ordonnance sur les communes (OCo)¹⁸ et l'ordonnance de Direction sur la gestion financière des communes (ODGFCo)¹⁹.

Il incombe également aux communes de mettre en place une organisation adéquate et d'instaurer des mécanismes de contrôle (système de contrôle interne). Le présent guide traite des dispositions légales en la matière et illustre par ailleurs les règles de présentation des comptes au moyen d'exemples.

1.1.4 Dérogations

Des dérogations aux prescriptions de portée générale existent pour certaines collectivités dans différents domaines:

- Les petites collectivités ainsi que les paroisses générales et les paroisses qui n'atteignent pas les limites fixées à l'article 64a, alinéa 2 OCo peuvent renoncer à établir un tableau des flux de trésorerie (art. 79b, al. 3 OCo et art. 32a, al. 3 ODGFCo).
- Les communes bourgeoises et les autres collectivités de droit public soumises à l'impôt, qui évaluent leurs actifs en vertu de la législation fiscale, n'appliquent pas les règles du MCH2 relatives à l'amortissement. Elles ne réévaluent pas non plus leur patrimoine financier au moment de l'introduction du MCH2 (ch. 4.3.1 et 3.3.1 des dispositions transitoires de l'OCo).
- Les services des eaux et les services de traitement des eaux usées organisés en application du droit privé (coopératives, SA) ne tiennent pas leurs comptes selon le MCH2. Ils doivent cependant observer les dispositions cantonales régissant les attributions aux financements spéciaux

¹⁷ Loi du 16 mars 1998 sur les communes (LCo; RSB 170.11).

¹⁸ Ordonnance du 16 décembre 1998 sur les communes (OCo; RSB 170.111).

¹⁹ Ordonnance de Direction sur la gestion financière des communes (ODGFCo; RSB 170.511).

destinés au maintien de la valeur conformément à la loi sur l'alimentation en eau²⁰ et à la loi sur la protection des eaux²¹.

- Le modèle comptable répond également aux besoins spécifiques des paroisses et des conférences régionales.
- Les syndicats de communes exploitant un foyer tiennent leur comptabilité selon le plan comptable de CURAVIVA Suisse.

1.2 Recommandations et plan comptable MCH2

1.2.1 Recommandations

La mise en œuvre du MCH2 est sous-tendue par 20 recommandations complétées, dans le manuel, par des explications, des graphiques, des exemples, un modèle de loi sur les finances et le plan comptable intégral.

Les recommandations traitent des thèmes suivants:

- N° 01: Éléments du modèle comptable des budgets publics
- N° 02: Principes de présentation régulière des comptes
- N° 03: Plan comptable et classification fonctionnelle
- N° 04: Compte de résultats
- N° 05: Actifs et passifs de régularisation
- N° 06: Réévaluations
- N° 07: Recettes fiscales
- N° 08: Financements spéciaux et préfinancements
- N° 09: Provisions et engagements conditionnels
- N° 10: Compte des investissements
- N° 11: Bilan
- N° 12: Bien d'investissement / comptabilité des immobilisations
- N° 13: Interprétation consolidée
- N° 14: Tableau des flux de trésorerie
- N° 15: État du capital propre
- N° 16: Annexe des comptes annuels
- N° 17: Objectifs et instruments de la politique budgétaire
- N° 18: Indicateurs financiers
- N° 19: Procédure lors du passage au modèle MCH2
- N° 20: Loi modèle sur les finances (LMFC)

Le présent guide ne répète pas ces recommandations, mais aborde chacun des thèmes en question à la lumière de la législation cantonale et des spécificités des communes bernoises.

1.2.2 Plan comptable

L'axe autour duquel s'articule le MCH2 dans son ensemble est le plan comptable. La recommandation n° 3 du manuel précise que le modèle fournit la classification pour l'établissement du bilan (rubriques 1 et 2), du compte de résultats (rubriques 3 et 4) et du compte des investissements (rubriques 5 et 6) et qu'un tableau de statistique financière doit être établi selon la classification fonctionnelle. Pour cette dernière, le modèle prescrit une subdivision à trois chiffres qui est également déterminante pour la statistique nationale. L'obligation d'établir le tableau de statistique financière s'étend à toutes les collectivités de droit

²⁰ Loi sur l'alimentation en eau (LAEE; RSB 752.32).

²¹ Loi cantonale sur la protection des eaux (LCPE; RSB 821.0).

communal tenant une comptabilité propre. La statistique financière a déjà été convertie selon le MCH2. En conséquence, certains groupes de matières lui sont réservés et ne sauraient être utilisés par les communes.

Le plan comptable prévoit une sectorisation en fonction des acteurs économiques qui satisfait aux critères de la statistique tant financière qu'économique. Ces acteurs sont la Confédération, les cantons et les concordats, les communes et les syndicats de communes, les assurances sociales publiques, les sociétés de capitaux, les ménages ainsi que les organisations privées à but non lucratif. Le NMC, quant à lui, n'opérait de distinction qu'entre les établissements communaux et les entreprises semi-publiques.

Le manuel contient une codification comptable ainsi que des explications et précisions relatives à la destination des groupes de matières. Il se fonde sur la structure du NMC et la développe.

À partir de ce manuel, la Conférence des autorités cantonales de surveillance des finances communales (CACSFC) a mis au point un plan comptable intercantonal à l'intention des communes, qui sert à son tour de base au plan comptable ayant force obligatoire pour les collectivités bernoises de droit public. Destiné en priorité à répondre aux besoins spécifiques des communes, ce plan comptable, qui figure en annexe à l'ODGFCo, est harmonisé avec la législation bernoise et ne contient pas les comptes utilisés uniquement par la Confédération ou les cantons.

Désormais, le quatrième chiffre de la classification fonctionnelle est à la libre disposition des communes, qui peuvent l'utiliser pour une spécification détaillée en parfaite adéquation avec leurs besoins. Pour le surplus, elles doivent s'en tenir strictement à l'annexe de l'ODGFCo.

Le plan comptable est exposé dans les détails au chapitre 3.

1.3 Introduction du MCH2

Les dispositions transitoires sont abordées au chapitre 8. Dès lors que le MCH2, à certains égards, diffère fondamentalement du NMC, le canton n'a pas obligé les communes à convertir le budget et les comptes des années précédant son introduction. Rien ne les empêche toutefois de procéder de la sorte si elles entendent disposer de points de comparaison.

Les dispositions transitoires de l'OCO définissent le moment du passage au MCH2 (ch. 1) et le statut des communes pilotes (ch. 2); elles règlent la réévaluation du patrimoine financier (ch. 3) ainsi que l'évaluation et l'amortissement du patrimoine administratif existant (ch. 4). Il n'est pas prévu que ce dernier soit réévalué. Les communes ont la possibilité de fixer la durée de son amortissement à l'intérieur d'une fourchette allant de 8 à 16 ans (ch. 4.1.2). Il en résulte que, pendant une relativement longue période, il sera malaisé d'établir des comparaisons entre les communes d'une part et entre les exercices d'autre part.