



Ordonnance de Direction sur la gestion financière des communes (Modification)

Table des matières

1. Synthèse	1
2. Contexte	1
2.1 Révision partielle de la loi sur les communes du 28 mars 2012 et de l'ordonnance sur les communes du 17 octobre 2012.....	1
2.2 Introduction du MCH2 dans les collectivités de droit communal	2
2.3 Adaptations de dispositions surannées	2
3. Caractéristiques de la nouvelle réglementation.....	2
3.1 Changements induits par l'introduction du MCH2 conformément à la révision de la loi sur les communes du 28 mars 2012 et de l'ordonnance sur les communes du 17 octobre 2012	2
3.2 Autres adaptations apportées à l'ODGFCo.....	3
4. Forme de l'acte législatif	3
5. Commentaire des articles	3
5.1 Modification de l'ODGFCo	3
5.2 Dispositions transitoires	16
5.3 Entrée en vigueur	17
5.4 Annexes	17
6. Place du projet dans le programme gouvernemental de législature (programme législatif) et dans d'autres planifications importantes	18
7. Répercussions financières.....	18
8. Répercussions sur le personnel et l'organisation	18
9. Répercussions sur les communes	18
10. Répercussions sur l'économie	19
11. Résultat de la consultation des milieux intéressés	19
11.1 Appréciation générale	19
11.2 Vue d'ensemble des principales adaptations matérielles apportées suite à la consultation	19

Rapport

présenté par la Direction de la justice, des affaires communales et des affaires ecclésiastiques concernant la modification de l'ordonnance de Direction sur la gestion financière des communes

1. Synthèse

L'ordonnance de Direction du 23 février 2005 sur la gestion financière des communes (ODGFCo) est entrée en vigueur le 1^{er} mai 2005 et a depuis lors été partiellement révisée à deux reprises¹. La présente modification porte sur les adaptations rendues nécessaires par l'introduction du modèle comptable harmonisé 2 (MCH2) que le Grand Conseil a décidée le 28 mars 2012 en adoptant la révision partielle de la loi sur les communes (LCo)² y relative, révision qui a entraîné celle de l'ordonnance sur les communes (OCo)³ le 17 octobre 2012. L'ordonnance de Direction est par ailleurs complétée sur différents points; de plus, certaines formulations et plusieurs chapitres qui ne sont plus adaptés à la pratique actuelle ou qui n'ont pas fait leurs preuves sont remaniés.

2. Contexte⁴

2.1 Révision partielle de la loi sur les communes du 28 mars 2012 et de l'ordonnance sur les communes du 17 octobre 2012

Le Grand Conseil a adopté la modification de la loi sur les communes (LCo), modifications indirectes de différentes autres lois comprises⁵, le 28 mars 2012⁶. Ce faisant, il a notamment pris la décision de principe d'introduire le MCH2 dans toutes les collectivités de droit communal au sens de l'article 2 LCo⁷ et d'adapter les prescriptions ayant trait à la gestion financière en fonction de la terminologie du MCH2. Cette décision a impliqué de nombreuses modifications d'ordre terminologique ou matériel des dispositions de l'ordonnance sur les communes concernant la gestion financière. Dès lors, les prescriptions relatives à la présentation des comptes annuels ainsi qu'aux principes d'évaluation et aux amortissements ont fait l'objet d'une refonte, de nouveaux instruments font désormais partie des comptes annuels (tableau des flux de trésorerie, état des capitaux propres, tableau des provisions, tableau des participations, tableau des garanties, tableau des immobilisations) et la comptabilité des immobilisations a été introduite⁸. Le Conseil-exécutif a arrêté la révision de l'ordonnance sur les communes et de diverses autres ordonnances le 17 octobre 2012. Cette révision implique à son tour une modification de l'ordonnance de Direction du 23 février 2005 sur la gestion financière des communes.

¹ Modification du 6.10.2009 (ROB 09-114), en vigueur depuis le 1.1.2010; modification du 26.8.2010 (ROB 10-69), en vigueur depuis le 1.11.2010.

² Loi du 16 mars 1998 sur les communes (LCo; RSB 170.11).

³ Ordonnance du 16 décembre 1998 sur les communes (OCo; RSB 170.111).

⁴ Cf. également le rapport présenté par le Conseil-exécutif au Grand Conseil le 14 décembre 2011 concernant la modification de la loi sur les communes, Journal du Grand Conseil 2012, annexe 11 et le rapport présenté par la Direction de la justice, des affaires communales et des affaires ecclésiastiques au Conseil-exécutif le 10 octobre 2012 concernant la modification de l'ordonnance sur les communes (ci-après: rapport concernant la révision de l'ordonnance sur les communes du 10 octobre 2012).

⁵ Loi du 16 mars 1994 sur les impôts paroissiaux (LIP; RSB 415.0); loi du 21 mai 2000 sur les impôts (LI; RSB 661.11).

⁶ Journal du Grand Conseil 2012, p. 544 ss., et annexe 11.

⁷ Communes municipales, communes bourgeoises, corporations bourgeoises, communes mixtes, paroisses et paroisses générales des Eglises nationales, syndicats de communes, sections de communes, corporations de digues et conférences régionales.

⁸ Cf. également le rapport concernant la révision de l'ordonnance sur les communes du 10 octobre 2012, p. 2 ss.

2.2 Introduction du MCH2 dans les collectivités de droit communal

Le MCH2 remplace le modèle de compte harmonisé (MCH). Il vise une meilleure harmonisation de l'ensemble des comptabilités de la Confédération, des cantons et des communes. Son introduction constitue en outre un pas important vers l'intégration, dans les collectivités publiques, de principes de gestion provenant de l'économie privée. La modification de la loi sur les communes adoptée par le Grand Conseil le 28 mars 2012 et la révision partielle de l'ordonnance sur les communes arrêtée par le Conseil-exécutif le 17 octobre 2012 portent sur les éléments suivants s'agissant de l'introduction du MCH2:

Le MCH2 implique à la fois de nombreuses adaptations de nature terminologique⁹ et de profonds changements d'ordre matériel dont les principaux sont un nouveau plan comptable, un nouveau système d'amortissement, des instruments inédits (tableau des flux de trésorerie, état des capitaux propres, tableau des garanties, tableau des immobilisations), un compte de résultats échelonné, de nouvelles limites d'inscription à l'actif et une simplification des prescriptions relatives à la consolidation. Ces aspects ne sont pas détaillés plus avant ici car ils sont expliqués et développés au chapitre 5 du rapport concernant la révision de l'ordonnance sur les communes du 10 octobre 2012.

L'introduction du MCH2 dans l'ensemble des collectivités de droit communal telle qu'elle a été décidée par le Grand Conseil le 28 mars 2012 et concrétisée par le Conseil-exécutif le 17 octobre 2012 avec l'adoption de l'ordonnance révisée sur les communes doit avoir lieu de manière échelonnée. Une introduction simultanée dans toutes les collectivités concernées serait en effet à la fois peu judicieuse et guère réalisable. Pour les détails, il est renvoyé au point 5.3 des dispositions transitoires (ch. 1: introduction du modèle comptable harmonisé 2), à l'article de l'ordonnance sur les communes réglant l'entrée en vigueur ainsi qu'aux rapports sur la révision partielle, respectivement, de la loi¹⁰ et de l'ordonnance sur les communes.

Le présent projet traite des adaptations devant être apportées à l'ODGFCo.

2.3 Adaptations de dispositions surannées

La pratique a révélé que certaines formulations de l'ODGFCo sont surannées, ou alors qu'elles n'ont pas fait leurs preuves. De telles dispositions sont soit adaptées, soit abrogées.

3. Caractéristiques de la nouvelle réglementation

3.1 Changements induits par l'introduction du MCH2 conformément à la révision de la loi sur les communes du 28 mars 2012 et de l'ordonnance sur les communes du 17 octobre 2012

La révision de la loi et de l'ordonnance sur les communes visant l'introduction du MCH2 implique de nombreuses modifications de l'ODGFCo. Il s'agit tout d'abord d'adapter l'ensemble de la terminologie de la gestion financière des communes à celle du MCH2. De plus, il y a lieu de procéder à diverses révisions d'ordre matériel et d'apporter certains compléments. C'est ainsi que le plan comptable (annexes 1 à 4) doit être remanié et complété (le plan comptable des conférences régionales qui figurait jusqu'ici à l'annexe 2 de l'ordonnance sur les conférences régionales [OCR]¹¹ est désormais intégré à l'ODGFCo pour des raisons de systématique). De même, les articles 79b, alinéa 3 et 80f OCo prévoient que la Direction de la justice, des affaires communales et des affaires ecclésiastiques édicte des prescriptions de détail au sujet des nouveaux instruments introduits par l'ordonnance (tableau des flux de trésorerie, tableau des provisions, tableau des participations, tableau des

⁹ Cf. également le rapport concernant la révision de l'ordonnance sur les communes du 10 octobre 2012, p. 2 ss.

¹⁰ Journal du Grand Conseil 2012, annexe 11.

¹¹ Ordonnance du 24 octobre 2007 sur les conférences régionales (OCR; RSB 170.211).

garanties, tableau des immobilisations). Enfin, la consolidation doit être concrétisée en application de l'article 95, alinéa 4 OCo.

3.2 Autres adaptations apportées à l'ODGFCo

L'occasion offerte par la présente révision partielle est saisie pour adapter diverses prescriptions de l'ODGFCo qui sont surannées ou qui se sont révélées inapplicables. Il s'agit en particulier de biffer diverses énumérations d'exemples inutiles, de reformuler certaines dispositions ambiguës et de refondre la systématique des dispositions relatives aux comptes annuels et à la consolidation.

4. Forme de l'acte législatif

Les modifications requises par la révision partielle de la loi sur les communes du 28 mars 2012 et de l'ordonnance sur les communes du 17 octobre 2012 ainsi que les précisions dont la pratique a révélé la nécessité font l'objet d'une révision de l'ODGFCo.

5. Commentaire des articles

5.1 Modification de l'ODGFCo

Article 2

La modification apportée à *l'alinéa 2* est de nature terminologique: il est désormais question de «crédits supplémentaires», et non plus de «crédits additionnels».

L'alinéa 1 reste inchangé.

Article 3

La modification des *alinéas 1 et 2* est de nature terminologique: il est désormais question de «comptes annuels».

Article 4

Les principes de comptabilité tels qu'ils sont actuellement énoncés restent valables, avec une adaptation terminologique au MCH2:

- *Sincérité* est remplacée par *fiabilité*: le plan financier, le budget, les comptes annuels et les autres informations doivent refléter la réalité des faits et être dignes de foi. Les informations doivent exclure l'arbitraire et être objectives (neutralité). Le plan financier et les comptes annuels doivent respecter, aux plans formel et matériel, le principe de la fiabilité du bilan. La fiabilité formelle du bilan porte d'une part sur l'exactitude numérique des comptes annuels, pièces justificatives, comptabilités auxiliaires et tableaux compris, et d'autre part sur la coïncidence des pièces justificatives, inventaires et comptes avec les comptes annuels. La fiabilité matérielle du bilan exige que les stocks, soldes et processus qui figurent au bilan existent bel et bien et appartiennent à la commune. Aucun poste fictif ne doit figurer au bilan. L'importance du point de vue économique doit déterminer la présentation des comptes (interprétation économique). La représentation doit respecter le principe de prudence (*lit. c*).

A ces principes viennent s'en ajouter de nouveaux, à savoir ceux de la comptabilité d'exercice, de l'importance, de la comparabilité et de la permanence, dont la portée est la suivante:

- *Comptabilité d'exercice*: toutes les charges et tous les revenus doivent être comptabilisés dans la période où ils sont occasionnés. Le bilan doit être établi en fonction de la date de clôture (*lit. k*).
- *Importance*: il convient de présenter toutes les informations nécessaires pour permettre une appréciation rapide et complète de l'état de la fortune, des finances et des revenus (*lit. l*).

- *Comparabilité*: les comptes des collectivités de droit public au sens de l'article 2, alinéa 1 LCo doivent être comparables entre eux et au cours des années (*lit. m*).
- *Permanence*: les principes régissant la présentation des comptes doivent dans toute la mesure du possible rester inchangés sur une longue période (*lit. n*).

Les termes des *lettres a et b* ainsi que *d à g* restent inchangés.

Article 5

L'énumération non exhaustive de différents exemples de comptes collectifs inscrits au bilan qui figurait jusqu'ici entre parenthèses à *l'alinéa 1* est supprimée. La liste des comptes collectifs concrets se doit d'être très détaillée, et n'a pas sa place dans l'ODGFCo. Elle figurera dans le guide de l'Office des affaires communales et de l'organisation du territoire (OACOT).

La modification de *l'alinéa 2* est de nature terminologique: il est désormais question de «comptes annuels».

Les *alinéas 3 et 4* restent inchangés.

Article 7

La modification de *l'alinéa 1* est de nature terminologique: il est désormais question de «comptes annuels».

L'*alinéa 3* est formulé de manière plus compréhensible, en ce sens que la seconde phrase est remplacée par le terme de «trace de contrôle» entre parenthèses. On entend par là qu'une suite logique ininterrompue doit exister entre la pièce justificative et le résultat final, et inversement. Le guide de l'OACOT contiendra des précisions à cet égard.

L'alinéa 2 reste inchangé.

Article 9

La numérotation des comptes est modifiée par le nouveau plan comptable introduit selon le MCH2, et *l'article 9* est adapté en conséquence: les numéros 999.590 et 999.690 sont remplacés, respectivement, par les numéros 9990.5900 et 9990.6900.

Article 10

L'alinéa 1 fait l'objet d'une adaptation terminologique, dès lors que le *compte administratif* est remplacé, dans le MCH2, par *le compte de résultats et le compte des investissements*. Le nouveau plan comptable prescrit de manière impérative la classification fonctionnelle à quatre chiffres du compte de résultats et du compte des investissements, désignations comprises, et les communes ne peuvent plus obtenir de l'OACOT l'autorisation d'introduire d'autres fonctions.

L'ordre des annexes a été modifié et la numérotation change en conséquence.

L'alinéa 2 est abrogé. Le MCH2 n'admet plus qu'une classification fonctionnelle à quatre chiffres, ce qui vaut bien sûr aussi pour les évaluations internes de la commune. Il convient donc de biffer la prescription selon laquelle les données à publier et à adresser au canton doivent être regroupées selon une classification à trois positions.

Article 11

Les modifications apportées à *l'alinéa 1* sont de nature terminologique: il est désormais question de «groupes de matières», et non plus de «classification par natures»; de même, «compte de fonctionnement» est remplacé par «compte de résultats».

L'ordre des annexes a été modifié et la numérotation change en conséquence.

L'alinéa 2 est abrogé. Les communes conservent, avec le MCH2, la liberté de désigner les comptes détaillés comme elles l'entendent. La disposition sur les comptes détaillés fait désormais l'objet d'un nouvel article 12a, ce qui garantit une meilleure lisibilité.

L'alinéa 3 est abrogé. En effet, le nouvel article 12a pose désormais le principe de la liberté de choix de la numérotation pour tous les comptes détaillés. Par ailleurs, la disposition de la seconde phrase est inutile, dès lors que les financements spéciaux destinés au maintien de la valeur pour les tâches «alimentation en eau» et «assainissement» relèvent désormais des capitaux propres et font l'objet d'un compte distinct pour les attributions et les prélèvements.

Article 12

A *l'alinéa 1*, l'annexe 4 devient l'annexe 1 compte tenu du nouvel ordre des annexes.

L'alinéa 2 est abrogé. Les communes conservent, avec le MCH2, la liberté de désigner les comptes détaillés comme elles l'entendent. La disposition sur les comptes détaillés fait désormais l'objet d'un nouvel article 12a, ce qui garantit une meilleure lisibilité.

L'alinéa 3 est abrogé. L'année de la première inscription au bilan d'un découvert du bilan ou d'une avance à un financement spécial ne doit plus apparaître dans la désignation du compte, mais dans l'état des capitaux propres (cf. art. 32e, al. 2, lit. a).

L'alinéa 4 est abrogé car la liberté de choix des subdivisions est désormais fixée à l'article 12a pour tous les comptes détaillés.

Article 12a (nouveau)

Comme jusqu'ici avec le MCH, les communes ont toute latitude pour choisir la désignation et la numérotation des comptes détaillés dans la mesure où elles ne sont pas prescrites par l'annexe.

L'alinéa 3 de l'article 11 et les alinéas 2 et 4 de l'article 12 en vigueur jusqu'ici ont été regroupés dans un souci de meilleure lisibilité.

Article 13

Suite à la cantonalisation des hôpitaux, il n'existe plus de syndicats de communes constitués à la seule fin d'exploiter un hôpital, raison pour laquelle *l'alinéa 1* ne prévoit plus que de tels syndicats tiennent leur comptabilité selon la nomenclature harmonisée à l'échelle nationale du plan comptable H+ Les Hôpitaux de Suisse. Une exception subsiste uniquement pour les syndicats de communes constitués à la seule fin d'exploiter un foyer, qui tiennent leur comptabilité selon le plan comptable harmonisé de l'Association des homes et institutions sociales suisses (CURAVIVA Suisse).

A *l'alinéa 2*, la mention des hôpitaux a été biffée pour les raisons décrites ci-dessus. La seconde phrase est elle aussi supprimée. Il n'apparaît en effet ni nécessaire ni opportun de prévoir une réglementation spéciale accordant un délai de deux ans aux syndicats qui sont maintenus malgré l'abandon de l'exploitation d'un foyer. Ceux-ci doivent dès lors appliquer le MCH2 immédiatement.

L'alinéa 3 reste inchangé.

Article 14

Les exemples de titres à intérêt fixe qui figuraient entre parenthèses à la *lettre a* de *l'alinéa 2* ont été biffés, car incomplets et en partie désuets. Il est préférable que le guide de l'OACOT contienne des précisions et des exemples.

Les *lettres b* à *d* restent inchangées.

La précision «*autres placements*» conformes à l'ordonnance fédérale du 18 avril 1984 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (OPP 2)¹² a été ajoutée à la *lettre e*.

L'alinéa 1 reste inchangé.

Article 15

L'alinéa 3 est nouveau. Il exclut les prêts (*lit. a*), les participations (*lit. b*) et les subventions d'investissement (*lit. c*) du contrôle des crédits d'engagement prévu à l'alinéa 2 car il s'agit dans les trois cas de versements uniques. Or, le contrôle a pour but d'une part de mettre en évidence les engagements non encore honorés, et d'autre part de garantir l'exactitude du décompte dans le cas de crédits versés en plusieurs tranches.

Il convient d'attirer ici l'attention sur un changement de pratique, même s'il n'a aucune répercussion sur le libellé de l'article 15. Jusqu'ici, les dépenses et les recettes d'investissement du patrimoine financier (p. ex. achat d'un immeuble locatif) étaient automatiquement inscrites dans le compte des investissements par le système informatique; ainsi, elles étaient incluses dans le contrôle des crédits bien que l'article 79 OCo les exclue sans ambiguïté du compte des investissements. Les écritures concernant le patrimoine financier étaient toutefois neutralisées avant la clôture de ce compte.

Selon le MCH2 en revanche, le compte des investissements ne doit présenter que les dépenses revêtant la forme d'un investissement en vue d'une utilisation *publique* directe à venir de plusieurs années; le même critère s'applique par ailleurs aux recettes. Cela signifie que seules les dépenses et les recettes qui créent ou augmentent le patrimoine administratif et dont la durée d'utilisation, en particulier pour les objets subventionnés propriété de tiers, s'étend sur plusieurs années peuvent être comptabilisées dans le compte des investissements. Les dépenses et les recettes d'investissement du patrimoine financier ne sont donc plus comptabilisées dans ce compte. Par ailleurs, aucun crédit d'engagement n'est prévu pour les dépenses d'investissement (cf. art. 107 OCo) qui, dès lors, ne relèvent pas non plus du contrôle des crédits d'engagement.

L'alinéa 1 reste inchangé, tandis que *l'alinéa 2* fait l'objet d'une adaptation terminologique.

Article 17

Le MCH2 entraîne une nouvelle numérotation des comptes et une adaptation d'ordre terminologique. Dans le cas réglé à l'article 17, la tâche 942 devient la fonction (selon la nouvelle terminologie) 9630.

Article 18

Le MCH2 entraîne une nouvelle numérotation des comptes et une adaptation d'ordre terminologique. A *l'alinéa 1*, la nature 380 devient le groupe de matières 3500 ou 3510 (charges), et la nature 480 devient le groupe de matières 4500 ou 4510 (revenus).

La mention de deux comptes distincts découle de la nouvelle réglementation applicable aux financements spéciaux selon le MCH2. Les avances et les engagements pour les tâches faisant l'objet d'un financement spécial peuvent figurer aussi bien dans les capitaux propres que dans les capitaux de tiers. Les engagements envers les financements spéciaux sont précédés d'un signe positif, et les avances aux financements spéciaux d'un signe négatif. Le découvert ou l'excédent du bilan figure, avec un signe négatif pour le premier et positif pour le second, dans les capitaux propres.

L'alinéa 2 fait l'objet d'une adaptation terminologique, tandis que *l'alinéa 3* reste inchangé.

¹² Ordonnance fédérale du 18 avril 1984 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (OPP 2; RS 831.441.1).

Article 19

L'article 19 est abrogé. Le MCH2 ne prévoit en effet plus de dépréciations complémentaires au sens où l'entendait le MCH. Les articles 84 et 85 OCo indiquent de manière exhaustive les conditions dans lesquelles des amortissements supplémentaires sont comptabilisés et les modalités de calcul, tout en précisant que ces amortissements doivent être inscrits au budget et sont impérativement comptabilisés si, lors de la clôture, ils sont supérieurs aux montants budgétés¹³. Il va par ailleurs de soi que si les comptes se soldent par un excédent alors qu'il existait précédemment un découvert du bilan, ce dernier doit impérativement être compensé par l'excédent. Ce point n'a pas besoin d'être précisé dans la présente ordonnance.

Article 20

L'article 20 est abrogé car le MCH2 (et partant l'art. 84, al. 1 OCo) ne prévoit plus de dérogations aux prescriptions applicables aux amortissements (cf. aussi l'art. 83 OCo¹⁴).

Article 23

La modification est de nature purement terminologique: il est question d'«excédent du bilan», et non plus de «fortune nette».

Article 24

Les modifications apportées aux *lettres b et c* sont de nature purement terminologique: «fortune nette» devient «excédent du bilan», et «compte de fonctionnement» est remplacé par «compte de résultats».

Les *lettres a et d* restent inchangées.

Article 27

Dans la phrase introductive de *l'alinéa 1*, «volume des transactions» est remplacé par «total du roulement du compte de résultats», et à *l'alinéa 2*, «compte de fonctionnement» est remplacé par «compte de résultats».

Article 29

Plusieurs adaptations de nature terminologique sont apportées à *l'alinéa 1*: «fortune nette» est remplacé par «excédent ou découvert du bilan» et le terme de «comptes annuels» figure désormais au pluriel à la *lettre a*. Aux *lettres b et c*, «compte de fonctionnement» est remplacé par «compte de résultats». La *lettre d* reste inchangée.

Les *alinéas 2 et 3* restent inchangés.

Article 30

L'article 30 est modifié sur les plans tant formel que matériel. Les changements formels concernent la terminologie et l'ordre des postes des comptes annuels, qui sont adaptés au MCH2, ainsi que la suppression du tableau des crédits additionnels et du contrôle des crédits d'engagement en tant que postes distincts. Les changements matériels sont la suppression des postes «aperçu du compte annuel», «aperçu du financement» et «tableau des dépréciations», ainsi que l'adjonction de deux nouveaux postes: la présentation échelonnée des résultats et le tableau des flux de trésorerie. Vu les nombreuses modifications, l'énumération est reprise dans son intégralité.

¹³ Cf. également le rapport concernant la révision de l'ordonnance sur les communes du 10 octobre 2012, p. 14 s.

¹⁴ Cf. également le rapport concernant la révision de l'ordonnance sur les communes du 10 octobre 2012, p. 12 ss.

L'ordre des postes est adapté en ce sens qu'à la suite des aperçus du bilan, du compte de résultats (selon les deux classifications) et du compte des investissements, on trouve, dans le même ordre, le détail de ces différents éléments.

Si le tableau des crédits additionnels et le contrôle des crédits d'engagement (anciennes lit. *k* et *l*) ne figurent plus dans l'énumération des postes, ils continuent de faire partie intégrante des comptes annuels et sont désormais inclus dans l'annexe (cf. commentaire de l'art. 32k).

Les postes suivants ne figurent plus dans les comptes annuels:

Aperçu du compte annuel (ancienne lit. *c*): cet aperçu apparaît superflu, dès lors que les autres postes, et en particulier le tableau des flux de trésorerie, fournissent une synthèse suffisante.

Aperçu du financement (ancienne lit. *d*): cet aperçu est désormais une composante du tableau des flux de trésorerie.

Tableau des dépréciations (ancienne lit. *i*): ce tableau est désormais une composante du tableau des immobilisations.

Commentaire des différentes lettres:

La *lettre a* reste inchangée.

Une précision relative à la présentation des indicateurs financiers est introduite à la *lettre b*. Désormais, ces derniers doivent être calculés et présentés non seulement globalement, mais aussi séparément pour le compte général d'une part et pour chacun des domaines financés par des émoluments (individuellement) d'autre part. Cette présentation est obligatoire dans les comptes annuels, et facultative dans le budget et le plan financier.

A la *lettre c* (ancienne lit. *e*), le terme de «comptes annuels» figure désormais au pluriel.

La présentation échelonnée des résultats mentionnée à la *lettre d* est un nouvel élément: il s'agit d'un tableau du compte de résultats à deux niveaux. Le premier niveau est celui du résultat opérationnel, soit le résultat de l'activité d'exploitation et du financement, et le second niveau celui du résultat extraordinaire. Le résultat total qui en découle modifie l'excédent ou le découvert du bilan. Le tableau de présentation échelonnée des résultats doit pouvoir être réalisé de manière automatique par le système informatique qui dispose de tous les éléments nécessaires à cet égard. Un modèle de ce tableau figurera par ailleurs dans le guide de l'OACOT.

Deux autres postes des comptes annuels, aux *lettres e et f*, découlent du fait que le compte de résultats n'est présenté que selon deux niveaux: l'aperçu du compte de résultats selon les fonctions et l'aperçu du compte de résultats selon les groupes de matières (anciennes lit. *f et g*).

La *lettre g* correspond à l'ancienne lettre *h*.

Les *lettres h à k* correspondent aux anciennes lettres *m à o*, le terme de «compte de fonctionnement» étant remplacé par celui de «compte de résultats».

Le tableau des flux de trésorerie prévu à la *lettre l* est un nouvel élément des comptes annuels (cf. art. 32a).

Les *lettres m et n* correspondent aux anciennes lettres *p et q*.

Article 31

La *lettre a* reste inchangée.

Les *lettres b et c* sont abrogées car les deux postes auxquels elles se référaient font désormais partie du nouvel instrument qu'est le tableau des flux de trésorerie (cf. art. 30).

Le tableau des flux de trésorerie doit désormais figurer dans les comptes annuels de toutes les collectivités de droit public. Des allègements ne sont prévus, à l'article 79b, alinéa 3 OCo, que pour les petites collectivités ainsi que pour les paroisses générales et les paroisses qui

n'atteignent pas les valeurs prévues à l'article 64a, alinéa 2 OCo¹⁵. La JCE dispense ces collectivités de l'obligation de présenter un tableau des flux de trésorerie à l'article 32a, tout en leur conseillant d'établir malgré tout un tel tableau, qui revêt une importance considérable dans leur cas également puisque les informations qu'il met en lumière sont des bases de planification essentielles.

A la *lettre d*, «compte de fonctionnement» est remplacé par «compte de résultats», et «tâche» par «fonction».

Article 32

La précision selon laquelle les comptes annuels doivent être conservés avec leur annexe est supprimée de *l'alinéa 1* car il ressort expressément de l'article 30 que l'annexe fait partie intégrante des comptes.

Les alinéas 2 et 3 restent inchangés.

Article 32a (nouveau)

Cet article précise les détails d'un nouvel instrument introduit par le MCH2 et repris à l'article 79b OCo, à savoir le tableau des flux de trésorerie¹⁶.

L'alinéa 1 précise la nature du tableau des flux de trésorerie. Il s'agit d'un instrument d'analyse de l'origine des variations de trésorerie. Les flux de trésorerie (cash flow) résultent des encaissements et décaissements augmentant ou diminuant les disponibilités:

- Flux de trésorerie provenant de l'activité d'exploitation (*lit. a*): il s'agit typiquement de flux tels que les revenus des impôts et des émoluments, les traitements ou encore les charges de biens, services et marchandises, qui renseignent sur la capacité financière proprement dite de la commune. Ils indiquent le montant des revenus obtenus, qui serviront à de nouveaux investissements ou à une réduction de la dette. Ces flux (cash flow) peuvent être établis selon la méthode directe ou selon la méthode indirecte. Dans la méthode directe, on détermine les charges et les revenus ayant une incidence sur les liquidités et le cash flow est calculé directement en tant que solde. Le calcul indirect du cash flow part du bénéficiaire, qui est ensuite épuré des charges et des revenus n'ayant pas d'incidence sur les liquidités ainsi que des changements d'autres postes du bilan de l'actif circulant net.
- Flux de trésorerie provenant de l'activité d'investissement (*lit. b*): il s'agit des dépenses et des recettes d'investissement du patrimoine administratif, y compris des flux en rapport avec l'acquisition ou l'aliénation de filiales ou d'autres entités opérationnelles. Ces flux indiquent la proportion des dépenses effectuées pour des ressources devant engendrer une utilité ou des revenus futurs. La mise en regard du cash flow provenant de l'activité d'exploitation d'une part et du cash flow provenant de l'activité d'investissement d'autre part fait apparaître sans ambiguïté si les investissements consentis pendant la période considérée ont pu être financés par les ressources propres de la collectivité. La valeur calculée coïncide avec le solde épuré du poste du compte des investissements, sans effet sur l'encaisse. En règle générale, le cash flow est négatif pour les collectivités publiques (cash drain).
- Flux de trésorerie provenant de l'activité de financement (*lit. c*): il s'agit de versements provenant de l'émission d'emprunts, de versements provenant d'emprunts et d'hypothèques et de décaissements pour leur remboursement, ainsi que de recettes et d'immobilisations du patrimoine financier. Ce cash flow a pour but d'aider à évaluer les exigences futures des créanciers envers les collectivités publiques.

¹⁵ Cf. également le rapport concernant la révision de l'ordonnance sur les communes du 10 octobre 2012, p. 4.

¹⁶ Cf. également le rapport concernant la révision de l'ordonnance sur les communes du 10 octobre 2012, p. 8 s.

Selon *l'alinéa 2*, le tableau des flux de trésorerie indique en outre les changements intervenus dans les disponibilités à la fin de l'exercice. Les disponibilités sont les avoirs en caisse, à la poste et en banque (crédits en comptes courants) et les équivalents de trésorerie. Les équivalents de trésorerie sont des investissements financiers qui, à court terme (en l'espace de 3 mois au maximum), peuvent être de nouveau liquidés sans que cela n'engendre de fluctuations de valeur significatives.

Dès lors qu'il se limite aux flux de trésorerie, le tableau ne peut pas être influencé au moyen d'opérations comptables, ce qui garantit la comparabilité avec les tableaux des autres communes. Il s'agit d'un instrument bien plus complet que l'aperçu du financement que les communes devaient produire jusqu'ici (art. 30, lit. *d*), mais qui n'en fournit pas moins une vue d'ensemble aisément compréhensible. Utilisé de manière ciblée, cet instrument déjà bien établi dans l'économie privée peut en outre se révéler être un précieux instrument de planification.

L'*alinéa 3* précise pour sa part que les petites collectivités au sens de l'article 64a, alinéa 2 OCo 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. Il est renvoyé à cet égard au commentaire de l'article 31, lettres *b* et *c*, ainsi qu'au commentaire de l'article 64a, alinéa 2 OCo¹⁷.

Article 32b (nouveau)

En vertu de l'article 80 OCo, l'annexe aux comptes annuels doit contenir

- les règles applicables à la présentation des comptes et la justification des dérogations (art. 32c),
- les principes essentiels de l'établissement du bilan et de son évaluation dans les cas où il existe une marge d'action (art. 32d),
- l'état des capitaux propres (art. 32e),
- le tableau des provisions (art. 32f),
- le tableau des participations (art. 32g),
- le tableau des garanties (art. 32h),
- le tableau des immobilisations (art. 32i) et
- des indications supplémentaires permettant d'apprécier l'état du patrimoine et des revenus, les engagements et les risques financiers (art. 32k).

Article 32c (nouveau)

L'alinéa 1 précise que les règles applicables à la présentation des comptes sont celles du MCH2.

En vertu de *l'alinéa 2*, les dérogations au MCH2 doivent figurer dans l'annexe aux comptes annuels.

L'alinéa 3 charge l'OACOT d'établir à la fois une liste des dérogations au MCH2 prévues par la législation bernoise et un modèle de formulation pour l'inscription dans les comptes annuels. Tous deux figureront dans le guide, mais aussi sur le site Internet de l'OACOT. Ainsi, les collectivités de droit public n'auront pas à établir elles-mêmes une telle liste ni à rédiger le texte ad hoc. De surcroît, les milieux intéressés, comme les banques, disposeront aisément d'une vue d'ensemble des dérogations.

¹⁷ Rapport concernant la révision de l'ordonnance sur les communes du 10 octobre 2012, p. 4.

Article 32d (nouveau)

Le MCH2 laisse une marge d'action aux communes dans plusieurs domaines. Dans de tels cas, les communes doivent faire figurer les principes essentiels de l'établissement du bilan et de son évaluation dans l'annexe aux comptes annuels.

Il s'agit des cas suivants:

- limites d'inscription à l'actif au sens de l'article 79a OCo (*lit. a*),
- réévaluation des natures du patrimoine financier conformément à l'annexe 1 OCo (*lit. b*).

Article 32e (nouveau)

L'état des capitaux propres présente de manière détaillée, sous forme de tableau, les causes des changements intervenus dans les capitaux propres.

L'alinéa 1 précise que ce tableau doit indiquer l'état initial et l'état final des différents postes des capitaux propres, ainsi que les changements intervenus au cours de l'exercice.

L'alinéa 2 fixe le contenu minimal de l'état des capitaux propres, à savoir:

- les engagements envers les financements spéciaux ou les avances à de tels financements ainsi que l'année de la première inscription au bilan (*lit. a*),
- les fondations non autonomes gérées par la collectivité au sens des articles 92 ss OCo, comme les legs et les fonds (*lit. b*),
- la réserve de revalorisation au sens de l'article 85a OCo (*lit. c*),
- la réserve liée à la réévaluation du patrimoine financier (*lit. d*),
- les résultats cumulés des exercices précédents (excédents ou découverts du bilan) (*lit. e*),
- le résultat de l'exercice (*lit. f*),
- le total des capitaux propres (*lit. g*) et
- le commentaire des changements essentiels (*lit. h*).

L'OACOT mettra un modèle de tableau à la disposition des communes dans son guide.

L'alinéa 3 énonce une prescription complémentaire visant les communes administrées entièrement ou partiellement selon des principes de nouvelle gestion publique au sens de l'article 115 OCo qui ont adopté un règlement autorisant le report de crédits sur l'exercice suivant en vertu de l'article 118, alinéa 4 OCo: ces communes doivent en outre faire figurer les réserves provenant de l'enveloppe budgétaire dans l'état des capitaux propres.

Article 32f (nouveau)

Cet article précise les détails relatifs au tableau des provisions prévu à l'article 80b OCo.

Le tableau des provisions énumère individuellement toutes les provisions existantes (*al. 1*), qui sont classées en deux catégories: celle des «provisions à court terme» et celle des «provisions à long terme» (*al. 2*). La première catégorie regroupe les provisions annuelles, qui peuvent être immédiatement dissoutes (p. ex. personnel, activité d'exploitation), et la seconde celles qui sont maintenues pendant plusieurs exercices (p. ex. compte des investissements).

L'alinéa 3 détaille le contenu du tableau des provisions, à savoir:

- la désignation du type de provision selon le groupe de comptes à quatre chiffres, par exemple pour les soldes de vacances (*lit. a*),
- l'état de la provision en francs à la fin de l'exercice précédent (*lit. b*),
- l'état de la provision en francs à la fin de l'exercice en cours (*lit. c*),

- un commentaire sur l'évolution de la provision, précisant par exemple si elle a été effectivement utilisée ou alors simplement dissoute (*lit. d*) et
- une justification du maintien de la provision (*lit. e*).

Article 32g (nouveau)

Cet article régleme le contenu du tableau des participations.

L'*alinéa 1* contient la liste des participations, affiliations et rapports contractuels de communes avec des tiers dont le canton exige la mention dans le tableau:

- les entreprises communales (établissements) au sens de l'article 64, alinéa 1, lettre *b* LCo (*lit. a*); la commune est seule concernée par ses propres établissements, qui doivent toujours être mentionnés dans le tableau des participations;
- les participations à des organisations de droit public dans le cadre de la coopération intercommunale, comme des syndicats de communes ou des établissements (*lit. b*); dans le cas de telles organisations, la commune détient (en règle générale) des participations en capitaux, verse des subventions et assume dès lors une partie des risques;
- les affiliations et les participations à des personnes morales de droit privé (*lit. c*) qui peuvent être aussi bien des associations ou des fondations que des sociétés anonymes, des sociétés à responsabilité limitée ou des sociétés coopératives; dans le cas d'une participation à une société, la commune encourt un risque en raison de la responsabilité découlant de l'apport direct de capitaux, et dans le cas d'une affiliation à une association ou fondation, il existe un risque très général pour les finances communales même sans apport direct de capitaux;
- la qualité de membre de sociétés simples, de sociétés en nom collectif ou de sociétés en commandite (*lit. d*), soit de sociétés de personnes dont les associés sont liés entre eux par contrat; cette catégorie englobe les placements collectifs au sens de la loi sur les placements collectifs¹⁸ s'il ne s'agit pas de personnes morales (tombant sous le coup de la *lit. c*); il peut être renvoyé au commentaire de la lettre *b* s'agissant des participations et des risques;
- les rapports contractuels conclus en vue de l'accomplissement de tâches communales (*lit. e*), soit les contrats (de prestations, en particulier) passés avec des tiers (collectivités de droit public ou personnes privées) et portant sur des tâches publiques.

L'*alinéa 2* limite aux engagements importants l'obligation de mentionner la qualité de membre, les participations et les rapports contractuels au sens de l'*alinéa 1*, lettres *b* à *e*. Le but du tableau des participations est en effet la présentation synoptique des engagements contractés par la commune et ayant une portée suffisante pour constituer un risque. Pour que la synthèse soit complète, il s'agit de mentionner tous les organismes responsables de l'accomplissement de tâches qui revêtent de l'importance, même si la commune ne détient pas de participation majoritaire. Les engagements recelant tout au plus un faible risque ne doivent en revanche, du fait de leur portée négligeable, pas obligatoirement figurer dans le tableau. L'importance d'un engagement au sens de l'*alinéa 1*, lettres *b* à *e* peut être liée à la présence de risques divers (risque financier, responsabilité, risque politique) dont il s'agit de préciser la nature au cas par cas. L'OACOT propose plusieurs exemples dans son guide.

L'*alinéa 3* énumère les indications que doit fournir le tableau des participations pour chaque organisation. Elles sont importantes, car elles permettent une évaluation précise des risques. Il s'agit des indications suivantes:

- le nom, le siège et la forme juridique (*lit. a*),
- les activités et les tâches publiques à effectuer (*lit. b*),

¹⁸ Loi fédérale du 23 juin 2006 sur les placements collectifs de capitaux (loi sur les placements collectifs, LPCC; RS 951.31)

- les capitaux propres déclarés de l'organisation et la part de la commune (*lit. c*),
- la valeur d'acquisition et la valeur comptable de la participation (*lit. d*),
- le pourcentage de suffrages dont dispose la commune (*lit. e*),
- les principaux autres détenteurs de participations (*lit. f*),
- les participations propres de l'organisation revêtant de l'importance et les modalités de consolidation des comptes annuels (*lit. g*),
- les flux financiers intervenus pendant l'année de référence entre la commune et l'organisation (*lit. h*) ainsi que
- les risques spécifiques, y compris les engagements conditionnels et les obligations de garantie de l'organisation (*lit. i*).

Seules les lettres suivantes requièrent une brève explication:

Lettre d: si l'organisation est un syndicat de communes, il va de soi que ni la valeur d'acquisition ni la valeur comptable de la participation ne doivent être indiquées.

Lettre g: par «participations propres de l'organisation revêtant de l'importance», on entend d'une part les participations de l'organisation à des entités tierces qui sont significatives sur les plans économique et financier, mais aussi celles qui ont une certaine portée politique. En font notamment partie les participations à des organisations qui détiennent elles-mêmes des participations au sein de succursales ou de filiales. Les communes sont tenues de les mentionner également. Si les comptes d'entreprises dont l'organisation détient des participations sont consolidés dans les comptes annuels, les modalités de cette consolidation doivent être précisées.

Article 32h (nouveau)

Cet article régit le contenu du tableau des garanties.

L'alinéa 1 contient une liste non exhaustive des faits devant être mentionnés dès lors qu'ils pourraient occasionner à l'avenir des charges financières pour la commune:

- les engagements conditionnels lorsque la commune s'engage au profit de tiers; il s'agit en particulier de cautionnements, de garanties et de garanties de déficit (*lit. a*);
- les autres états de fait ayant un caractère conditionnel, à condition qu'ils ne soient pas pris en considération en tant que provisions; tel est le cas si la commune est par exemple propriétaire d'un terrain dont on suppose qu'il est contaminé et dont on ignore encore s'il devra être assaini et, le cas échéant, à quel moment (*lit. b*). S'agissant du tableau des provisions, il est renvoyé au commentaire de l'article 32f.

L'alinéa 2 énumère les indications que doit fournir le tableau pour chaque garantie:

- le nom des destinataires ou du cocontractant ou de la cocontractante (*lit. a*); il convient donc de préciser par exemple de qui la commune s'est portée caution ou envers qui elle s'est engagée à couvrir un éventuel déficit;
- le rapport juridique (*lit. b*), à savoir la nature de la garantie (caution, contrat concernant la garantie de déficit, etc.);
- les flux financiers de l'exercice entre la commune et les destinataires (*lit. c*); les montants qui, durant l'exercice, ont circulé le cas échéant entre la commune et les personnes ou entités concernées doivent être précisés;
- les prestations couvertes par la garantie (montant) (*lit. d*); il s'agit par exemple de la précision selon laquelle la commune se porte caution d'un foyer privé pour personnes âgées afin de lui permettre d'obtenir le préfinancement d'un projet de construction, ou s'engage à couvrir le déficit annuel d'une crèche privée;

- d'autres précisions spécifiques (*lit. e*); cette rubrique n'est pas obligatoirement remplie, mais les communes sont tenues de mentionner toutes les autres informations importantes relatives aux destinataires ainsi qu'au cocontractant ou à la cocontractante chaque fois que cela semble nécessaire.

Article 32i (nouveau)

Cet article règle le contenu du tableau des immobilisations.

L'*alinéa 1* précise la nature des montants devant figurer dans le tableau des immobilisations. Il s'agit d'une part de la somme des valeurs comptables des immobilisations et des coûts d'acquisition, des amortissements ordinaires cumulés (cf. art. 83 OCo) et des rectifications (cf. art. 81 OCo), et d'autre part des informations complémentaires ainsi que des raisons des changements intervenus. Il convient d'indiquer les montants au début et à la fin de l'exercice, les changements (augmentations et diminutions) devenant ainsi aisément lisibles.

En vertu de l'*alinéa 2*, les indications requises doivent être fournies pour chacune des catégories d'immobilisations suivantes¹⁹:

- immobilisations corporelles (*lit. a*),
- immobilisations incorporelles (*lit. b*),
- immobilisations en cours de construction (*lit. c*),
- subventions d'investissement (*lit. d*),
- stocks (*lit. e*) et
- patrimoine financier (*lit. f*).

L'*alinéa 3* précise les éléments qui, en fin d'année, doivent être mis en regard des montants du début de l'exercice afin de faire ressortir les changements intervenus. Il s'agit en particulier des augmentations, des diminutions et des aliénations, des amortissements ordinaires au sens de l'article 83, alinéas 1 et 3 OCo, des rectifications selon l'article 83, alinéa 4 OCo, des changements résultant de réévaluations et de rectifications conformément à l'article 81, alinéas 3 et 4 OCo ainsi que d'informations complémentaires comme les valeurs d'assurance-incendie des immeubles.

Article 32k (nouveau)

L'article 80, lettre g OCo prévoit désormais que l'annexe aux comptes annuels doit fournir des indications supplémentaires permettant d'apprécier l'état du patrimoine et des revenus, les engagements et les risques financiers. Les éléments obligatoires sont le contrôle des crédits d'engagement (*lit. a*) et le tableau des crédits supplémentaires (*lit. b*). Les communes avaient déjà l'obligation de les fournir jusqu'ici, à la différence près qu'il s'agissait de postes distincts des comptes annuels (cf. art. 30). Parmi les autres indications importantes (*lit. c*), on peut citer la mention des contrats de leasing ou encore des conclusions sur le respect d'un frein éventuel à l'endettement.

Article 33

En vertu de l'article 95, alinéa 2 OCo, les comptabilités séparées sont intégrées au budget et aux comptes annuels de la commune, à l'exception de celles des banques qui appartiennent à la commune. L'*alinéa 1* répète ce principe et précise que la consolidation doit avoir lieu conformément aux dispositions qui suivent.

¹⁹ Cf. manuel intitulé «Modèle comptable harmonisé pour les cantons et les communes (MCH2)», édité par la Conférence des directeurs cantonaux des finances (ci-après «manuel MCH2»), tableau p. 67 s. Le manuel peut être commandé auprès de la Conférence des directeurs cantonaux des finances, Maison des cantons, Speichergasse 6, case postale, 3000 Berne, www.fdk-cdf.ch.

L'*alinéa 2* prévoit que la consolidation prescrite par l'article 95, *alinéa 2* OCo doit avoir lieu selon la méthode de la consolidation globale.

En vertu de l'*alinéa 3*, les communes ont le choix, pour la consolidation facultative au sens de l'article 95, *alinéa 3* OCo, entre la méthode de la mise en équivalence²⁰ et la méthode de la consolidation globale. Lorsque la méthode de la mise en équivalence est appliquée à une participation, celle-ci figure à l'actif du bilan en tant que composante du patrimoine. Pour la consolidation globale, les actifs et les passifs de l'institution concernée ou de la société dont la commune détient une participation sont entièrement repris. Les principales étapes sont les suivantes: consolidation de capital, consolidation des dettes, élimination des résultats intermédiaires, et enfin consolidation des revenus et des charges²¹.

L'*alinéa 4* précise qu'en cas de consolidation, sur une base volontaire uniquement, des comptes d'entreprises communales au sens de l'article 95, *alinéa 3* OCo en relation avec l'article 65 LCo et d'autres organisations dotées de la personnalité juridique au sens de l'article 67 LCo, les dispositions applicables sont les mêmes que pour la consolidation obligatoire.

Le terme de «consolidation» remplace de manière générale celui d'«intégration».

Article 34

L'adaptation est de nature terminologique uniquement: les notions de «consolidation» et de «compte de résultats» sont introduites dans cette disposition.

Article 35

L'adaptation est de nature terminologique d'une part («consolidation» et «compte de résultats»), et matérielle d'autre part: le nouvel instrument qu'est le tableau des flux de trésorerie est mentionné à la *lettre d* puisqu'il fait désormais partie intégrante des comptes annuels (cf. art. 30).

Article 36

La disposition relative au bilan est abrogée, car l'obligation de consolidation découle sans ambiguïté des dispositions qui précèdent. De même, les principes énoncés soulignent la nécessité d'éliminer les dettes et les créances entre les comptes annuels et les comptes à y intégrer. Dès lors que la mise en œuvre du MCH2 ne permet plus qu'une subdivision à quatre chiffres en groupes de matières, il n'y a plus non plus lieu de fixer des exigences minimales applicables à la présentation des groupes de matières pour le bilan consolidé.

Le nouvel *article 36* énonce des dispositions sur la présentation des indicateurs financiers dans le cadre de la consolidation. Du fait de leur importance et de leur pertinence, ceux-ci doivent être calculés aussi bien séparément que de manière consolidée (*al. 1*). Dans les comptes annuels, cette présentation est contraignante (*al. 2*), tandis qu'elle est facultative pour le budget et le plan financier (*al. 3*).

Article 37

La réglementation relative à la consolidation des capitaux est abrogée. Elle correspond à la méthode de la mise en équivalence et sera précisée dans le guide de l'OACOT, au chapitre consacré à la consolidation (cf. art. 33, *al. 2*).

²⁰ La méthode de la mise en équivalence est une méthode de consolidation dans laquelle seule la part détenue dans les capitaux propres ou dans le résultat partiel de l'entité contrôlée est enregistrée dans le bilan ou le compte de résultats consolidés. Lorsqu'elle est appliquée à une participation, les excédents et les pertes non réalisés, occasionnés par des transactions entre l'investisseur (ou son entité consolidée et contrôlée) et la participation, doivent alors être éliminés proportionnellement à la part détenue. Les pertes non réalisées ne doivent, en revanche, pas être éliminées si elles présentent des signes d'une perte de valeur durable.

²¹ Cf. manuel MCH2, recommandation 13, p. 69.

Article 38

Cet article est également abrogé. Dès lors que le MCH2 ne prévoit plus qu'une classification fonctionnelle à quatre chiffres du compte de résultats, il n'est plus nécessaire d'imposer des prescriptions minimales en vue de la consolidation.

Article 39

Cet article est également abrogé. En vertu du MCH2 en effet, les postes «aperçu des comptes annuels» et «aperçu du financement» sont désormais des composantes du tableau des flux de trésorerie et ne doivent dès lors plus figurer à part dans les comptes annuels (cf. aussi le commentaire de l'art. 30). De même, le «tableau des dépréciations» n'est plus nécessaire car les amortissements doivent désormais figurer dans le tableau des immobilisations (art. 32i). Dès lors que l'article 35 précise suffisamment la composition des comptes annuels consolidés, l'article 39 peut être supprimé. Quant à la réglementation applicable à la consolidation des indicateurs financiers, elle figure désormais à l'article 36.

Article 40

L'adaptation de cette disposition est de nature terminologique uniquement: il est désormais question de «comptes annuels» et de budget «consolidés».

Article 41

Là également, l'adaptation ne concerne que la terminologie: «intégration» est remplacé par «consolidation».

Article 42

L'adaptation de cette disposition est de nature purement rédactionnelle: le nom de l'office est désormais abrégé.

Article 46

L'adaptation est de nature terminologique: le terme de «comptes annuels» figure désormais au pluriel.

Article 46a

La modification apportée à la *lettre h* de *l'alinéa 1* est de nature purement terminologique: «fortune nette» devient «excédent du bilan».

Suite à l'extension des motifs de prélèvement à charge des financements spéciaux introduite par la révision de l'article 85a, alinéa 5 OCo, la liste des éléments que les communes doivent faire figurer dans leur attestation relative aux comptes annuels est complétée par la mention des prélèvements effectués sur les financements spéciaux (nouvelle *lit. k*)²².

Les *lettres a* à *g* restent inchangées, tandis que les *lettres k* à *m* deviennent les *lettres l* à *n*.

L'adaptation de *l'alinéa 2* est de nature terminologique: le terme de «comptes annuels» figure désormais au pluriel.

Les *alinéas 3* et *4* restent inchangés.

5.2 Dispositions transitoires

1. Indication des délais d'amortissement du patrimoine administratif existant selon les dispositions transitoires 4.1.2 et 4.1.4 OCo

²² Cf. également le rapport concernant la révision de l'ordonnance sur les communes du 10 octobre 2012, p. 15 s.

Le *chiffre 1* précise que les délais applicables à l'amortissement du patrimoine administratif existant selon les dispositions transitoires 4.1.2 et 4.1.4 OCo doivent être indiqués dans l'annexe aux comptes annuels. S'agissant de l'amortissement à proprement parler, il est renvoyé au rapport relatif à l'ordonnance sur les communes²³.

2. Date d'introduction

La date de l'introduction du MCH2 dans les collectivités de droit communal est régie par les dispositions transitoires de la modification de l'ordonnance sur les communes du 17 octobre 2012.

5.3 Entrée en vigueur

La présente ordonnance doit entrer en vigueur en même temps que la révision partielle de l'ordonnance sur les communes (et de la loi sur les communes qui est à l'origine de la procédure de révision). La date prévue est le 1^{er} janvier 2013.

5.4 Annexes

Plan comptable

Le plan comptable MCH2 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). Le canton de Berne se fonde sur le plan comptable établi par le groupe de coordination de la commission de la Conférence des autorités cantonales de surveillance des finances communales (CACSF), qui répond aux besoins des communes. Ce plan prévoit une classification à cinq chiffres pour le bilan (alors que le MCH n'en prévoyait que 4), une représentation par groupes de matières à quatre chiffres tant pour le compte de résultats que pour le compte des investissements (MCH: 3 chiffres), et une représentation fonctionnelle à quatre chiffres également (MCH: 3 chiffres).

En ce qui concerne les tâches «Eglises et affaires religieuses» (3500) et «Sylviculture» (8200), la classification fonctionnelle a, pour le canton de Berne, été élargie afin de tenir compte des besoins spécifiques des paroisses (3501 à 3509) et des communes bourgeoises (8211 à 8231).

Le plan comptable sera adapté ultérieurement aux nouvelles tâches, en collaboration avec la CACSF, et les collectivités seront informées en temps utile des changements apportés. Ces dernières ne sont pas autorisées à introduire des fonctions ou des groupes de matières non prévus par le plan comptable officiel²⁴.

Annexe 1: plan comptable – bilan

L'annexe 1, en relation avec l'article 12, contient les prescriptions contraignantes relatives à la numérotation et à la désignation des comptes du bilan. Elle se fonde sur l'article 60, alinéa 2 OCo et a été intégralement reprise du manuel MCH2.

Les termes ont été le plus souvent adaptés à la terminologie du MCH2 (celui de «fortune nette» a été remplacé par «excédent du bilan», etc.).

Annexe 2: plan comptable – classification fonctionnelle

L'annexe 2, en relation avec l'article 10, contient les prescriptions contraignantes relatives à la classification fonctionnelle des comptabilités communales. Elle se fonde sur l'article 60, alinéa 2 OCo et a été reprise pour l'essentiel du manuel MCH2²⁵.

Les termes ont été le plus souvent adaptés à la terminologie du MCH2 («compte administratif» a été remplacé par «compte de résultats et compte des investissements», etc.).

²³ Cf. le rapport concernant la révision de l'ordonnance sur les communes du 10 octobre 2012, p. 25 ss.

²⁴ Cf. manuel MCH2, recommandation 3.

²⁵ Cf. manuel MCH2, tableau 48, bilan, groupes de matières (groupes par nature) 209, 290 et 299, p. 166 s.

L'annexe 2 se compose de deux parties: la classification fonctionnelle des collectivités de droit public au sens de l'article 2, alinéa 1, lettres a à i LCo (toutes les collectivités de droit communal sauf les conférences régionales [annexe 2.1]), et la classification fonctionnelle des conférences régionales (annexe 2.2).

Annexe 3: plan comptable – compte de résultats par groupes de matières

L'annexe 3, en relation avec l'article 11, contient les prescriptions contraignantes relatives au compte de résultats par groupes de matières des comptabilités communales. Elle se fonde elle aussi sur l'article 60 OCo et a été intégralement reprise du manuel MCH2.

Les termes ont été le plus souvent adaptés à la terminologie du MCH2 («compte de fonctionnement classé par natures» a été remplacé par «groupes de matières du compte de résultats», etc.).

Annexe 4: plan comptable – compte des investissements par groupes de matières

L'annexe 4, en relation avec l'article 11, contient les prescriptions contraignantes relatives au compte des investissements par groupes de matières des comptabilités communales. Elle se fonde elle aussi sur l'article 60 OCo et a été intégralement reprise du manuel MCH2.

Les termes ont été le plus souvent adaptés à la terminologie du MCH2 («natures» a été remplacé par «groupes de matières», etc.).

6. Place du projet dans le programme gouvernemental de législature (programme législatif) et dans d'autres planifications importantes

Les changements liés à l'introduction du MCH2 sont mentionnés dans le programme législatif figurant en annexe du programme gouvernemental de législature 2011 à 2014, page 36.

7. Répercussions financières

L'introduction du MCH2 dans les collectivités de droit public au sens de l'article 2, alinéa 1 LCo n'aura pas de conséquences financières directes périodiques pour le canton. Il y a uniquement lieu de s'attendre à des besoins accrus en prestations de conseil et de soutien pendant la phase initiale, qu'il sera possible de satisfaire avec les ressources humaines disponibles à l'OACOT.

8. Répercussions sur le personnel et l'organisation

Tout au long de la phase d'introduction, les besoins supplémentaires en prestations de conseil et de soutien seront considérables. Sinon, l'introduction du MCH2 dans les collectivités de droit public au sens de l'article 2, alinéa 1 LCo n'aura de répercussions ni sur le personnel, ni sur l'organisation du canton.

Il convient toutefois de relever que les adaptations apportées à la présente ordonnance et à l'ordonnance sur les communes impliquent la refonte du Guide des finances communales²⁶, qui devra être adapté et complété à maints endroits. Le document remanié sera disponible au plus tard au moment de l'introduction du MCH2 dans les communes municipales et les communes mixtes.

9. Répercussions sur les communes

Dans les communes, il y a lieu de s'attendre à des besoins considérables s'agissant de la formation du personnel des administrations des finances ainsi que de l'information des

²⁶ Cf. le rapport concernant la révision de l'ordonnance sur les communes du 10 octobre 2012, p. 3.

autorités. L'OACOT prévoit toute une palette d'offres à une large échelle²⁷, afin de garantir le bon déroulement et le professionnalisme de la mise en œuvre.

L'adaptation des logiciels aux nouvelles prescriptions légales impliquera également des charges pour les communes. Il n'est toutefois pas possible de les chiffrer car elles dépendent des fabricants de logiciels et des conditions contractuelles.

10. Répercussions sur l'économie

L'introduction du MCH2 améliore la comparabilité des comptes communaux et fournit des bases décisionnelles plus solides et plus transparentes en matière de gestion financière des communes. Ces aspects présentent des avantages non seulement pour les décideurs, mais bien sûr aussi pour les contribuables et les créanciers (banques, assurances, etc.). Il devient en outre plus aisé d'établir des statistiques uniformes, permettant les comparaisons. Enfin, avec l'adoption du MCH2, les comptes sont présentés selon le même principe aux trois niveaux étatiques.

11. Résultat de la consultation des milieux intéressés

Le présent projet de modification a fait l'objet d'une consultation écrite des milieux spécialisés et des services administratifs spécialisés du 8 au 31 août 2012. Les destinataires suivants ont été invités à prendre position: Association des communes bernoises (ACB), Cadres des communes bernoises (CCB), Association bernoise des communes et corporations bourgeoises, Association des paroisses du canton de Berne, Association des administrateurs des finances des collectivités publiques du Jura bernois, Conseil du Jura bernois, Conseil des affaires francophones du district bilingue de Bienne, Secrétaires communales et communales du Jura bernois, Conférence régionale de l'Oberland oriental, Conférence régionale de Berne – Mittelland, Conférence régionale de l'Emmental, Directoire des préfetures, divers services administratifs.

Les prises de position reçues sont au nombre de 16, 8 destinataires ayant renoncé à se prononcer. Les principales prises de position sont résumées ci-après. Il est en outre précisé dans quelle mesure les suggestions ou exigences ont été retenues dans le présent projet. Les avis exprimés par les services administratifs cantonaux ne sont toutefois pas exposés ici en raison de leur caractère confidentiel (en vertu de l'art. 15, al. 3 OPC²⁸).

11.1 Appréciation générale

Toutes les prises de position traitant d'aspects matériels du projet sont dans l'ensemble positives. L'étoffement du plan comptable compte tenu des besoins spécifiques des paroisses et des conférences régionales, en particulier, a été salué par les associations concernées. Les principales objections soulevées sont exposées ci-après.

Certains participants à la consultation ont renvoyé aux objections ou avis qu'ils avaient déjà émis à propos de l'ordonnance sur les communes. Nombreux sont ceux qui ont une nouvelle fois souligné à quel point il est important que le canton propose dans les meilleurs délais une formation suffisamment approfondie, et qu'il prépare une documentation détaillée au sujet des nouveaux instruments, assortie de modèles et d'outils de travail.

11.2 Vue d'ensemble des principales adaptations matérielles apportées suite à la consultation

Les participants à la consultation ont en particulier abordé les points suivants:

a) Calcul et présentation des indicateurs financiers (art. 30, lit. b)

Il a été proposé que l'obligation de calculer et de présenter séparément les indicateurs financiers soit inscrite dans l'ordonnance de Direction afin que l'uniformité de la mise en

²⁷ Cf. manuel MCH2, annexes n° 5 et 6.

²⁸ Ordonnance du 26 juin 1996 sur les procédures de consultation et de corapport (OPC; RSB 162.025).

œuvre et la comparabilité soient garanties (ACB et CCB). Cette suggestion se rapportait à tous les instruments (plan financier, budget et comptes). Certains ont par ailleurs estimé nécessaire que les formules de calcul des indicateurs financiers soient précisées dans l'ordonnance, toujours dans un souci d'uniformité et de comparabilité.

Ces remarques, en partie fondées, ont amené la JCE à préciser l'article 30, lettre *b*. Celui-ci prévoit désormais que les indicateurs financiers doivent être calculés et présentés pour le compte général et pour les domaines financés par des émoluments, séparément d'une part et ensemble d'autre part.

La proposition d'étendre cette obligation au plan financier et au budget n'a par contre pas été retenue, ni celle d'intégrer les formules de calcul dans l'ordonnance. Il est en effet préférable de faire figurer ces dernières dans le guide, où il sera plus aisé de les assortir des explications nécessaires.

b) Nouveaux instruments (art. 32a à 32k), dont le tableau des participations (art. 32g)

La réglementation des nouveaux instruments aux articles 32a à 32k rencontre d'une manière générale un écho positif. L'ACB, les CCB, l'Association bernoise des communes et corporations bourgeoises ainsi que l'Association des paroisses du canton de Berne, en particulier, souhaitent participer à l'élaboration des modèles de l'OACOT.

La JCE estime qu'il est tout à fait dans son intérêt de faire appel aux associations et de profiter de leur vaste expérience lors de l'élaboration des différents outils de travail, et en particulier des modèles.

L'ACB et les CCB, dans une prise de position commune, ont proposé une réglementation plus détaillée du tableau des participations. Les deux associations soulignent d'une part la nécessité d'y faire figurer toutes les affiliations et participations porteuses de risques financiers ou autres (y compris dans le cas des associations et des fondations) ainsi que toutes les relations contractuelles avec des tiers; elles relèvent d'autre part la possibilité de limiter l'obligation de mentionner les engagements de la commune aux affiliations, participations et relations contractuelles qui revêtent de l'importance.

La proposition des deux associations est convaincante. L'article 32g, alinéa 1 mentionne donc désormais également, à la lettre *c*, les affiliations à des personnes morales, c'est-à-dire à des associations ou fondations, en plus des entreprises communales (lit. *a*), des participations à des organisations de droit public dans le cadre de la coopération intercommunale (lit. *b*), des participations à des personnes morales de droit privé (lit. *c*) et de la qualité de membre de sociétés simples, de sociétés en nom collectif ou de sociétés en commandite (lit. *d*). Une lettre *e* est par ailleurs ajoutée, selon laquelle les rapports contractuels conclus avec des tiers en vue de l'accomplissement de tâches communales doivent eux aussi figurer dans le tableau des participations. L'obligation d'énumérer de manière exhaustive les affiliations, participations et rapports contractuels est toutefois relativisée à l'alinéa 2 qui, sur proposition des associations, la limite aux engagements importants. La JCE n'a par contre pas prévu un tel assouplissement s'agissant des entreprises communales (lit. *a*), contrairement à la proposition des associations, car elle estime que la participation est toujours importante dans un tel cas.

c) Plan comptable (annexes 1 à 4)

Les participants à la consultation n'ont pas formulé d'objection de principe au nouveau plan comptable. L'Association des paroisses du canton de Berne se réjouit de la prise en considération des besoins particuliers des paroisses et de l'introduction de fonctions spéciales. Les conférences régionales se déclarent satisfaites de l'annexe 2.2 établie à leur intention et se félicitent de la solution particulière qui a été retenue. La conférence régionale de l'Oberland oriental estime que les conférences régionales devraient avoir la possibilité, à l'avenir, de tenir un compte des investissements pour les plans et projets pluriannuels.

La JCE ne considère pas opportun de revenir sur la question de l'admissibilité de la tenue d'un tel compte par les conférences régionales, car il s'est avéré que les coûts des plans et projets pluriannuels évoqués ne constituent pas des investissements de nature à figurer dans

le compte des investissements. Les conférences régionales accomplissent en effet des tâches de planification, d'aménagement et de coordination. Or, par investissements, on entend la création de valeurs patrimoniales dont la durée d'utilisation s'étend sur plusieurs années. Les tâches de réalisation, quant à elles, ressortissent aux communes. La JCE comprend bien que les conférences régionales éprouvent le besoin d'indiquer les coûts des plans et projets pluriannuels, mais estime que l'instrument approprié, à cet égard, est le contrôle des crédits pluriannuels (calcul des coûts), et non le compte des investissements.

La JCE a par ailleurs retenu la plupart des suggestions concernant la désignation de certains comptes ou fonctions. Il importe de relever, à cet égard, que l'adéquation du nouveau plan comptable ne pourra être éprouvée en détail qu'au moment de l'introduction du MCH2 dans les communes pilotes. Des rectifications pourront également être apportées à ce stade. Partant du principe que des adaptations se révéleront nécessaires, la JCE se réserve la possibilité de modifier les annexes en temps utile.

Berne, le 18 octobre 2012

Le directeur de la justice, des affaires
communales et des affaires ecclésiastiques:

Christoph Neuhaus

Annexe 1

Différences terminologiques entre le NMC et le MCH2

NMC	MCH2
Biens dont l'affectation est déterminée par des tiers	Libéralités affectées
Classification par tâches	Classification fonctionnelle
Compte administratif	Ce terme générique, qui désignait le compte de résultats et le compte des investissements, n'existe plus.
Compte annuel	Comptes annuels
Compte de fonctionnement	Compte de résultats
Compte des investissements	Compte des investissements: ce compte se limite toutefois aux dépenses et aux recettes du patrimoine administratif, et n'englobe plus celles du patrimoine financier (en particulier les placements immobiliers du patrimoine financier)
Dépréciations complémentaires	Amortissements supplémentaires
Dépréciations harmonisées	Amortissements ordinaires
Engagements (fonds de tiers)	Capitaux de tiers
Excédent de charges	Déficit du compte de résultats
Excédent de revenus	Excédent du compte de résultats
Fortune nette	Excédent du bilan
Volume des transactions inscrites au compte de fonctionnement	Total du roulement du compte de résultats
Il n'existait pas jusqu'ici de terme englobant <ul style="list-style-type: none"> • les avances aux financements spéciaux des capitaux propres et les engagements envers ceux-ci, • la réserve liée à la réévaluation du patrimoine financier, • les autres capitaux propres et • l'excédent ou le découvert du bilan. 	Capitaux propres