

Guide des finances communales

Modèle comptable harmonisé 2

Chapitre 1

Introduction





Guide des finances communales

Modèle comptable harmonisé 2

Impressum

Office des affaires communales et de l'organisation du territoire (OACOT)
Service des affaires communales

Numéro du dossier: 270-15-115

Version 1 du 1^{er} décembre 2015

Version imprimée envoyée à toutes les communes
Publication sur Internet à l'adresse www.be.ch/mch2

Table des matières

1	Introduction	4
1.1	La comptabilité des pouvoirs publics en mutation.....	4
1.1.1	Evolution générale.....	4
1.1.2	Evolution dans le canton de Berne	4
1.1.3	Champ d'application à l'échelon communal dans le canton de Berne	5
1.1.4	Dérogations.....	5
1.2	Recommandations et plan comptable MCH2.....	6
1.2.1	Recommandations	6
1.2.2	Plan comptable	7
1.3	Introduction du MCH2	7

1 Introduction

1.1 La comptabilité des pouvoirs publics en mutation

1.1.1 Evolution 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 privé¹, 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»². 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 Evolution 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 communales³, 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

¹ L'International Accounting Standard Board (IASB) a fixé des normes comptables internationales, appelées International Financial Reporting Standards (IFRS).

² 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»).

³ 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».

7. Consolidation du compte administratif avec des comptes spéciaux
8. Aperçu statistique du financement (provenance et affectation des fonds)
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)⁴ 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)⁵ et l'ordonnance de Direction sur la gestion financière des communes (ODGFCo)⁶.

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

⁴ Loi du 16 mars 1998 sur les communes (LCo; RSB 170.11).

⁵ Ordonnance du 16 décembre 1998 sur les communes (OCo; RSB 170.111).

⁶ Ordonnance de Direction sur la gestion financière des communes (ODGFCo; RSB 170.511).

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 destinés au maintien de la valeur conformément à la loi sur l'alimentation en eau⁷ et à la loi sur la protection des eaux⁸.
- 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: Eléments 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: Etat 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.

⁷ Loi sur l'alimentation en eau (LAEE; RSB 752.32).

⁸ Loi cantonale sur la protection des eaux (LCPE; RSB 821.0).

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 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.

A partir de ce manuel, la Conférence des autorités cantonales de surveillance des finances communales (CACSF) 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.