



Ordonnance sur les 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 | 1 |
| 2.2 Introduction du MCH2 dans les collectivités de droit communal..... | 2 |
| 3. Caractéristiques de la nouvelle réglementation | 2 |
| 3.1 Généralités..... | 2 |
| 3.2 Principales nouveautés apportées par le MCH2..... | 2 |
| 4. Forme de l'acte législatif..... | 3 |
| 5. Commentaire des articles..... | 3 |
| 5.1 Modification de l'ordonnance sur les communes | 3 |
| 5.2 Adaptation indirecte d'autres ordonnances..... | 20 |
| 5.2.1 Ordonnance du 24 octobre 2007 sur les conférences régionales (OCR) | 20 |
| 5.2.2 Ordonnance du 24 octobre 2007 sur le règlement d'organisation des conférences régionales (OROCR) | 20 |
| 5.3 Dispositions transitoires | 21 |
| 6. Place du projet dans le programme gouvernemental de législature (programme législatif) et dans d'autres planifications importantes | 28 |
| 7. Répercussions financières | 28 |
| 8. Répercussions sur le personnel et l'organisation..... | 28 |
| 9. Répercussions sur les communes | 28 |
| 10. Répercussions sur l'économie | 29 |
| 11. Résultat de la procédure de consultation | 29 |
| 11.1 Appréciation générale | 29 |
| 11.2 Vue d'ensemble des principales adaptations matérielles apportées suite à la procédure de consultation..... | 29 |

**Rapport
présenté par la Direction de la justice, des affaires communales et des affaires
ecclésiastiques au Conseil-exécutif
concernant la modification de l'ordonnance sur les communes**

1. Synthèse

L'ordonnance du 16 décembre 1998 sur les communes (OCo) est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1999 et a depuis lors été partiellement révisée à six reprises¹. La présente révision 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 communes² y relative.

Le MCH2 remplace le modèle de compte harmonisé (MCH) sur lequel se fondait dans une large mesure le «nouveau modèle de compte» (NMC) utilisé par les collectivités de droit public du canton de Berne. L'ancien modèle a été remanié compte tenu, en particulier, des évolutions suivantes:

- forte demande visant la tenue d'une comptabilité analytique qui fournisse des données comparables concernant les coûts et les prestations;
- besoins accrus en matière de prescriptions relatives aux consolidations comptables;
- introduction de la Nouvelle gestion publique;
- normes comptables internationales IPSAS, IAS, etc.

L'introduction du MCH2 constitue un pas important vers l'intégration, dans les collectivités publiques, de principes de gestion provenant de l'économie privée. Outre une nouvelle terminologie, ce modèle comporte en particulier un plan comptable complètement remodelé, un nouveau système d'amortissements linéaires selon des taux différenciés, définis par catégories d'immobilisations, ainsi que des instruments complémentaires inédits (p. ex. tableau des flux de trésorerie, tableau des immobilisations).

L'occasion offerte par la présente révision est en outre saisie pour adapter les prescriptions relatives au transfert de patrimoine administratif, ainsi que pour rectifier une erreur résultant d'un oubli lors de la révision précédente.

2. Contexte³

2.1 Révision partielle de la loi sur les communes du 28 mars 2012

Le Grand Conseil a adopté la modification de la loi sur les communes (LCo) le 28 mars 2012⁴, compte tenu en particulier des commentaires figurant dans le rapport relatif au projet. 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 LCo⁵ et d'adapter les prescriptions relatives à la gestion financière en fonction de la terminologie du MCH2. Cette décision implique une adap-

¹ Modification du 25.10.2000 (ROB 00-113), en vigueur dès le 1.1.2001; modification du 25.6.2003 (ROB 03-70), en vigueur dès le 1.9.2003; modification du 23.2.2005 (ROB 05-22), en vigueur dès le 1.5.2005; modification du 26.4.2006 (ROB 06-51), en vigueur dès le 1.1.2007; modification du 29.10.2008 (ROB 08-122), en vigueur dès le 1.1.2009, modification du 25.8.2010 (ROB 10-68), en vigueur dès le 1.11.2010.

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

³ 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.

⁴ Journal du Grand Conseil 2012, p. 544 ss et annexe 11.

⁵ 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.

tation de l'ordonnance sur les communes d'une part, et de l'ordonnance de Direction du 23 février 2005 sur la gestion financière des communes d'autre part⁶.

2.2 Introduction du MCH2 dans les collectivités de droit communal

Comme indiqué au chiffre 2.1, le Grand Conseil, en approuvant la modification de la loi sur les communes le 28 mars 2012, a notamment pris la décision de principe d'introduire le MCH2 dans toutes les collectivités de droit communal (cf. note 5). Il a chargé le Conseil-exécutif d'appliquer des règles uniformes lorsque les recommandations du MCH2 laissent une marge d'appréciation ou autorisent des mesures plus souples. S'agissant du calendrier, il convient d'adopter une démarche pragmatique, tant il est vrai que l'introduction simultanée du MCH2 dans toutes les collectivités de droit communal serait 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) et à l'article réglant l'entrée en vigueur.

Il va de soi que les collectivités de droit communal bénéficieront d'un soutien lors de l'introduction du MCH2. Dans cette perspective, l'Office des affaires communales et de l'organisation du territoire (OACOT) a élaboré une stratégie de formation des administrateurs des finances et des autorités⁷ et participera activement à l'organisation des cours. De plus, il mettra des modèles à la disposition des communes.

C'est volontairement que l'on a renoncé à admettre d'autres modèles de présentation des comptes, et en particulier les normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS). Il importe en effet que toutes les collectivités de droit communal au sens de l'article 2, alinéa 1 LCo appliquent le MCH2 pour que l'autorité cantonale de surveillance puisse accomplir les tâches qui lui incombent (constater p. ex. si une commune présente un découvert du bilan exigeant une intervention de sa part). De plus, il s'agit là d'une condition à la comparabilité des comptes des communes bernoises. Par rapport au MCH2, les normes IPSAS présentent des divergences fondamentales dans les domaines de l'inscription au bilan, de l'évaluation et de la publication notamment. Elles ne seraient guère applicables à des collectivités de la taille des communes bernoises et ne pourraient donc convenir le cas échéant qu'aux villes de Berne, Thoun et Bienne. Celles-ci sont d'ailleurs libres de les appliquer *en plus* du MCH2 si le besoin s'en faisait sentir, par exemple pour leurs relations avec les banques et les assurances, ou encore à des fins de comparaison avec des villes comme Genève ou Zurich. Ainsi, les communes ne doivent pas renoncer aux éventuels avantages de localisation que les normes IPSAS pourraient leur procurer.

3. Caractéristiques de la nouvelle réglementation

3.1 Généralités

Le MCH2 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. Dans de nombreux domaines, le MCH2 présente des différences fondamentales par rapport à la pratique actuelle. L'adoption, par les collectivités publiques, de principes de gestion de l'économie privée est aussi une chance pour celles-ci, notamment dans une période où elles ont de plus en plus de peine à trouver du personnel qualifié en matière de gestion financière. L'application de méthodes proches de celles usitées dans le domaine privé aura également des effets positifs sur la compréhension et la transparence, tant pour les autorités que pour la population.

3.2 Principales nouveautés apportées par le MCH2

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

⁷ Cf. rapport de l'OACOT du 10 mai 2010 intitulé «Introduction du modèle comptable harmonisé 2 (MCH2) dans les collectivités publiques du canton de Berne» (ci-après «rapport MCH2»), annexe 6, publié à l'adresse <http://www.jgk.be.ch> -> Communes -> Finances communales -> Projet MCH2.

Outre de nombreuses adaptations terminologiques⁸, le MCH2 entraîne de profonds changements d'ordre matériel dont les principaux sont les suivants:

- nouveau plan comptable,
- nouveau système d'amortissement (art. 81 à 85),
- nouveaux instruments tels que
 - o le tableau du flux de trésorerie (art. 71, al. 1, lit. d et 79b),
 - o l'état des capitaux propres (art. 80, lit. c et 80a),
 - o le tableau des garanties (art. 80, lit. e et 80d),
 - o le tableau des immobilisations (art. 80, lit. f et 80e),
- compte de résultats échelonné (art. 78, al. 2 à 4),
- nouvelles limites d'inscription à l'actif (art. 79a),
- nouvelles prescriptions relatives à la consolidation (art. 95).

Ces aspects seront expliqués et développés au chapitre 5, dans les commentaires des articles précités⁹.

4. Forme de l'acte législatif

Les modifications requises, au niveau des ordonnances, par la révision partielle de la loi sur les communes du 28 mars 2012 et l'introduction du MCH2 dans les collectivités de droit communal, font l'objet d'une révision de l'ordonnance sur les communes.

5. Commentaire des articles

5.1 Modification de l'ordonnance sur les communes

Article 57

Les principes de la gestion financière des communes actuellement énumérés à l'*alinéa 2* restent valables après le passage au MCH2; ils sont toutefois complétés par les principes de l'urgence et de la gestion axée sur les résultats.

- Urgence: les dépenses doivent se faire par ordre d'urgence (*lit. g*).
- Gestion axée sur les résultats: les décisions financières doivent être prises en fonction de leur efficacité. Des indicateurs doivent permettre de mesurer les effets d'une dépense, la réalisation des objectifs et le rapport coût/prestation. Les communes sont libres de décider si elles entendent calculer de tels indicateurs. Seules celles qui appliquent un modèle de nouvelle gestion publique au sens des articles 115 ss OCo sont tenues de le faire (*lit. h*).

L'*alinéa 1* reste inchangé.

Article 59

L'OACOT peut se contenter d'éditer le guide prévu à l'*alinéa 1* sous forme électronique uniquement.

Certaines adaptations de nature terminologique sont apportées à l'*alinéa 3* compte tenu du MCH2. C'est ainsi que l'on parle désormais de «comptes annuels» au pluriel (*lit. c*). La lettre e mentionne simplement la «consolidation», et non plus la «consolidation des comptabilités séparées» car le guide traitera ce thème de manière générale, et non plus seulement en relation avec les comptabilités séparées.

Les *alinéas 1, 2 et 4* restent inchangés.

Article 60

⁸ Cf. annexe 1 «Différences terminologiques entre le NMC et le MCH2»

⁹ Certains d'entre eux sont traités dans l'ODGFCo (plan comptable).

A *l'alinéa 1*, il est désormais question de «comptes annuels». Il est renvoyé à cet égard au commentaire de l'article 59.

La désignation de «Modèle de compte harmonisé (MCH)» doit être remplacée par celle de «modèle comptable harmonisé 2 (MCH2)» à *l'alinéa 2* puisque ce plan comptable est introduit par la présente révision législative.

Alinéa 4: le MCH2 parle de «classification fonctionnelle», et non plus de «classification par tâches».

L'alinéa 3 reste inchangé.

Article 61

La modification est de nature purement rédactionnelle: il est désormais question de «comptes annuels».

Article 64a

Une modification de nature rédactionnelle est apportée à *l'alinéa 2*, dès lors que le «compte de fonctionnement» s'appelle «compte de résultats» dans le MCH2. Par ailleurs, les paroisses sont retirées de la liste des collectivités susceptibles d'entrer dans la catégorie des «petites collectivités» pour lesquelles les exigences relatives au plan financier sont allégées. En effet, une nouvelle disposition selon laquelle les paroisses adressent elles aussi le tableau des «résultats de la planification financière» à l'OACOT a été introduite dans l'ordonnance sur les communes à l'occasion de sa révision du 25 août 2010 (art. 64, al. 2). L'OACOT exploite sur cette base un système permettant la détection précoce d'évolutions critiques des finances (cf. art. 143). Il en découle que les paroisses doivent elles aussi établir un plan financier répondant aux exigences normales, et non pas simplement aux exigences allégées. Ce point n'avait pas été remarqué lors de la révision de 2010, et il s'agit de le corriger ici.

Dès lors que la composition du bilan va changer sous le régime du MCH2, on peut partir du principe que son total sera d'une manière générale plus élevé. Avant de tenir compte de cette probabilité et de relever le plafond prévu dans le présent *alinéa 2* afin que les conditions restent identiques, il convient toutefois d'attendre les résultats concrets. Ce n'est que si la différence le justifie que la limite sera majorée en conséquence.

L'alinéa 1 reste inchangé.

Article 65

Des changements de nature terminologique sont apportés aux *alinéas 1 et 4*, tandis que les *alinéas 2 et 3* restent inchangés.

Article 67

Le terme de «compte administratif» n'existe plus dans le MCH2. Ce compte se composait du compte de fonctionnement (désormais «compte de résultats») et du compte des investissements, qui sont maintenant mentionnés explicitement à *l'alinéa 1*.

L'alinéa 2 reste inchangé.

Article 68

Seul «compte de fonctionnement» est remplacé par «compte de résultats» à *l'alinéa 1*.

Les alinéas 2 et 3 restent inchangés.

Article 71

Selon la teneur de l'article 71 en vigueur jusqu'ici, le compte annuel comprend le bilan et le compte administratif. Or, l'article 80a concernant l'annexe relève du chapitre 2.4 consacré aux comptes annuels, ce qui indique clairement que l'annexe fait partie intégrante de ces derniers. Cette attribution est par ailleurs confirmée par l'article 30 ODGFCo, qui mentionne l'annexe dans l'énumération détaillée des postes. Tous les composants des comptes annuels précités sont repris aux *lettres a à c et e*, à la différence près que le compte administratif est désormais subdivisé en compte de résultats et compte des investissements.

Le tableau des flux de trésorerie – un nouvel instrument important prévu par le MCH2 – est mentionné à la *lettre d de l'alinéa 1*. Il juxtapose les revenus ou les recettes (augmentation de liquidités) et les charges ou les dépenses (diminution des liquidités) pendant une période¹⁰.

Les alinéas 2 et 3 font l'objet de modifications de nature terminologique.

Article 72

L'actif et le passif en tant que composants du bilan sont désormais mentionnés au singulier.

Article 73

Selon le MCH2, tant les avances aux financements spéciaux que le découvert du bilan relèvent du passif. Si 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 (suivant la nature du financement spécial), le découvert du bilan, pour sa part, est toujours un élément des capitaux propres. Les engagements envers les financements spéciaux, précédés d'un signe positif, et les avances aux financements spéciaux, précédées d'un signe négatif, sont mentionnés dans les capitaux propres ou les capitaux de tiers. Le découvert ou l'excédent du bilan figure, avec un signe négatif pour le premier et positif pour le second, dans les capitaux propres. Ces détails apparaîtront dans le plan comptable qui figurera dans une annexe de l'ODGFCo. Pour de plus amples précisions, il est également possible de consulter le manuel «Modèle comptable harmonisé pour les cantons et les communes (MCH2)»¹¹.

L'article 73 est reformulé en conséquence, et énonce désormais que l'actif se compose du patrimoine financier et du patrimoine administratif.

Article 76

Comme indiqué dans le commentaire de l'article 73, 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. Il est donc superflu de les mentionner aux côtés des deux éléments composant le passif, à savoir les capitaux de tiers et les capitaux propres. Cet article est reformulé sur le modèle de l'article 73.

Article 77

Jusqu'ici, l'article 77 énonçait une définition du compte administratif et en précisait la composition. Or, comme indiqué dans le commentaire de l'article 67, alinéa 1, ce terme n'est plus prévu par le MCH2. Le compte administratif se composait du compte de fonctionnement (désormais «compte de résultats») et du compte des investissements, qui sont désormais définis aux articles 78 à 79a. *L'article 77* peut donc être abrogé.

Article 78

A *l'alinéa 1*, le terme de «compte de fonctionnement» est remplacé par celui de «compte de résultats», conformément au MCH2.

¹⁰ Cf. également le commentaire de l'article 79b.

¹¹ Modèle comptable harmonisé pour les cantons et les communes (MCH2), publié par la Conférence des directeurs cantonaux des finances (ci-après «manuel MCH2»), tableau 48, bilan, groupes par nature (groupes de matières) 209, 290 et 299, p. 166 s. Le manuel peut être commandé auprès de la Conférence des directeurs cantonaux des finances, Maison des cantons, Speichergasse 6, case postale, 3000 Berne, ou à l'adresse www.fdk-cdf.ch.

Le compte de résultats est désormais à deux niveaux¹², raison pour laquelle l'alinéa 2 précise que le premier niveau correspond au résultat opérationnel, et le second niveau au résultat extraordinaire (avec à chaque fois un excédent de charges ou de revenus). La subdivision en deux niveaux est synonyme de transparence accrue car elle met davantage en évidence le résultat effectif (ordinaire) d'un exercice comptable. Selon le manuel MCH2, recommandation 04, chiffre 4, les charges et les revenus sont considérés comme extraordinaires lorsque l'on ne pouvait en aucune manière les envisager, lorsqu'ils se soustraient à toute influence et tout contrôle et lorsqu'ils ne font pas partie de l'activité opérationnelle (fourniture des prestations). Cette définition laisse une grande latitude d'interprétation, et risquerait fort d'aboutir à des résultats totalement divergents. Ainsi, une même charge pourrait être considérée comme ordinaire par une commune, et extraordinaire par une autre. Il est donc recommandé au Conseil exécutif de dresser une liste exhaustive des charges et des revenus extraordinaires. Cette liste figure à l'*alinéa 4*. Elle mentionne les éléments suivants:

- Attributions aux financements spéciaux et prélèvements sur de tels financements qui visent un préfinancement et reposent sur une base légale exclusivement communale (*lit. a*). Ainsi, il s'agit de financements spéciaux prescrits non par le droit supérieur (p. ex. pour le maintien de la valeur des installations d'alimentation en eau et d'assainissement), mais par un règlement que la commune a librement choisi d'adopter. Par ailleurs, les attributions et les prélèvements ne peuvent être considérés comme un résultat extraordinaire que si le financement spécial en question sert au préfinancement d'un investissement. Tel est le cas, par exemple, si la construction d'une nouvelle maison communale doit avoir lieu dans dix ans: pour répartir sur plusieurs années le financement d'un investissement aussi important, des ressources sont affectées chaque année sous forme d'avance en faveur d'un financement spécialement créé à cette fin. On est alors en présence d'un préfinancement, à tout le moins partiel.
- Attributions aux réserves provenant de l'enveloppe budgétaire et prélèvements sur de telles réserves (*lit. b*). Ce point ne concerne que les communes administrées entièrement ou partiellement selon des principes de nouvelle gestion publique au sens des articles 115 ss.
- Prélèvements sur la réserve liée à la réévaluation du patrimoine financier¹³ (*lit. c*). De tels prélèvements sont en particulier nécessaires en cas de rectification à la baisse de ce patrimoine. Plus aucune attribution n'est admissible une fois que la réévaluation est intervenue et que la réserve a été simultanément créée.
- Attributions à la réserve de fluctuation et prélèvements sur cette réserve¹⁴ (*lit. d*). Les attributions interviennent cinq ans après l'introduction du MCH2 dans la commune, et par la suite également si le règlement communal le prévoit. Quant aux prélèvements, ils ne sont possibles que si la réévaluation du patrimoine financier au sens de l'article 81, alinéas 3 et 4 aboutit à une perte, et dans la mesure de celle-ci.
- Amortissements supplémentaires (*lit. e*). Il est impératif de procéder à des amortissements supplémentaires (anciennes dépréciations complémentaires) lorsque les conditions prévues aux articles 84 et 85 sont remplies.
- Attributions au financement spécial «transfert de patrimoine administratif» et prélèvements sur ce financement en application de l'article 85a (*lit. f*).

L'*alinéa 3* précise que le résultat total (résultat opérationnel et résultat extraordinaire) modifie les capitaux propres, c'est-à-dire l'excédent ou le découvert du bilan. Cet élément est nouveau dans la mesure où, selon le MCH2, l'excédent comme le découvert du bilan relèvent des capitaux propres (avec un signe positif ou négatif)¹⁵. Jusqu'ici par contre, seul un excédent du

¹² Le manuel MCH2 propose un exemple de compte de résultats à deux niveaux, résultat total compris (p. 39).

¹³ Au sujet de la réserve liée à la réévaluation du patrimoine financier, cf. aussi les chiffres 3.3 ss des dispositions transitoires.

¹⁴ Au sujet de la réserve de fluctuation, cf. aussi l'article 81a et les chiffres 3.3 ss des dispositions transitoires.

¹⁵ Cf. manuel MCH2, plan comptable, groupe par nature (groupe de matières) 299, p. 167.

bilan modifiait le capital propre (ou fortune nette), tandis qu'un découvert figurait à part à l'actif du bilan.

Article 79

L'*alinéa* 3 est abrogé, les limites d'inscription à l'actif étant désormais fixées à l'article 79a.

Bien que les *alinéas* 1 et 2 restent inchangés, il convient de relever une nouveauté résultant de l'introduction du MCH2 d'une part, et une dérogation par rapport au manuel MCH2 d'autre part.

Jusqu'ici, et sans que cela découle de l'article 79, 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. Les écritures concernant le patrimoine financier étaient toutefois neutralisées avant la clôture du compte des investissements. 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. Le nouveau plan comptable (annexe de l'ODGFCo) indiquera les modalités concrètes de comptabilisation. Quant aux investissements du patrimoine financier, ils sont désormais comptabilisés directement dans le bilan. Il sera toutefois possible de garantir, au moyen d'une application informatique, qu'ils soient automatiquement inclus dans le contrôle des crédits par le truchement de la comptabilité des immobilisations.

Dans le plan comptable du manuel MCH2, le compte des investissements comporte aussi des dépenses et des recettes d'investissement extraordinaires¹⁶. De telles dépenses et recettes ne seront toutefois pas prévues dans le plan comptable destiné aux communes bernoises. Les raisons sont les mêmes que celles qui ont été développées au sujet du compte de résultats (art. 78): les interprétations risqueraient fort d'être totalement divergentes car une même dépense pourrait être considérée comme ordinaire par une commune, et extraordinaire par une autre. Il serait donc nécessaire, là aussi, de dresser une liste exhaustive des dépenses et des recettes d'investissement extraordinaires pour lever les incertitudes. Cependant, les exemples prévus par le MCH2 ne concernent en aucun cas le canton de Berne.

Article 79a (nouveau)

Jusqu'ici, le conseil communal pouvait débiter une dépense d'investissement au compte de fonctionnement (qui devient le compte de résultats) si elle ne dépassait pas ses compétences financières, mais au maximum 100 000 francs (art. 79, al. 3). Au-delà de ce montant, les investissements devaient être comptabilisés dans le compte des investissements et inscrits à l'actif du bilan. Tandis que les investissements à charge du compte de fonctionnement sont amortis à l'intérieur de celui-ci, ceux qui figurent dans le bilan doivent l'être selon les règles ordinaires applicables aux dépréciations.

Le MCH2 prescrit quant à lui le critère de l'importance, sans définir de limite fixe d'inscription à l'actif. En effet, l'importance dépend de la taille de la commune et des conditions spécifiques à celle-ci. Il s'agit donc de prévoir des limites différenciées afin de tenir compte de la diversité des collectivités de droit public dans le canton de Berne (*al.* 1 et 2). Il s'agit de limites supérieures, et chaque commune est libre de décider si elle entend inscrire au bilan des investissements d'un montant inférieur. L'important est qu'elle suive à cet égard une pratique constante (nouvel *al.* 5), comme l'exigeait jusqu'ici la dernière phrase de l'article 79, *alinéa* 3.

Pour les communes municipales et les communes mixtes, les limites d'inscription à l'actif sont échelonnées en fonction de leur taille démographique à l'*alinéa* 1:

¹⁶ Cf. manuel MCH2, groupes de comptes 58 et 68, p. 192 et 195.

- jusqu'à 1000 habitants et habitantes: 25 000 francs,
- de plus de 1000 à 5000 habitants et habitantes: 50 000 francs,
- de plus de 5000 à 10 000 habitants et habitantes: 75 000 francs,
- de plus de 10 000 habitants et habitantes: 100 000 francs.

Le canton, quant à lui, applique une limite d'inscription à l'actif fixée à 5000 francs.

Le critère de la taille démographique n'est pas approprié dans le cas des autres collectivités de droit public au sens de l'article 2, alinéa 1 LCo. Deux autres critères simples et aisément mesurables ont donc été retenus: le total du roulement du compte de résultats et le total du bilan. Les limites applicables ont été établies à partir d'une comparaison avec les chiffres – de 2009 – de communes municipales qui constituent une moyenne représentative des catégories de l'alinéa 1. Les limites d'inscription à l'actif indiquées à l'*alinéa 2* sont elles aussi des limites supérieures:

- total du roulement du compte de résultats inférieur ou égal à 4 millions de francs ou total du bilan inférieur ou égal à 6 millions de francs: limite fixée à 25 000 francs,
- total du roulement du compte de résultats supérieur à 4 millions de francs ou total du bilan supérieur à 6 millions de francs: limite fixée à 50 000 francs,
- total du roulement du compte de résultats supérieur à 20 millions de francs ou total du bilan supérieur à 30 millions de francs: limite fixée à 75 000 francs,
- total du roulement du compte de résultats supérieur à 60 millions de francs ou total du bilan supérieur à 80 millions de francs: limite fixée à 100 000 francs.

L'*alinéa 3* précise que c'est la valeur inférieure qui est déterminante si le total du bilan et le total du roulement du compte de résultats d'une collectivité indiquent deux limites d'inscription à l'actif différentes. Ainsi, dans le cas où le total du roulement serait supérieur à 4 millions de francs, mais le total du bilan inférieur à 6 millions de francs, la limite d'inscription à l'actif est de 25 000 francs.

L'*alinéa 4* prévoit que la limite d'inscription à l'actif au sens de l'*alinéa 2* est déterminée sur la base du total du roulement du compte de résultats et du total du bilan moyens des trois exercices précédents, afin de dissiper toute incertitude si, une année, des valeurs extrêmes sont exceptionnellement enregistrées.

Comme indiqué dans le commentaire de l'article 64a, la composition du bilan va changer sous le régime du MCH2, et on peut partir du principe que son total sera d'une manière générale plus élevé. Mais là aussi, avant de tenir compte de cette probabilité et de relever les limites calculées sur la base de moyennes actuelles, il convient d'attendre les résultats concrets de l'application du MCH2. Ce n'est que si la différence le justifie que les limites seront majorées en conséquence.

Article 79b (nouveau)

Cet article traite d'un nouvel instrument introduit par le MCH2, à savoir le tableau des flux de trésorerie, qui juxtapose les revenus ou les recettes (augmentation de liquidités) et les charges ou les dépenses (diminution des liquidités) pendant une période, et renseigne sur la provenance et l'utilisation des ressources. Il porte sur les flux provenant des activités d'exploitation (p. ex. revenus des impôts et des émoluments, traitements, charges de biens, services et marchandises), d'investissement (dépenses et recettes d'investissement du patrimoine administratif) et de financement (versements provenant de l'émission d'emprunts, versements provenant d'emprunts et d'hypothèques et décaissements pour leur remboursement, recettes et immobilisations du patrimoine financier).

Le tableau des flux de trésorerie fournit des informations financières de première importance. Le cash flow provenant de l'activité d'exploitation renseigne sur la capacité financière proprement dite de la commune. Il indique le montant des revenus obtenus, qui serviront à de nouveaux investissements ou à une réduction de la dette. 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. 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. Utilisé de manière ciblée, il peut en outre se révéler être un précieux instrument de planification.

Le tableau des flux de trésorerie n'est pas encore très répandu dans le secteur public. 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 ODGFCo), qui nécessite la collecte de nombreuses informations parfois difficiles à trouver. Ce tableau doit toutefois pouvoir être généré automatiquement par le logiciel de comptabilité. Ainsi, il n'occasionnera pas un travail considérable, et le risque d'erreur (saisie incorrecte, etc.) pourra être exclu.

L'alinéa 1 résume le but du tableau, tandis que *l'alinéa 2* en précise le contenu, à savoir les flux de trésorerie, présentés par tranches détaillées, provenant des activités d'exploitation, d'investissement et de financement. *L'alinéa 3* accorde à la JCE la compétence de prévoir des allègements pour les petites collectivités, lesquelles sont définies à l'article 64a, ainsi que pour les paroisses générales et les paroisses qui n'atteignent pas les valeurs déterminées à l'article 64a, alinéa 2. Les paroisses générales et les paroisses ne sont pas de petites collectivités, raison pour laquelle elles doivent être explicitement mentionnées ici.

Article 80

Le contenu de l'annexe aux comptes annuels, énuméré jusqu'ici à l'article 80a, fait l'objet du nouvel *article 80*. Le MCH2 prévoit divers instruments inédits, et renforce certains instruments existants. Les informations devant nouvellement figurer dans l'annexe garantissent une plus grande transparence et revêtent en particulier de l'importance pour les contribuables et les créanciers, qui sont ainsi davantage en mesure d'apprécier la situation financière de la commune. L'annexe doit comprendre les éléments suivants:

- Règles applicables à la présentation des comptes et justification des dérogations. Il s'agira ici de se référer au MCH2. L'OACOT publiera sur son site Internet la liste des dérogations au MCH2 que le canton de Berne prévoit dans le cas des collectivités de droit public. Un modèle de formulation renvoyant à cette liste et en précisant l'emplacement sera par ailleurs mis à la disposition des communes (*lit. a*).
- Principes essentiels de l'établissement du bilan et de son évaluation dans les cas où il existe une marge d'action. La législation cantonale est assez détaillée sur ces points et il existe peu de domaines laissant une marge d'appréciation aux communes (p. ex. possibilité d'abaisser la limite d'inscription à l'actif [art. 79a], réévaluation des natures du patrimoine financier [annexe II]). La commune doit alors exposer les principes qu'elle applique (*lit. b*).
- Etat des capitaux propres (*lit. c*). Il est renvoyé au commentaire de l'article 80a.
- Tableau des provisions (*lit. d*). Il est renvoyé au commentaire de l'article 80b.
- Tableau des participations et des garanties (*lit. e*). Il est renvoyé au commentaire des articles 80c et 80d.
- Tableau des immobilisations contenant des informations détaillées sur les placements de capitaux (*lit. f*). Il est renvoyé au commentaire de l'article 80e.
- Indications supplémentaires permettant d'apprécier l'état du patrimoine et des revenus, les engagements et les risques financiers (*lit. g*). Il peut s'agir par exemple d'indica-

tions portant sur les modifications des principes d'établissement du bilan et d'évaluation ainsi que sur leurs répercussions, de contrats de leasing, d'une liste des crédits d'engagement n'ayant pas encore fait l'objet d'un arrêté de compte, de conclusions sur le respect d'un frein éventuel à l'endettement, etc.

Il va de soi que l'OACOT mettra différents modèles, tableaux, etc. à la disposition des communes. Par ailleurs, certains documents comme le tableau des immobilisations pourront être établis directement par le logiciel.

Le contenu de l'ancien article 80 sur la vérification des comptes par l'organe désigné à cet effet est transposé dans un nouvel article 80g. Pour des raisons de systématique, cette disposition ne doit en effet figurer qu'à la fin du chapitre 2.4 sur la vérification des comptes.

Article 80a

L'article 80a traite de l'état des capitaux propres, un nouvel instrument du MCH2 qui présente les causes des changements intervenus dans les différents postes des capitaux propres. Cet état détaillé va accroître la transparence et faciliter l'analyse de la situation financière des communes. La notion de capitaux propres est nouvelle et doit être comprise au sens large. Elle englobe en effet les avances aux financements spéciaux des capitaux propres et les engagements envers ceux-ci¹⁷, les fonds enregistrés comme capitaux propres, les réserves provenant de l'enveloppe budgétaire, la réserve de revalorisation, la réserve liée à la réévaluation du patrimoine financier, les autres capitaux propres, et enfin l'excédent ou le découvert du bilan¹⁸. Le solde du compte de résultats (ancien compte de fonctionnement), qui constitue le capital propre au sens strict, continue comme par le passé à modifier l'excédent ou le découvert du bilan.

Article 80b (nouveau)

Cet article définit un autre instrument inédit, le tableau des provisions. Des provisions sont constituées en vue de couvrir des engagements existants pour lesquels la date d'exécution ou le montant des ressources nécessaires sont incertains. Il peut s'agir par exemple d'engagements des communes vis-à-vis de collaborateurs ayant cumulé des avoirs de vacances.

L'énumération des provisions dans un tableau ad hoc accroît la transparence et représente une amélioration par rapport à la situation actuelle.

Article 80c (nouveau)

Le tableau des participations représente également un apport qualitatif du MCH2. Jusqu'ici, les communes ne devaient guère fournir de précisions sur leurs participations et les risques y afférents. Le canton exigeait d'elles, sous l'intitulé «Transparence de la gestion financière» (chap. 2.11 OCo), la tenue d'un registre public comportant quelques précisions sur les participations (cf. art. 97). Ce registre ne faisait toutefois pas partie intégrante de l'annexe, et donc des comptes annuels. Par rapport au tableau des participations prévu par le MCH2, le registre contenait peu d'indications sur les éléments essentiels à l'évaluation des risques, mais toutes sortes de précisions d'ordre secondaire (p. ex. le nom des personnes agissant pour la commune au sein d'organes de tiers). De telles précisions continueront de figurer dans un registre public, lequel ne fera toutefois plus partie de l'annexe (cf. art. 97). Ainsi, la pertinence des informations figurant dans l'annexe s'en trouve accrue.

Le tableau des participations renseigne non seulement sur toutes les participations en capital, mais aussi sur les organisations dans lesquelles la commune détient une participation.

Article 80d (nouveau)

¹⁷ Cf. également le commentaire de l'article 73.

¹⁸ Cf. manuel MCH2, tableau 20, structure de l'état du capital propre, p. 79.

Le tableau des garanties renseigne sur les faits qui pourraient à l'avenir représenter de lourdes charges pour les communes. Jusqu'ici, l'annexe aux comptes annuels mentionnait déjà certains engagements conditionnels, mais de manière non exhaustive, de sorte que des éléments essentiels pouvaient manquer.

Article 80e (nouveau)

Le tableau des immobilisations – l'une des nouveautés essentielles du MCH2 – sert en premier lieu à justifier les valeurs des immobilisations portées au bilan. Il est présenté uniquement sous forme résumée et est divisé en catégories d'immobilisations. Il contient les postes du patrimoine financier ainsi que ceux du patrimoine administratif. Quant aux détails concernant les différentes immobilisations, ils figurent non pas dans le tableau mais dans la comptabilité des immobilisations¹⁹.

Article 80f (nouveau)

Cette disposition précise que la JCE règle les contenus des instruments mentionnés aux articles 80a à 80e par voie d'ordonnance.

Article 80g (nouveau)

Cet article reprend la teneur de l'ancien article 80.

Article 80h (nouveau)

Le présent article précise le contenu de la comptabilité des immobilisations introduite par le MCH2. Cet élément est brièvement commenté ici, mais ne sera réglé en détail que dans l'ordonnance de Direction (ODGFCo). La comptabilité des immobilisations est une présentation comptable particulière des biens d'investissement qui fournit des indications détaillées sur l'évolution des postes. Les chiffres résumés figurent dans le bilan. Cette comptabilité porte sur les valeurs patrimoniales (incluant les prêts et les participations) qui sont utilisées sur plusieurs années (biens d'investissement). Elle comprend donc d'une part tous les actifs inscrits au bilan (cf. art. 79a) et d'autre part les éléments du patrimoine financier utilisés pendant plusieurs années. Les amortissements ou les rectifications ont lieu selon les prescriptions des articles 81 à 83. Ainsi, la comptabilité des immobilisations renseigne, pour chaque immobilisation, non seulement sur sa valeur d'acquisition, mais aussi sur l'évolution de sa valeur en fonction des amortissements ordinaires dans le cas du patrimoine administratif ou des réévaluations périodiques s'il s'agit d'un élément du patrimoine financier.

Article 81

Selon le droit en vigueur jusqu'ici, le patrimoine financier est inscrit au bilan à son prix d'acquisition ou de construction, et il n'est déprécié que si des pertes ou des moins-values sont enregistrées. Une réévaluation n'est possible que si des dépréciations ont été faites dans le passé, et jusqu'à hauteur du coût d'acquisition ou de construction initial seulement (cf. art. 81).

Le MCH2 introduit une nouveauté importante. En vertu de *l'alinéa 1*, les biens du patrimoine financier continuent certes à être inscrits pour la première fois au bilan à leur valeur d'acquisition ou de production (p. ex. en cas de prestation fournie par la commune), ou à leur valeur vénale au moment de leur entrée dans le patrimoine si la commune n'a pas eu à supporter de coûts (p. ex. à la date du transfert de propriété en cas de donation d'un immeuble locatif). En revanche, une réévaluation a désormais lieu périodiquement. Elle peut aboutir aussi bien à une revalorisation qu'à une dépréciation. La nécessité d'une rectification est déterminée sur la base de la valeur vénale à la date du bilan (*al. 2*). La périodicité des réévaluations, régie par l'annexe 1, est définie à *l'alinéa 3*: tous les cinq ans ou en cas de modification

¹⁹ Cf. manuel MCH2, p. 142 et article 80g.

de la valeur officielle pour les biens-fonds (droits de superficie exceptés), et annuellement pour toutes les autres valeurs patrimoniales (droits de superficie compris).

L'alinéa 4 prévoit la rectification immédiate des valeurs inscrites au bilan en cas de dépréciation effective durable ou de perte. Ainsi, après l'incendie d'un immeuble du patrimoine financier par exemple, il ne serait pas admissible d'attendre la date de la réévaluation ordinaire au sens de l'alinéa 3 pour tenir compte de la dépréciation. Le critère retenu par le MCH2, soit une diminution durable de valeur *prévisible*, n'a pas été jugé adéquat en l'espèce. La présente disposition exige que la dépréciation soit effective, conformément à l'interprétation formulée par le Conseil suisse de présentation des comptes publics (CSPPC)²⁰.

Dans le cas des communes bourgeoises et des autres collectivités de droit public soumises à l'impôt, les amortissements, les provisions, les réserves d'amortissement et les rectifications de valeur sont régies, conformément à l'article 85b, par les prescriptions de la législation fiscale.

Article 81a

La réserve de fluctuation a pour but de compenser les dépréciations résultant de la réévaluation périodique du patrimoine financier (selon l'art. 81, al. 2) ainsi que les dépréciations effectives durables du patrimoine financier ou les pertes subies par ce patrimoine (selon l'art. 81, al. 4), afin qu'elles n'entraînent pas de fluctuations excessives du compte de résultats.

Le chiffre 3.2 des dispositions transitoires renseigne sur la composition initiale de la réserve de fluctuation. Une partie de la réserve liée à la réévaluation du patrimoine financier (cf. ch. 3.2 des dispositions transitoires) est affectée à la dotation initiale de la réserve de fluctuation cinq ans après l'introduction du MCH2. Elle porte sur dix pour cent de l'ensemble des immobilisations financières et cinq pour cent de l'ensemble des immobilisations corporelles du patrimoine financier à la date déterminante. La condition, à cet égard, est bien sûr que la réserve liée à la réévaluation du patrimoine financier soit encore suffisante.

L'alinéa 1 énonce le but de la réserve de fluctuation.

L'alinéa 2 pose le principe selon lequel les prélèvements sur la réserve de fluctuation ne sont admissibles que jusqu'à concurrence du montant de la perte résultant d'une réévaluation du patrimoine financier au sens de l'article 81, alinéa 3 ou du montant de la rectification faisant suite à une dépréciation effective durable ou à une perte au sens de l'article 81, alinéa 4. Les pertes sont couvertes par la réserve liée à la réévaluation du patrimoine financier au cours des cinq premières années, puis par la réserve de fluctuation. La raison en est qu'après cinq ans, la réserve liée à la réévaluation est, en l'espace de cinq ans, linéairement dissoute en faveur de l'excédent du bilan jusqu'à sa disparition totale.

Des attributions à la réserve de fluctuation ne sont admises que si la commune l'a prévu par voie de règlement. Le cas échéant, les attributions doivent tenir compte des risques envisageables (*al. 3*).

Article 82

Le patrimoine administratif est inscrit au bilan à sa valeur d'acquisition. Si une telle valeur ne peut pas être déterminée (p. ex. en cas de prestation fournie par la commune), les éléments en question sont inscrits à leur valeur de production. Lorsque la commune n'a pas eu à supporter de coûts, c'est la valeur vénale qui est retenue.

Article 83

Dans le canton de Berne, le patrimoine administratif fait aujourd'hui l'objet de dépréciations harmonisées à raison de dix pour cent de la valeur comptable. Ainsi, chaque année, après

²⁰ Cf. interprétation formulée le 16 juin 2009 par le CSPPC.

que les prêts et les participations permanentes ont été déduits de la valeur comptable de ce patrimoine, dix pour cent du montant obtenu sont comptabilisés comme charges (art. 83 et 84). Ce système sous-tendu par le principe traditionnel de la prudence, assorti de la possibilité offerte aux communes de procéder à des dépréciations complémentaires (art. 85), garantit un autofinancement suffisant. Il ne tient toutefois pas compte des différentes durées d'utilisation des éléments patrimoniaux. Dès lors que les «réserves latentes» du patrimoine administratif qui en résultent ne peuvent pas être indiquées, les documents de clôture des comptes annuels des collectivités publiques ne renseignent pas de manière fiable sur la situation patrimoniale effective. En conséquence, les contribuables, les organes de surveillance, les créanciers, ou encore l'exécutif et le législatif de la commune ne sont pas informés de l'existence de réserves (latentes) et de leur importance, ni des objets concernés le cas échéant.

Le MCH2 vise à fournir des bases fiables et exemptes d'erreurs, raison pour laquelle les immobilisations du patrimoine administratif doivent être amorties compte tenu de leur durée d'utilisation. Le principe de prudence est conçu différemment, en ce sens que tous les risques susceptibles d'influencer les valeurs inscrites entrent en ligne de compte. En conséquence, les diminutions de valeur doivent être prises en considération à la date de clôture du bilan, sans que cela ne puisse toutefois avoir lieu de manière «prévisionnelle», avec une plus grande transparence à la clé. Cette transparence accrue répond aux attentes des citoyens et citoyennes, qui aujourd'hui demandent davantage de comptes rendus de l'utilisation des ressources. Elle est également dans l'intérêt des pouvoirs publics, qui doivent faire face à des exigences toujours plus complexes, impliquant que les décisions soient prises plus rapidement au niveau communal également. Dans un tel contexte, l'existence de bases décisionnelles fiables est indispensable.

Le système d'amortissement en fonction de la durée d'utilisation garantit les investissements destinés à remplacer l'infrastructure existante, mais ne couvre pas de nouvelles dépenses futures. Suivant la politique financière de la commune, il ne permet donc pas forcément un autofinancement suffisant. Les nouvelles prescriptions tiennent compte de cet élément en imposant

- d'une part, pour chaque catégorie d'immobilisations, les taux d'amortissement les plus prudents admis par le MCH2 (cf. annexe 2, tableau des catégories d'immobilisations et des durées d'utilisation), et
- d'autre part, des amortissements supplémentaires si l'autofinancement n'atteint pas 100 pour cent et qu'un excédent de revenus soit enregistré (cf. art. 84).

Le MCH2 laisse le choix entre l'application d'un amortissement linéaire ou d'un amortissement dégressif, dès lors que les deux systèmes permettent d'amortir un élément sur la base de sa durée de vie (durée d'utilisation). La méthode d'amortissement linéaire aboutit à des dépréciations constantes de la valeur des immobilisations. A l'inverse, les amortissements dégressifs, en fonction de l'élément patrimonial considéré, tiennent davantage compte de la moins-value effective. Ils sont en effet plus importants au début de la durée d'utilisation, puis diminuent par la suite. La méthode d'amortissement linéaire a été retenue pour les raisons suivantes:

- elle tient davantage compte de la perte de valeur effective, en particulier dans le cas des immeubles;
- les collectivités publiques n'ont ni les mêmes besoins ni les mêmes attentes en matière d'amortissement que les entreprises privées. Dans le domaine public, on distingue le patrimoine financier du patrimoine administratif. Une commune ne peut pas se défaire des éléments du patrimoine administratif puisqu'ils sont nécessaires à l'accomplissement de ses tâches;
- les communes ne paient pas d'impôts et n'ont dès lors pas le même intérêt qu'une entreprise privée à charger son compte de résultats des coûts inhérents aux amortissements comptabilisés;

- l'ensemble des investissements détermine une durée de vie moyenne des immobilisations et, globalement, le choix de la méthode n'a pas une grande influence sur les coûts d'amortissement;
- il s'agit de la méthode la plus aisément compréhensible et la plus simple.

L'*alinéa 1* précise que le patrimoine administratif doit être amorti de manière linéaire, en fonction de la durée admise d'utilisation de chaque catégorie d'immobilisations. Les catégories et les durées d'utilisation (taux d'amortissement) sont définies de manière contraignante (*al. 2*) à l'annexe 2 de l'ordonnance. Il importe de relever à cet égard que la durée d'utilisation, et partant l'amortissement, ne débutent qu'au moment où le bien en question est terminé et que son exploitation peut commencer (p. ex. au moment de l'achèvement du nouveau bâtiment administratif)²¹. Il n'est donc pas tenu compte du fait qu'une construction prend plusieurs années pendant lesquelles la commune a par conséquent déjà investi. Aux termes de l'*alinéa 3*, les valeurs inscrites au bilan doivent être immédiatement rectifiées en cas de dépréciation effective durable ou de perte. Si par exemple le véhicule flambant neuf de la commune subit un dommage total, la dépréciation est comptabilisée sans délai.

Les *alinéas 4 et 5* énoncent les règles – déjà en vigueur sous l'ancien droit – en matière d'évaluation et d'amortissement (appelé jusqu'ici dépréciation) des prêts et participations du patrimoine administratif (cf. ancien art. 84, al. 3). Les prêts et les participations ne peuvent être amortis qu'en cas de dépréciation effective durable ou de perte. La rectification intervient immédiatement. La réévaluation ne saurait dépasser le montant des amortissements effectués précédemment et prouvés ni le prix d'acquisition; la valeur vénale doit être au moins égale à la nouvelle valeur comptable.

Il n'est plus nécessaire de prévoir des dérogations avec le nouveau système d'amortissement, raison pour laquelle le contenu actuel de l'article 84, alinéa 1 peut être abrogé. Quant aux règles cantonales particulières dont l'application était réservée à l'article 84, alinéa 2, elles figurent désormais directement à l'annexe 2, qui fixe les catégories ainsi que les durées d'utilisation, et par conséquent aussi les taux d'amortissement.

Article 84

Jusqu'ici, les communes pouvaient comptabiliser des dépréciations complémentaires si celles-ci avaient été autorisées avec le budget ou par l'adoption d'un crédit additionnel (cf. art. 85). Elles étaient donc libres d'aller au-delà du taux harmonisé de dix pour cent de la valeur comptable résiduelle, sans limitation aucune. Le MCH2 autorise lui aussi de telles dépréciations, appelées désormais «amortissements supplémentaires», mais en relation avec des règles générales précises. Comme relevé dans le commentaire de l'article 83, le nouveau système ordinaire d'amortissement ne garantit pas un autofinancement suffisant dans la perspective de nouvelles tâches. Deux mesures sont destinées à pallier cette insuffisance et à éviter que les communes n'accumulent des dettes (avec des intérêts élevés à la clé): d'une part, les communes peuvent procéder à des amortissements supplémentaires, mais uniquement aux conditions prescrites, et d'autre part, elles doivent impérativement comptabiliser de tels amortissements lorsque les conditions prévues dans l'ordonnance sont remplies. Les nouvelles dispositions tiennent ainsi compte des consignes du MCH2, en ce sens que les amortissements complémentaires ne sont admis que s'ils se fondent sur une règle générale énoncée dans la législation, tout en répondant aux exigences de transparence et de comparabilité des finances communales.

En vertu de l'*alinéa 1*, des amortissements supplémentaires doivent impérativement être comptabilisés lorsque, pour l'exercice considéré,

- le compte de résultats enregistre un excédent de revenus (*lit. a*), et que
- les amortissements ordinaires sont inférieurs aux investissements nets (*lit. b*).

²¹ Cf. manuel MCH2, chiffre 6, note 16, p. 66.

Ces conditions se fondent sur le fait que des amortissements supplémentaires ne peuvent être comptabilisés qu'en présence d'un excédent de revenus et seulement si l'autofinancement des investissements nets n'est pas atteint pour l'exercice considéré. Le calcul et la comptabilisation sont réglés à l'article 85.

Dans le cas des financements spéciaux alimentés par des émoluments (alimentation en eau, assainissement, etc.), les amortissements supplémentaires ne sont pas admis. Ils pourraient en effet avoir des incidences considérables sur la fixation des émoluments et entraîner des distorsions, ce qu'il convient d'éviter à tout prix (*al. 2*).

Les amortissements supplémentaires doivent être inscrits au budget (*al. 3*). Lorsqu'il apparaît, au moment de la clôture et à la lumière des chiffres disponibles, qu'ils l'avaient été pour un montant insuffisant, les amortissements supplémentaires supérieurs aux montants budgétés doivent impérativement être comptabilisés (*al. 4*). Cette disposition va de soi, dès lors que le calcul de tels amortissements est réglé de manière exhaustive (cf. art. 85) et que les communes n'ont aucune liberté de décider si elles entendent ou non les effectuer; l'obligation est toutefois énoncée de manière explicite, afin d'éviter tout malentendu.

Article 85

Cet article fixe en détail les modalités de calcul et de comptabilisation des amortissements supplémentaires obligatoires.

Leur montant est défini à *l'alinéa 1*: si, pour la période considérée, les amortissements ordinaires sont inférieurs aux investissements nets, il convient de procéder à des amortissements supplémentaires équivalant à la différence, mais seulement jusqu'à concurrence de l'excédent de revenus.

L'alinéa 2 précise que les amortissements supplémentaires sont comptabilisés dans les comptes communs de rectification et règle ainsi la diminution des excédents de revenus, obligatoire en présence de certaines conditions. Les ressources en question sont alors considérées comme liées. Les excédents de revenus ne peuvent être comptabilisés sur le compte «excédent/découvert du bilan» (capitaux propres) que si l'autofinancement des investissements nets de l'exercice en question est atteint à 100 pour cent grâce aux charges d'amortissement.

Le montant de la rectification ne saurait excéder le patrimoine administratif. Pour éviter qu'une telle situation ne se produise, les réserves de rectification doivent être dissoutes dans la mesure où elles correspondent à des excédents. Dès lors que ces excédents de revenus sont des montants liés, la dissolution doit intervenir en faveur des capitaux propres, et plus précisément du compte «excédent/découvert du bilan» (*al. 3*).

Article 85a

L'article 85a en vigueur jusqu'ici règle la procédure à suivre lorsque le transfert d'une tâche communale à un organisme autonome (p. ex. société anonyme, établissement, etc.) s'accompagne d'un transfert de valeurs du patrimoine administratif et que ces valeurs doivent être réévaluées pour des raisons d'économie d'entreprise. Si la tâche en question reste considérée comme une tâche communale et peut en tout temps être reprise par la commune (avec des conséquences financières à la clé), le gain provenant de la revalorisation lors du transfert ne doit pas entraîner une amélioration «cosmétique» de la situation financière de la commune. Il convient donc de créer, au moment du transfert, des financements spéciaux correspondant à la revalorisation.

Il en résulte qu'aucun prélèvement sur ces financements spéciaux n'est possible, sauf en cas de reprise (partielle) de la tâche ou de vente (partielle). Ainsi, les communes concernées créent des réserves «pour l'éternité» dont le montant, après un certain temps, n'a plus aucun rapport avec l'installation (p. ex. conduite d'eau) transférée. De telles installations, qui figurent

dans la comptabilité de l'organisme autonome, perdent de leur valeur ou cessent d'être utilisées.

En conséquence, *l'alinéa 5* règle les prélèvements sur les financements spéciaux de manière moins restrictive que jusqu'ici. La *lettre a* permet un prélèvement (proportionnel) en cas de reprise totale ou partielle de la tâche transférée. Cette possibilité existait déjà sous l'ancien droit, même si elle n'était pas explicitement prévue. La *lettre b* mentionne le motif de la vente totale ou partielle qui figurait précédemment à l'alinéa 4. Dans un tel cas, un prélèvement est admis dans une proportion correspondant à la vente. La *lettre c* précise désormais expressément que des prélèvements sont admis s'ils servent à compenser la dépréciation d'éléments du patrimoine administratif qui sont à l'origine de la constitution du financement spécial. Cet aspect va de soi, mais n'était jusqu'ici réglementé nulle part. Les *lettres d et e* prévoient des possibilités de prélèvement totalement inédites par rapport à la réglementation actuelle et en fixent les conditions. D'une part, ces dispositions garantissent que le transfert ne serve pas à améliorer les finances communales de manière purement cosmétique; d'autre part, elles tiennent compte à la fois de la volonté d'éviter la constitution de réserves intangibles et de la nécessité de faire en sorte que la perte de valeur normale des éléments de patrimoine transférés se reflète dans la comptabilité de la commune.

La *lettre d* permet par conséquent, dans le cas des financements spéciaux au sens de l'alinéa 2 (c'est-à-dire lorsque le financement n'est pas assuré par les émoluments), le prélèvement annuel pendant 16 ans d'un montant toujours identique et correspondant donc à 6,25 pour cent de l'état initial. Comme il n'existe qu'un financement spécial de «transfert de patrimoine administratif», les prélèvements, qui sont obligatoires, doivent être calculés séparément pour chacune des attributions. Ils ne peuvent toutefois commencer qu'après cinq ans. Ce délai garantit que les transferts ne servent pas en premier lieu à enjoliver la situation financière de la commune.

La *lettre e* précise la réglementation dans le cas des tâches financées par des émoluments: si le transfert des éléments du patrimoine n'a pas eu lieu à la valeur comptable, il convient de créer un financement spécial pour chaque type de tâche (cf. al. 3 dont la teneur correspond au droit en vigueur jusqu'ici). Les tâches financées par des émoluments concernent avant tout l'alimentation en eau, l'assainissement et l'élimination des déchets. Les communes peuvent toutefois prévoir, par voie de règlement, de financer d'autres tâches par des émoluments plutôt qu'avec les recettes fiscales. Le pourcentage et le rythme des prélèvements sur le financement spécial «transfert de patrimoine administratif» sont régis par la *lettre d*, à la différence près que dans les domaines de l'alimentation en eau, de l'assainissement et de l'élimination des déchets, les prélèvements doivent avoir lieu en faveur des personnes actuellement assujetties aux émoluments, et non du compte général. La formulation très ouverte «en faveur des personnes assujetties aux émoluments» a été choisie car différentes situations sont envisageables. En voici quelques exemples:

- dans le cas de l'alimentation en eau et de l'assainissement, soit des tâches dont le droit supérieur exige qu'elles soient financées par des émoluments, les montants des prélèvements doivent être transférés dans le financement spécial destiné à garantir l'équilibre des comptes, lui aussi prévu par le droit supérieur, de sorte que ce sont les personnes s'acquittant des émoluments qui en bénéficient;
- dans le cas de l'élimination des déchets, elle aussi financée par des émoluments, les prélèvements sur le financement spécial ad hoc sont effectués en faveur de la tâche en question, et donc aussi en faveur des personnes assujetties aux émoluments;
- dans le cas où l'organisme responsable perçoit lui-même les émoluments, les prélèvements sur le financement spécial «transfert de patrimoine administratif» dans les domaines de l'alimentation en eau, de l'assainissement et de l'élimination des déchets doivent lui être attribués dans la comptabilité communale, soit par un transfert direct des montants prélevés, soit par une imputation le cas échéant (p. ex. sur les intérêts d'un prêt dus par l'organisme responsable à la commune). Seule cette solution garantit que les personnes assujetties aux émoluments bénéficient des prélèvements.

Un nouvel élément est introduit dans l'attestation de la commune relative aux comptes annuels (cf. art. 46a ODGFCo) afin que l'OACOT, en sa qualité d'autorité de surveillance, puisse examiner si les prélèvements ont été effectués en bonne et due forme.

Il semble certes judicieux que les prélèvements profitent aux personnes assujetties aux émoluments également dans le cas des autres tâches financées par des émoluments (comme l'approvisionnement en électricité), mais il n'existe aucune obligation à cet égard. Les gains, par exemple, peuvent donc aussi alimenter le compte général, et aucune prescription n'est édictée dans ce domaine.

Les prélèvements annuels de 6,25 pour cent commencent dès l'introduction du MCH2 dans tous les cas où l'attribution à un financement spécial remonte à cinq ans ou davantage. Si le financement spécial existe depuis moins de cinq ans, le délai d'attente de cinq ans est réduit en conséquence.

L'alinéa 1 reste inchangé, tandis qu'un terme de *l'alinéa 2* est adapté à la nouvelle terminologie du MCH2.

L'alinéa 3 correspond à l'actuel alinéa 5, mais précise désormais explicitement, à l'instar de l'alinéa 2 en vigueur jusqu'ici, que la réglementation ne s'applique bien sûr que si le transfert a lieu à une valeur supérieure à la valeur comptable. Cet alinéa est déplacé pour des raisons de systématique. Il est par ailleurs complété par la précision selon laquelle les financements spéciaux pour les tâches financées par des émoluments peuvent, contrairement aux financements spéciaux au sens de l'alinéa 2, être crédités d'un intérêt. Tel est déjà le cas dans la pratique.

L'alinéa 4 a pratiquement la même teneur que l'actuel alinéa 3. Compte tenu du déplacement de l'ancien alinéa 5 devenu l'alinéa 3, il est désormais question d'attribution aux financements spéciaux, au pluriel.

Article 85b

La modification est de nature grammaticale.

Article 88a (nouveau)

Le MCH opère une distinction entre les financements spéciaux et les préfinancements²² que le canton de Berne n'entend pas reprendre. Les investissements continueront donc à être préfinancés au moyen de financements spéciaux. Dès lors que les financements spéciaux non fondés sur le droit supérieur requièrent une base réglementaire (cf. art. 87, al. 1, lit. b), leur légitimité démocratique est solide. Elle le serait nettement moins dans le cas de préfinancements créés par simple arrêté de l'organe compétent en matière financière au sens du MCH2.

L'article 83 prévoit que les immobilisations du patrimoine administratif sont désormais amorties en fonction de leur durée d'utilisation. Le commentaire relève que la transparence des comptes annuels et la fiabilité des bases décisionnelles s'en trouvent sensiblement accrues. La présente disposition spéciale concernant l'amortissement et les prélèvements sur les financements spéciaux est destinée à garantir que cette amélioration qualitative ne soit pas réduite à néant par les financements spéciaux destinés au préfinancement des investissements. Jusqu'ici, lors de la réalisation de l'objet préfinancé (une halle de gymnastique p. ex.), les ressources affectées au préfinancement étaient prélevées sur le financement spécial constitué à cette fin, et l'installation était immédiatement amortie à raison du montant du prélèvement. Ce type de «préfinancement», s'il était maintenu, permettrait de contourner le système d'amortissement en fonction de la durée d'utilisation, raison pour laquelle *l'alinéa 1* prévoit que le patrimoine administratif préfinancé doit lui aussi être amorti en application du tableau des catégories d'immobilisations et des durées d'utilisation (taux d'amortissement) de

²² Cf. manuel MCH2, recommandation n° 08.

l'annexe 2. *L'alinéa 2* précise que le montant de l'amortissement lié à l'objet est prélevé sur le financement spécial concerné. Ainsi, les prélèvements destinés aux amortissements ne peuvent plus avoir lieu en une seule fois, mais doivent être échelonnés sur toute la durée d'utilisation de l'immobilisation.

Articles 92 et 93

Le MCH2 emploie de terme de «libéralités» dans le cas des fondations dépendantes gérées par la collectivité. Ce terme, qui figure également dans la loi sur les communes, est introduit dans l'ordonnance.

Article 94

Une modification de nature terminologique est apportée à *l'alinéa 2*, tandis que *l'alinéa 1* reste inchangé.

Article 95

Selon les prescriptions en vigueur jusqu'ici, les comptabilités séparées et les comptes d'entreprises communales selon l'article 65 LCo (établissements) devaient être consolidés, c'est-à-dire intégrés au budget et aux comptes annuels. Dans la pratique toutefois, cela s'est révélé impossible, notamment lorsque les établissements au sens de l'article 65 LCo sont gérés selon un autre système comptable que le MCH et en vertu d'autres règles en matière d'amortissement et d'évaluation notamment (normes Swiss GAAP RPC, etc.). Il en va de même lorsque la commune a externalisé des tâches ou en accomplit d'autres dans le cadre d'une organisation supracommunale (syndicat p. ex.). Il n'apparaît pas judicieux de consolider des chiffres qui ne sont pas déterminés ou calculés en application de règles identiques. Quant à la conversion obligatoire des résultats des comptes d'établissements gérés selon d'autres règles sous forme de comptes susceptibles de s'inscrire dans le plan comptable (MCH2) de la commune, elle ne représente pas une bonne solution non plus.

Il est donc proposé au Conseil-exécutif de renoncer à rendre la consolidation obligatoire dans le cas d'entreprises communales au sens de l'article 65 LCo (établissements juridiquement autonomes) et d'autres organisations dotées de la personnalité juridique au sens de l'article 67 LCo (p. ex. syndicat de communes ou société anonyme qui s'est vu déléguer par la commune la tâche de l'enlèvement des déchets), tout en laissant les communes libres d'opter pour une telle solution. Il convient de relever à cet égard que même si la consolidation est, d'une manière générale, facultative, l'autorité cantonale de surveillance des finances peut, au besoin, l'imposer à une commune confrontée à des difficultés financières. Elle pourrait par exemple être amenée à prendre une telle mesure en présence de résultats négatifs ou de capitaux propres insuffisants des entités auxquelles l'accomplissement de tâches a été confié, ou encore en cas de situation financière problématique de la collectivité responsable. En tout état de cause, le canton ne prend de mesures découlant du droit de la surveillance que si la commune n'agit pas de son propre chef.

Dans tous les autres cas, une consolidation complète est obligatoire, aux niveaux tant du budget que des comptes annuels.

L'article 95 est adapté en ce sens que *l'alinéa 2* n'impose plus la consolidation dans le cas des comptes d'entreprises communales selon l'article 65 LCo. La mention des institutions de prévoyance en faveur du personnel est en outre biffée de la dernière phrase suite à la révision du droit fédéral concernant les institutions de prévoyance de droit public du 17 décembre 2010, selon laquelle les institutions de prévoyance en faveur du personnel doivent être indépendantes, sur le plan institutionnel, de la collectivité publique. Il n'est donc plus admis que de telles institutions appartiennent à une commune tout en faisant l'objet d'une comptabilité séparée. Le nouvel *alinéa 3* permet la consolidation, mais sur une base volontaire uniquement, des comptes d'entreprises communales et d'autres organisations dotées de la personnalité juridique au sens de l'article 67 LCo. Etant donné que les comptabilités en question doivent figurer

dans le tableau des participations ou des garanties, aucune information relative à la participation aux risques notamment ne sera occultée.

Le nouvel *alinéa 4* correspond à l'ancien alinéa 3 et précise qu'il appartient à la JCE de régler les modalités de détail de la consolidation (ce terme remplace par ailleurs celui d'intégration).

Article 97

Le MCH2 introduit de nouveaux instruments tels que le tableau des participations ou encore le tableau des garanties, qui font partie intégrante de l'annexe aux comptes annuels (cf. art. 80a ss) et reprendront un certain nombre des indications qui devaient jusqu'ici figurer dans un registre public en application de *l'article 97*. D'autres indications actuellement obligatoires ne revêtent quant à elles pas une importance qui justifierait leur mention dans les comptes annuels, mais constituent des compléments d'information utiles. En conséquence, l'article 97 énumère les indications devant encore figurer dans un registre public, à savoir:

- les personnes agissant en son nom au sein d'organes de tiers (*lit. a*),
- les associations dont elle est membre et les responsabilités découlant de sa qualité de membre (*lit. b*) et
- les rapports contractuels conclus en vue de l'accomplissement de tâches communales (*lit. c*).

Toutes ces indications doivent aujourd'hui déjà figurer dans un registre public en vertu de l'article 97.

L'alinéa 2 est abrogé car son contenu a été intégré au nouvel alinéa 1, ou alors les éléments qu'il énumère relèvent désormais du tableau des participations ou du tableau des garanties.

Des modifications de nature terminologique sont apportées à *l'alinéa 3*.

Article 100

A *l'alinéa 1*, le terme de «compte administratif», qui n'est plus prévu par le MCH2, est remplacé par celui de «compte de résultats et compte des investissements», et à *l'alinéa 2*, il est désormais question d'immobilisations du patrimoine financier, et non plus de placements.

Les alinéas 3 et 4 restent inchangés.

Article 106

Le terme de «crédit additionnel» est remplacé par celui de «crédit supplémentaire» en application de la terminologie cantonale.

Article 107

L'adaptation est de nature rédactionnelle.

Article 110

A *l'alinéa 1*, le terme de «compte administratif», qui n'est plus prévu par le MCH2, est remplacé par celui de «compte de résultats et compte des investissements».

Article 111

Aux *alinéas 1 et 3*, le terme de «compte de fonctionnement», qui n'est plus prévu par le MCH2, est remplacé par celui de «compte de résultats».

L'alinéa 2 reste inchangé.

Article 112

Le terme de «crédit additionnel» est remplacé par celui de «crédit supplémentaire» en application de la terminologie cantonale.

Article 113

Avec l'introduction du tableau des immobilisations, qui contient aussi bien les immobilisations du patrimoine financier que celles du patrimoine administratif, il convient de préciser qu'il est question en l'espèce d'immobilisations financières.

Article 115

A l'*alinéa 2*, la désignation de «modèle de compte» doit être remplacée par celle de «modèle comptable» (cf. commentaire de l'art. 60, al. 2), et il est désormais question de «comptes annuels» au pluriel.

Les alinéas 1 et 3 restent inchangés.

Article 123

L'adaptation est de nature rédactionnelle.

Article 124

La terminologie de l'*alinéa 1* est actualisée et adaptée au MCH2.

Les alinéas 2 à 4 restent inchangés.

Articles 125 à 126a

Il est désormais question de comptes annuels au pluriel.

5.2 Adaptation indirecte d'autres ordonnances

5.2.1 Ordonnance du 24 octobre 2007 sur les conférences régionales (OCR)²³

Article 9

Actuellement, le plan comptable des conférences régionales est fixé de manière contraignante à l'annexe 2 OCR, tandis que les plans des autres collectivités de droit communal sont détaillés dans les annexes de l'ODGFCo. Le plan comptable consiste en prescriptions de comptabilisation très détaillées, de sorte qu'il est plus adéquat de le prévoir, pour les conférences régionales également, au niveau d'une ordonnance de Direction plutôt que d'une ordonnance du Conseil-exécutif. A cela s'ajoute que lors du passage au MCH2, de nombreuses adaptations de détail seront probablement nécessaires sur la base des expériences qu'auront faites les communes pilotes, puis les autres collectivités. Il apparaît inadéquat de requérir un arrêté du Conseil-exécutif à chaque fois. En conséquence, l'*alinéa 2* renvoie désormais non plus à l'annexe, mais à l'ordonnance de la JCE. L'*alinéa 1* reste quant à lui inchangé.

Annexe 2 ad article 9

Cette annexe contenait le plan comptable des conférences régionales et doit être abrogée compte tenu des adaptations apportées à l'article 9 (le plan comptable relève désormais de l'ordonnance de Direction).

5.2.2 Ordonnance du 24 octobre 2007 sur le règlement d'organisation des conférences régionales (OROOCR)²⁴

Article 11

²³ RSB 170.211

²⁴ RSB 170.212

L'*alinéa 2* traite de l'obligation de se récuser et correspond à l'article 47 LCo qui, à l'occasion de la révision partielle du 28 mars 2012, a été adapté en fonction des exigences du droit fédéral. Dans un jugement du 21 juin 2010²⁵, le Tribunal administratif a en effet indiqué que de par la Constitution²⁶, l'obligation de se récuser était valable au moins pour les parents et alliés d'une partie en ligne directe, ou jusqu'au troisième degré en ligne collatérale. Or, article 47, alinéa 2, lettre a LCo ne satisfaisait pas à cette exigence. Il renvoyait en effet à l'article 37, alinéa 1 qui n'impose d'obligation de se récuser – outre aux époux et aux personnes liées par un partenariat enregistré ou menant de fait une vie de couple – qu'aux parents et alliés en ligne directe ainsi qu'aux frères et sœurs (parents au deuxième degré en ligne collatérale). L'article 47, alinéa 2 LCo a donc été reformulé de façon à ce que l'obligation de se récuser s'étende désormais à tous les parents et alliés en ligne directe ou jusqu'au troisième degré en ligne collatérale. Elle reste en outre valable dans le cas des époux et des personnes liées par un partenariat enregistré ou menant de fait une vie de couple. Ces modifications sont répercutées à l'*alinéa 2*, tandis que les *alinéas 1, 3 et 4* restent inchangés.

Article 22

Seules deux adaptations de nature terminologique sont apportées à l'*alinéa 5, lettre b*. Les *alinéas 1 à 4 et 6* ainsi que les *lettres a et c à f* de l'*alinéa 5* restent inchangés.

Article 29

Seule une adaptation de nature terminologique est apportée à l'*alinéa 1, lettre g*. Les *alinéas 2 à 4* ainsi que les *lettres a à f et h à k* de l'*alinéa 1* restent inchangés.

Article 47

Comme indiqué au chiffre 5.2.1, le plan comptable des conférences régionales doit être fixé non plus à l'annexe de l'ordonnance sur les conférences régionales, mais dans une ordonnance de la JCE. Le renvoi de l'*alinéa 2* est adapté en conséquence, tandis que l'*alinéa 1* reste inchangé.

Article 54

Il est désormais question de comptes annuels au pluriel.

5.3 Dispositions transitoires

1. Introduction du modèle comptable harmonisé 2 (MCH2)

Comme indiqué au chiffre 2.2, l'introduction simultanée du MCH2 dans les quelque 1250 collectivités de droit communal au sens de l'article 2, alinéa 1 LCo serait à la fois peu judicieuse et guère réalisable, de sorte qu'un échelonnement est prévu. Il permet d'informer et de former de manière ciblée le personnel et les membres des autorités des différentes collectivités. S'agissant des communes municipales, des communes mixtes, des paroisses générales et des paroisses, le passage au MCH2 est imposé à une date fixe. Ces collectivités sont en effet toutes soumises à la péréquation financière, de même qu'à la compensation des charges pour les communes municipales et les communes mixtes, de sorte que les comparaisons entre collectivités d'un même type doivent rester possibles. A cela s'ajoute que l'OACOT exploite dans leur cas le système permettant la détection précoce d'évolutions critiques des finances prévu à l'article 79 LCo. Or, ce système implique lui aussi l'application d'un modèle comptable uniforme. L'introduction du MCH2 dans les autres collectivités ne sera obligatoire qu'à une date ultérieure, mais ces dernières sont libres de l'anticiper, au plus tôt au 1^{er} janvier 2016. Il va de soi qu'une collectivité contrainte d'introduire le MCH2 à une date fixe a tout loisir de tester la mise en œuvre de certaines prescriptions à l'avance. Elle reste toutefois tenue d'appliquer intégralement les anciennes prescriptions à l'ensemble de sa comptabilité financière pendant la phase d'essai, car celles-ci restent déterminantes pour les ayants droit au vote, les créanciers et l'autorité cantonale de surveillance.

²⁵ Cf. JAB 2011, p. 15, c. 4.4.2

²⁶ Article 29, alinéa 1 Cst.

En vertu du *chiffre 1.1*, les communes municipales, les communes mixtes et les conférences régionales introduisent le MCH2 selon la législation bernoise sur les communes au 1^{er} janvier 2016 et cette date est, comme indiqué plus haut, impérative. Tant le budget 2016 que, bien sûr, les comptes annuels 2016 doivent respecter les nouvelles prescriptions. Le choix d'appliquer la même date aux conférences régionales a surtout été dicté par le petit nombre de collectivités de ce type, soit six au plus²⁷.

Le *chiffre 1.2* fixe la date d'introduction du MCH2 au 1^{er} janvier 2019 dans le cas des paroisses générales et des paroisses. Cette date est elle aussi contraignante, pour les raisons évoquées plus haut.

Selon le *chiffre 1.3*, le 1^{er} janvier 2018 est, pour les syndicats de communes, le dernier délai d'introduction du MCH2. Ceux-ci sont toutefois libres d'opter pour une date plus rapprochée, et de passer au nouveau modèle au 1^{er} janvier 2016 au plus tôt, soit en même temps que les communes municipales et les communes mixtes. Dans les syndicats de communes en effet, la tenue des comptes est souvent confiée à l'administrateur ou à l'administratrice des finances de l'une des communes affiliées, et il est préférable que cette personne n'ait pas à appliquer simultanément deux systèmes différents. Par ailleurs, la comparabilité entre les syndicats n'est pas une nécessité aussi impérieuse qu'entre les communes politiques ou entre les paroisses.

Toutes les autres collectivités de droit public au sens de l'article 2, alinéa 1 LCo introduisent le MCH2 le 1^{er} janvier 2022 au plus tard en vertu du *chiffre 1.4*. Il s'agit des communes et corporations bourgeoises, des sections de communes et des corporations de digue qui, elles aussi, peuvent choisir la date applicable aux communes politiques et aux conférences régionales. Cette possibilité leur est offerte pour les mêmes raisons que celles qui sont exposées au *chiffre 1.3*.

2. Communes pilotes

L'introduction du MCH2 est un processus complexe, en raison surtout d'un certain nombre d'instruments inédits comme le tableau des flux de trésorerie, la comptabilité des immobilisations, etc. Les expériences de communes introduisant le MCH2 de manière anticipée peuvent se révéler d'une grande utilité pour le canton, dans la mesure où leurs conclusions sont à la disposition de toutes les collectivités au moment du passage au nouveau système. Il est donc prévu qu'un nombre limité de communes soient autorisées sur demande à appliquer le MCH2 dès le 1^{er} janvier 2014.

Le *chiffre 2.1* prévoit donc une telle possibilité pour dix communes municipales ou communes mixtes et quatre paroisses générales ou paroisses au plus. Cette limitation doit garantir d'une part que les finances de la plupart des autres communes restent comparables, et d'autre part qu'une évaluation des expériences faites par les communes pilotes soit possible. Par ailleurs, on ne saurait s'attendre à ce qu'un grand nombre de communes disposent, au 1^{er} janvier 2014 déjà, du personnel qualifié et des moyens techniques nécessaires à l'introduction du MCH2.

Le *chiffre 2.2* énonce des critères d'octroi des autorisations par l'OACOT devant garantir que les expériences faites par les communes pilotes soient aussi larges que possible et que les communes les plus diverses puissent en tirer parti. Tout d'abord, les communes sélectionnées devront communiquer périodiquement à l'OACOT les conclusions qu'elles tirent de la tenue de leurs comptes selon le MCH2 (*lit. a*). Ensuite, elles devront prouver qu'elles sont en mesure d'introduire le MCH2 au 1^{er} janvier 2014 déjà et plus précisément qu'elles disposent des instruments et des ressources nécessaires à cet égard (*lit. b*). L'OACOT doit également veiller à retenir des communes de tailles différentes (*lit. c*): le projet pilote doit être mené non seulement dans des villes, mais si possible aussi dans des communes de taille moyenne ou dans de petites communes. Enfin, il importe que des communes utilisant des logiciels différents participent au projet pilote (*lit. d*) car l'introduction du MCH2 représente un défi du point de vue de l'informatique également. Les critères précités ne sont pas exhaustifs, et si le nombre de

²⁷ A l'heure actuelle, il existe deux conférences régionales: Oberland oriental et Berne – Mittelland.

demandes dépasse les limites prévues, l'OACOT devra en particulier fonder sa sélection sur les avantages que le canton peut retirer du projet.

Les communes doivent savoir le plus rapidement possible si leur demande a été retenue, afin d'être en mesure de préparer le processus de budgétisation en application des consignes du MCH2. Le *chiffre 2.3* prévoit qu'elles déposent leur demande auprès de l'OACOT. Celui-ci informera par écrit les communes municipales, les communes mixtes, les paroisses générales et les paroisses du délai de dépôt des demandes dans les meilleurs délais, dès l'adoption de la présente révision par le Conseil-exécutif. Ainsi, les autorisations pourront être délivrées début janvier 2013. Vu le grand intérêt que la participation des communes au projet pilote présente pour le canton, il est en outre indiqué au *chiffre 2.3* qu'aucun émolument n'est perçu pour le traitement des demandes.

Il convient encore de préciser que les communes pilotes géreront leurs finances en application des seules prescriptions du MCH2. Elles n'auront pas à le faire en sus selon les anciennes dispositions, à quelques réserves près toutefois: dans le domaine de la péréquation financière et de la compensation des charges, il conviendra par exemple toujours de calculer les indicateurs prévus à l'article 19, alinéa 1 de l'ordonnance sur la péréquation financière et la compensation des charges (OPFC)²⁸.

3. Réévaluation du patrimoine financier

L'introduction du MCH2 implique une réévaluation du patrimoine financier, qui doit avoir lieu sur la base de la valeur vénale. Or, le calcul de cette dernière est malaisé, et peut prendre beaucoup de temps. Si les titres et autres papiers-valeurs peuvent au besoin être corrigés au vu des données fournies par les établissements bancaires auprès desquels ils sont déposés, une analyse de la situation du marché serait nécessaire pour les immeubles du patrimoine financier. Elle représenterait toutefois un travail considérable et, notamment s'il devait être confié à un expert externe (architecte, consultant, etc.), dispendieux. Une solution à la fois simple et pragmatique, fondée en premier lieu sur la valeur officielle, a donc été retenue pour la réévaluation des immeubles. Elle est calquée sur la formule retenue par le canton pour son propre patrimoine, à savoir «valeur officielle x 1,4». Le facteur de 1,4 résulte de l'hypothèse selon laquelle les valeurs officielles représentent environ 70 pour cent des valeurs vénales.

Le *chiffre 3.1.1* pose le principe selon lequel le patrimoine financier est réévalué au moment de l'introduction du MCH2. Conformément au *chiffre 3.1.2*, les réévaluations se fondent sur l'annexe 1 (tableau «Réévaluation du patrimoine financier»). Cette annexe fixe, pour chaque nature du patrimoine financier, la règle applicable à l'inscription au bilan lors de l'introduction du MCH2 (p. ex. biens-fonds et terrains: valeur officielle x 1,4; titres cotés en bourse: selon la valeur boursière).

Dès lors que les éléments du patrimoine financier n'ont, selon les prescriptions en vigueur jusqu'ici, jamais été réévalués, et qu'ils ont été inscrits au bilan à leur valeur d'acquisition ou de production, l'introduction du MCH2 et la réévaluation qui lui est liée vont mettre au jour des réserves substantielles (cf. ch. 3.1 des dispositions transitoires et annexe 1). Ces réserves sont estimées à plus d'un milliard de francs pour les seules communes politiques. Les gains ainsi obtenus doivent alimenter la réserve liée à la réévaluation du patrimoine financier.

Il ne serait pas judicieux de dissoudre immédiatement et en une seule fois la réserve liée à la réévaluation du patrimoine financier en faveur de l'excédent du bilan (compte 299) pour les raisons suivantes:

- l'excédent du bilan (appelé «fortune nette» jusqu'ici) est un paramètre déterminant les interventions du canton au sens du droit de la surveillance;
- l'excédent du bilan revêt également une grande importance pour les autorités communales et pour le corps électoral, notamment lors de la détermination de la quotité d'im-

²⁸ Ordonnance du 22 août 2001 sur la péréquation financière et la compensation des charges (OPFC; RSB 631.111)

pôt: sa hausse brusque et massive peut donner l'impression que la commune se trouve dans une situation financière très favorable et faire naître des revendications tendant à une baisse de la charge fiscale, alors qu'en réalité, les finances communales ne se sont ni améliorées ni péjorées et que les ressources de la commune n'ont pas augmenté du simple fait de la réévaluation;

- il convient de laisser aux autorités communales et au corps électoral le temps de s'habituer au nouveau système (structure du bilan, indicateurs financiers, etc.) et d'acquiescer la faculté d'interpréter correctement un important excédent du bilan, ce qui revêt de l'importance pour la conduite tant politique que financière de la commune;
- les responsables au niveau communal et les autorités cantonales de surveillance ont le temps d'analyser les répercussions du MCH2 sur l'évolution du compte de résultats et des indicateurs financiers ainsi que son importance pour différents paramètres (quotité d'impôt, dixième de quotité d'impôt, recettes fiscales, excédent du bilan), et la loi ou l'ordonnance peuvent être révisées au besoin.

Les raisons ci-dessus ont abouti à la réglementation suivante concernant la réserve liée à la réévaluation du patrimoine financier et sa dissolution:

Le gain résultant de la réévaluation au moment de l'introduction du MCH2 est attribué à la réserve liée à la réévaluation du patrimoine financier, conformément au *chiffre 3.2.1*.

Le *chiffre 3.2.2* exclut toute attribution ultérieure à la réserve liée à la réévaluation du patrimoine financier. D'autres attributions seraient de toute façon superflues puisque des réévaluations sont désormais prévues à intervalles réguliers par l'article 81. Les plus-values influencent donc le résultat puisqu'elles sont comptabilisées directement sur le compte de résultats.

Le *chiffre 3.2.3* énonce les cas dans lesquels des prélèvements sont admis:

- si une perte est enregistrée lors d'une réévaluation au sens de l'article 81, alinéa 3 ou d'une rectification au sens de l'article 81, alinéa 4 (tous les cinq ans ou en cas de modification de la valeur officielle pour les biens-fonds [droits de superficie exceptés], annuellement pour toutes les autres valeurs patrimoniales, ou immédiatement en cas de dépréciation effective durable ou de perte) dans les cinq premières années suivant l'introduction du MCH2 (*lit. a*). Cette limitation résulte du fait qu'après cinq ans, la réserve liée à la réévaluation du patrimoine financier est dissoute de manière linéaire, dans un délai de cinq ans, en faveur du compte «excédent/découvert du bilan» (cf. ch. 3.2.6 des dispositions transitoires). A partir de la sixième année, la réserve de fluctuation (art. 81a) est disponible pour compenser les pertes résultant de réévaluations ou de rectifications au sens de l'article 81;
- si une perte est enregistrée lors d'une réévaluation au sens de l'article 81, alinéa 3 ou d'une rectification au sens de l'article 81, alinéa 4 et que la réserve de fluctuation est épuisée, pour autant que la commune dispose d'un règlement au sens du *chiffre 3.2.7 (lit. b)*. Cet énoncé, qui peut sembler compliqué à première vue, signifie simplement qu'une commune qui, en vertu d'un règlement qu'elle a elle-même adopté, ne dissout pas sa réserve liée à la réévaluation du patrimoine financier ou la dissout dans un délai excédant les cinq ans normalement prévus peut bien sûr avoir recours à cette réserve si elle a entièrement utilisé sa réserve de fluctuation et qu'elle subit des pertes du fait d'une réévaluation ou d'une rectification prévue par l'article 81. Dans un tel cas, il est effectivement judicieux d'autoriser un prélèvement sur la réserve liée à la réévaluation du patrimoine financier même en l'absence de base réglementaire.

Le *chiffre 3.2.4* impose des prélèvements sur la réserve liée à la réévaluation du patrimoine financier en cas de vente d'éléments du patrimoine financier qui avaient été revalorisés lors de l'introduction du MCH2. En effet, la vente des biens patrimoniaux supprime le motif initial de leur revalorisation, et la réserve doit être diminuée car elle ne correspond plus à la réalité. Un prélèvement présuppose bien sûr que la réserve soit encore disponible.

Après cinq ans, une partie de la réserve liée à la réévaluation du patrimoine financier est transférée dans la réserve de fluctuation (ch. 3.2.5), et le solde est dissous linéairement en faveur de l'excédent du bilan (ch. 3.2.6) dans un délai de cinq ans. Le montant devant être attribué à la réserve de fluctuation est calculé comme suit, selon le *chiffre 3.2.5*:

- 10 pour cent du total des immobilisations financières du patrimoine financier, et
- 5 pour cent du total des immobilisations corporelles du patrimoine financier.

Il importe que ces pourcentages se réfèrent à l'ensemble du patrimoine financier, et non pas uniquement, par exemple, à la réserve liée à sa réévaluation ou à ceux de ses éléments dont la valeur a été modifiée suite à la réévaluation effectuée lors de l'introduction du MCH2. Dès lors que la réserve de fluctuation est destinée à compenser les dépréciations résultant de la réévaluation périodique du patrimoine financier ainsi que les dépréciations effectives durables ou les pertes devant être immédiatement rectifiées, son montant doit être fonction de l'ensemble du patrimoine financier. Les taux diffèrent compte tenu des disparités entre les risques inhérents aux immobilisations. Les immobilisations corporelles (p. ex. biens-fonds) comportent des risques bien moindres que les immobilisations financières (p. ex. titres). Il est prévu que la réserve de fluctuation se compose de deux comptes destinés à la comptabilisation des pertes, l'un pour les immobilisations financières et l'autre pour les immobilisations corporelles. Cette prescription ne figurera toutefois que dans l'ODGFCo, ou alors dans le plan comptable édicté par le canton.

Le *chiffre 3.2.6* prévoit que la réserve liée à la réévaluation du patrimoine financier est linéairement dissoute en faveur de l'excédent du bilan dans un délai de cinq ans qui commence à courir dès la sixième année suivant l'introduction du MCH2 dans la commune.

Les communes qui, guidées par le principe de la prudence, n'entendent pas comptabiliser un excédent du bilan accru alors que leurs ressources effectives n'ont pas augmenté, et qui dès lors ne souhaitent pas dissoudre la réserve liée à la réévaluation du patrimoine financier conformément au *chiffre 3.2.6* sont autorisées, en vertu du *chiffre 3.2.7*, à adopter d'autres normes par voie réglementaire, à condition que celles-ci soient plus restrictives. Il peut s'agir d'une renonciation à la dissolution, entière ou partielle, ou alors d'un échelonnement sur une plus longue période.

Selon le *chiffre 3.3*, les communes bourgeoises et les autres collectivités de droit public soumises à l'impôt ne procèdent à des rectifications de valeur qu'en application de la législation fiscale. Les dispositions des *chiffres 3.1* et *3.2* ne leur sont dès lors pas applicables. L'article 85b prévoit en effet que les rectifications de valeur et les amortissements, en particulier, sont régis par les prescriptions de la législation fiscale. Une réévaluation du patrimoine financier au moment de l'introduction du MCH2 serait par conséquent contraire au système dans le cas des collectivités en question.

4. *Evaluation et amortissement du patrimoine administratif existant*

Le MCH2 n'impose pas la réévaluation du patrimoine administratif. Dans le canton de Berne, en raison du principe d'une dépréciation harmonisée de la valeur résiduelle appliqué jusqu'ici, les valeurs inscrites au bilan ne sont pas en adéquation avec la valeur réelle des éléments au moment de l'introduction du MCH2. En dépit de cette situation, aucune réévaluation n'est prévue pour les raisons suivantes:

- les corrections résultant d'une réévaluation du patrimoine administratif, qui ont lieu aussi bien à l'actif qu'au passif (réserve liée à la réévaluation), sont de nature cosmétique;
- le travail nécessaire à la reconstitution des valeurs serait considérable, puisqu'il s'agirait de déterminer les coûts d'investissement, de calculer les amortissements déjà effectués, d'établir les différences entre les deux systèmes, etc.

Le *chiffre 4.1.1* prévoit que le patrimoine administratif existant est repris à sa valeur comptable, soit sans réévaluation, au moment de l'introduction du MCH2.

Selon le *chiffre 4.1.2*, le total du patrimoine administratif au moment de l'introduction du MCH2 doit être amorti de manière linéaire dans un délai de huit à 16 ans. Un tel échelonnement rend les charges supportables par rapport au système actuel et compte tenu des nouveaux investissements. De plus, la fourchette prévue prend en considération les disparités entre les communes: par exemple entre celles qui, peu avant l'introduction du MCH2, auront consenti d'importants investissements (et opteront sans doute pour un délai plus long), et celles dont le patrimoine administratif sera déjà plus ou moins amorti. Il appartient à chaque commune de décider du délai le plus adapté à sa situation, et de l'arrêter précisément et de manière définitive en même temps que le budget lors de l'introduction du MCH2. Elle ne pourra plus, par la suite, revenir sur sa décision, même en cas de modification de sa situation financière (cf. ch. 4.1.4). Au terme de la période transitoire de 16 ans au plus, seules les règles de l'article 83 régissant les amortissements ordinaires seront applicables. Les amortissements imposés par le *chiffre 4.1.2* sont eux aussi considérés comme ordinaires.

Quant aux assainissements et aux mesures destinées au maintien de la valeur des immobilisations existantes, ils en prolongeront la durée d'utilisation, de sorte que les valeurs à inscrire à l'actif devront être amorties conformément à l'annexe 2. Cet aspect ne requiert aucune réglementation explicite car il découle à la fois de la formulation du *chiffre 4.1.2* et de l'introduction du nouveau système d'amortissement.

Le *chiffre 4.1.3* précise les éléments qui sont déduits du total du patrimoine administratif et ne doivent donc pas être amortis de manière linéaire dans le délai de huit à 16 ans arrêté par la commune:

- les prêts et les participations (*lit. a*), qui ne donnaient pas lieu jusqu'ici à des dépréciations harmonisées (cf. art. 84, al. 3 OCo) et ne feront pas non plus l'objet d'amortissements ordinaires selon le nouvel article 83, alinéa 4; ils ne sont amortis qu'en cas de moins-value durable ou de perte;
- les éléments du patrimoine administratif qui doivent être amortis selon les prescriptions de la législation spéciale (*lit. b*) comme les banques appartenant à la commune;
- les investissements destinés aux immobilisations en cours de construction (*lit. c*). Jusqu'ici, les constructions (route, bâtiment polyvalent, etc.) commençaient à être amorties pendant les travaux déjà, sur la base de leur valeur du moment. Tel n'est plus le cas désormais, et les amortissements ne débutent qu'au moment où le bien en question est terminé et que son exploitation peut commencer (cf. aussi le commentaire de l'art. 83, al. 1). Le nouveau système s'applique bien sûr dès l'introduction du MCH2, raison pour laquelle les éléments non achevés doivent être déduits du total du patrimoine administratif;
- le patrimoine administratif dans les domaines de l'alimentation en eau et de l'assainissement (*lit. e*), dont l'amortissement au moment de l'introduction du MCH2 fait l'objet d'une réglementation spéciale au *chiffre 4.2.1* (cf. commentaire de ce chiffre).

Le *chiffre 4.1.4* porte sur les modalités de détermination du délai d'amortissement du patrimoine administratif existant (ch. 4.2). Ce délai doit être arrêté en même temps que le premier budget établi en vue de l'introduction du MCH2 (soit celui de 2016 pour les communes municipales, les communes mixtes et les conférences régionales). Il fera l'objet d'un chiffre distinct dans l'arrêté sur le budget. Dès lors, l'organe communal compétent est également désigné: il s'agit de celui qui, en vertu du règlement d'organisation, est compétent en matière budgétaire. Il est en outre précisé que la décision est définitive, de sorte que l'organe compétent ne saurait être appelé ultérieurement à se prononcer une nouvelle fois sur cet objet. Il s'agit d'éviter que le délai ne soit remis en question au gré de l'évolution de la situation financière de la commune.

Afin de faciliter le contrôle par l'autorité de surveillance, il est prévu que le délai arrêté soit indiqué dans l'annexe aux comptes annuels (cf. art. 80, lit. b).

Tandis que les chiffres 4.1.1 à 4.1.4 énoncent les principes généraux de la réévaluation et de l'amortissement du patrimoine administratif existant, les chiffres 4.2.1 à 4.2.3 réglementent quelques cas particuliers.

Depuis l'entrée en vigueur de la loi cantonale sur la protection des eaux (LCPE)²⁹ et de la loi sur l'alimentation en eau³⁰ le 11 novembre 1996, de nouvelles prescriptions sont applicables au financement des tâches dans les domaines de l'alimentation en eau et de l'assainissement. L'ancien système d'amortissements (ou dépréciations) annuels à raison de dix pour cent de la valeur comptable résiduelle, précédemment introduit par le NMC, a été abandonné au profit de la constitution d'un financement spécial alimenté par des attributions annuelles destinées à garantir le maintien de la valeur des installations. Le montant des attributions est fonction de la valeur de remplacement et de la durée de vie des installations. Dans les domaines de l'alimentation en eau et de l'assainissement, le patrimoine administratif est amorti à raison des attributions au financement spécial «maintien de la valeur». Dès que les éléments du patrimoine administratif (installations existantes) sont totalement amortis, le financement spécial «maintien de la valeur» est constitué à charge du compte de résultats; les attributions correspondent alors aux amortissements calculés sur la base de la valeur de remplacement.

Ces consignes valent quelle que soit la forme juridique revêtue par l'organisation qui accomplit sur le territoire cantonal des tâches dans les domaines de l'alimentation en eau et de l'assainissement; elles s'appliquent donc également aux sociétés anonymes et aux sociétés coopératives.

Le MCH2 prévoit lui aussi un système de maintien de la valeur. La nouveauté réside dans le fait que chaque installation d'alimentation en eau ou d'assainissement est amortie individuellement, en fonction de sa durée de vie. La durée de vie est réglée par les législations sur l'alimentation en eau et sur la protection des eaux. Auparavant par contre, les amortissements correspondaient globalement aux attributions au financement spécial «maintien de la valeur», sans aucune distinction en rapport avec la durée d'utilisation.

Le patrimoine administratif existant dans les domaines de l'alimentation en eau et de l'assainissement ne doit pas être réévalué au moment de l'introduction du MCH2 (cf. ch. 4.1), ce qui exclut tout amortissement calculé sur la base de la durée de vie de chacune des installations. Le *chiffre 4.5* prévoit par conséquent un amortissement linéaire à hauteur des attributions au financement spécial «maintien de la valeur» de l'année précédant l'introduction du MCH2. Ainsi, les charges d'amortissement restent inchangées. De plus, ce système est à la fois simple et facile à contrôler.

Les *chiffres 4.2.2 et 4.2.3* traitent des dérogations au taux d'amortissement (dépréciation) autorisées selon l'ancien droit (anciens art. 84 OCo et 20 ODGFCo). La plupart des décisions rendues par l'OACOT en la matière l'ont été pour une durée limitée et seront depuis longtemps devenues caduques au moment de l'introduction du MCH2. Certaines dérogations ont toutefois été accordées pour une durée indéterminée (p. ex. pour le réseau de chauffage ou le chauffage à distance). Afin d'éviter toute difficulté d'interprétation, le *chiffre 4.2.2* précise que de telles dérogations restent valables sous l'empire du nouveau droit, et le *chiffre 4.2.3* que le maintien de la validité concerne bien sûr uniquement le patrimoine administratif existant au moment de l'introduction du MCH2. Dès lors, si une dérogation a été accordée pour le financement spécial «réseau de chauffage», les acquisitions intervenant après l'introduction du MCH2 sont amorties au taux défini par le nouveau droit (selon l'annexe 2), tandis que le taux prévu par la dérogation s'applique au patrimoine administratif existant jusqu'à son amortissement total.

De telles dérogations devront probablement figurer dans le tableau des immobilisations.

Le *chiffre 4.3* prévoit que les communes bourgeoises et les autres collectivités de droit public soumises à l'impôt amortissent le patrimoine administratif existant en application de la législa-

²⁹ Loi cantonale du 11 novembre 1996 sur la protection des eaux (LCPE; RSB 821.0)

³⁰ Loi du 11 novembre 1996 sur l'alimentation en eau (LAEE; RSB 752.32)

tion fiscale. Cette prescription est calquée sur celle du chiffre 3.3 concernant les rectifications de valeur. Les raisons en sont les mêmes dans les deux cas.

Entrée en vigueur

Les présentes modifications entrent en vigueur le 1^{er} janvier 2013, soit un an avant la première date d'introduction possible pour les communes pilotes (cf. ch. 2). Il importe en effet que ces dernières puissent déjà établir le budget 2014 en application des nouvelles prescriptions. Pour les autres communes politiques, la date d'introduction est fixée au 1^{er} janvier 2016. Le délai relativement long qui en découle se justifie car le passage au MCH2 est assez complexe, d'autant plus qu'il exige la mise en place de nouveaux instruments. Il s'agit donc d'accorder aux communes suffisamment de temps pour les travaux préparatoires à partir de l'adoption définitive des bases légales. Jusqu'au moment du passage au MCH2, les collectivités de droit public continuent à gérer leurs finances selon l'ancien droit. La teneur actuelle de l'ordonnance sur les communes peut être consultée en tout temps sur le site Internet de l'OACOT. Quant aux changements qui ne sont pas directement liés à l'introduction du MCH2, ils doivent bien sûr être pris en considération dès l'entrée en vigueur du nouveau droit.

Annexe 1, réévaluation du patrimoine financier lors de l'introduction du MCH2

L'annexe 1 fixe, pour chaque nature du patrimoine financier (p. ex. biens-fonds et terrains, titres cotés en bourse), la règle applicable à l'inscription au bilan – soit à la réévaluation – lors de l'introduction du MCH2 (cf. dispositions transitoires, ch. 3) ainsi qu'à la réévaluation périodique au sens de l'article 81, alinéa 3.

Annexe 2, tableau des catégories d'immobilisations et des durées d'utilisation (taux d'amortissement)

L'annexe 2 énumère les différentes catégories d'immobilisations du patrimoine administratif en indiquant pour chacune d'elles la durée de vie et le taux d'amortissement (cf. art. 83), ainsi que le compte MCH2 déterminant, le type et, le cas échéant, la spécification détaillée. Une colonne est en outre destinée aux remarques.

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, p. 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.

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 autori-

tés. L'OACOT prévoit toute une palette d'offres à une large échelle³¹, 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.).

11. Résultat de la procédure de consultation

Le 28 mars 2012, le Conseil-exécutif a autorisé la JCE à organiser, du 2 avril au 2 juillet 2012, une procédure de consultation au sens de l'ordonnance sur les procédures de consultation et de corapport³². Les prises de position reçues sont au nombre de 43. Elles proviennent de 14 communes (Berne, Bienne, Ittigen, Köniz, Langenthal, Münsingen, Muri, Ostermundigen, Conférence régionale de l'Oberland oriental, Gessenay, Spiez, Steffisburg, Thoune, Worb), quatre partis politiques (UDF, PLR, Les Verts, PS), 17 associations et autres (Communauté d'intérêts pour la protection de l'Aar, Association des administrateurs des finances des collectivités publiques du Jura bernois, Association des avocats bernois, Chambre d'agriculture du Jura bernois, Conseil des affaires francophones du district bilingue de Bienne, Conseil du Jura bernois, Union cantonale bernoise du commerce et de l'industrie, Commission cantonale de l'égalité, Association des paroisses du canton de Berne, Cour suprême du canton de Berne, Eglise nationale catholique romaine du canton de Berne, Secrétaires communales et communaux du Jura bernois, Ministère public du canton de Berne, ACB et CCB, Association bernoise des communes et corporations bourgeoises, Association des juges bernois, Tribunal administratif du canton de Berne) ainsi que de huit services administratifs cantonaux, dont le Secrétariat général des préfectures.

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 OPC).

11.1 *Appréciation générale*

Après que le Grand Conseil a arrêté l'introduction du MCH2 au cours de sa session de mars, les participants à la procédure de consultation ne se sont plus exprimés sur cette question de principe. Toutes les prises de position traitant d'aspects matériels du projet sont dans l'ensemble positives. Les principales objections soulevées sont exposées ci-après.

Nombreux sont les participants à avoir une fois de plus souligné à quel point il est important que le canton propose dans les meilleurs délais une formation suffisamment approfondie. Certains ont en outre relevé que le logiciel nécessaire devait être disponible à temps.

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

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

a) *Nouveaux instruments (art. 79b, 80a à 80e, 80h)*

Les nouveaux instruments sont d'une manière générale bien accueillis. Etant donné que les modalités de détail ne doivent être précisées que dans l'ordonnance de Direction, divers parti-

³¹ Cf. rapport MCH2, annexes 5 et 6.

³² Ordonnance du 26 juin 1996 sur les procédures de consultation et de corapport (OPC; RSB162.025)

cipants ont indiqué qu'ils partaient du principe que les exigences ne seraient pas exagérées et que l'ACB et les CCB seraient consultés à un stade précoce (Association des administrateurs des finances des collectivités publiques du Jura bernois, Berne, Bienne, Ittigen, PLR, Langenthal, SCJB, ACB et CCB, Worb).

Les différents instruments seront définis de manière détaillée lors de la révision partielle de l'ordonnance de Direction sur la gestion financière des communes rendue nécessaire par l'introduction du MCH2. Les associations auront la possibilité de donner leur avis sur le projet de révision à l'occasion de la consultation, et la JCE souligne d'ores et déjà qu'elle sera ouverte aux propositions motivées des communes.

b) Evaluation du patrimoine financier et du patrimoine administratif, amortissements (art. 81 à 85 et ch. 3 et 4 des dispositions transitoires)

Les prescriptions relatives à l'amortissement du patrimoine financier existant énoncées au chiffre 4 des dispositions transitoires ont été qualifiées de trop compliquées et trop éloignées de la pratique des communes. S'agissant du délai d'amortissement du patrimoine administratif existant, une fourchette de huit à 16 ans a été proposée en lieu et place des douze ans prévus pour l'ensemble des communes, chacune d'entre elles devant décider d'une durée précise dans le premier arrêté budgétaire selon le MCH2. Les participants qui ont proposé cette solution ont invoqué qu'elle permettait d'une manière générale une simplification du chiffre 4 (Berne, Bienne, Association des paroisses du canton de Berne, Ittigen, Köniz, Langenthal, Münsingen, Muri, Ostermundigen, Gessenay, PS, Spiez, Thoune, ACB et CCB, Worb).

Ces arguments sont convaincants, et le projet prévoit une adaptation des dispositions transitoires allant dans ce sens.

Les autres dispositions dans ce domaine n'ont donné lieu qu'à certaines remarques ponctuelles. La commune d'Ostermundigen a proposé de renoncer aux amortissements supplémentaires au motif qu'ils sont contraires au système mis en place par le MCH2, tandis que Les Verts souhaitent que de tels amortissements soient également admissibles à d'autres conditions que celles qui sont prévues. De plus, certaines grandes communes estiment nécessaire de compléter les catégories du tableau de l'annexe 2 (Berne, Köniz, Langenthal et Thoune). L'Association bernoise des communes et corporations bourgeoises a suggéré d'exclure du champ d'application les collectivités qui amortissent leur patrimoine conformément à la législation fiscale.

De l'avis de la JCE, il n'y a pas lieu d'adapter le système des amortissements ordinaires et des amortissements supplémentaires. En revanche, elle a tout à fait admis la nécessité de compléter l'annexe 2. De même, elle soutient la proposition de l'Association bernoise des communes et corporations bourgeoises, et le projet a été complété, là où une clarification s'imposait, par une précision selon laquelle c'est la législation fiscale qui prime dans le cas des communes bourgeoises et des autres collectivités de droit public soumises à l'impôt.

c) Transfert de patrimoine administratif (art. 85a)

D'une manière générale, les participants saluent le fait que l'article 85a prévoie désormais une possibilité d'effectuer des prélèvements sur les financements spéciaux intitulés «transfert de patrimoine administratif» qui doivent obligatoirement être constitués. Certains ont proposé d'admettre les prélèvements en cas de dépréciation d'éléments du patrimoine administratif à l'origine de la constitution du financement spécial (Ittigen, Köniz, Steffisburg, Thoune, ACB, CCB), de raccourcir le délai de 25 ans fixé au chiffre 5, lettre c et de ne rendre la prescription du chiffre 5, lettre d contraignante que dans le cas des tâches financées par des émoluments qui sont de nature essentielle (Berne, Bienne, Ittigen, PLR, Ostermundigen, Steffisburg, ACB, CCB, Worb). Les Verts considèrent le délai de cinq ans avant le premier prélèvement comme étant trop court, tandis que la commune de Langenthal souhaiterait que la lettre d du chiffre 5 soit intégralement biffée.

La proposition de permettre des prélèvements en cas de dépréciation d'éléments du patrimoine administratif à l'origine de la constitution du financement spécial est tout à fait pertinente et logique. On peut d'ailleurs même se demander si elle n'existe pas déjà à l'heure ac-

tuelle. Il convient cependant de la prévoir explicitement afin d'éviter toute difficulté d'interprétation. De l'avis de la JCE, il est également possible de ramener le délai à 16 ans. Un tel délai empêche lui aussi que les communes ne transfèrent des tâches à des organismes autonomes dans le seul but d'enjoliver leur situation financière. Enfin, il est justifié d'imposer que les prélèvements aient lieu uniquement en faveur des personnes assujetties aux émoluments, mais seulement dans les domaines pour lesquels le droit supérieur le prescrit (alimentation en eau, assainissement, élimination des déchets). Dans ce cas toutefois, la prescription est indispensable, de sorte que la lettre *d* du chiffre 5 ne saurait être biffée.

Une prolongation du délai d'attente de cinq ans ne paraît par contre pas indiquée. La réglementation proposée (délai d'attente de 5 ans, durée du prélèvement de 16 ans) permet, après cinq ans, de prélever chaque année 6,25 pour cent du financement spécial pendant 16 ans. Elle suffit à éviter les transferts de tâches à des organismes responsables autonomes uniquement motivés par des préoccupations d'ordre «cosmétique».

d) Date de l'introduction du MCH2 dans les communes municipales

Quelques participants considèrent que l'introduction du MCH2 dans l'ensemble des communes municipales au 1^{er} janvier 2016 est un objectif trop ambitieux et irréaliste (Association des administrateurs des finances des collectivités publiques du Jura bernois, CJB, Les Verts, Langenthal, SCJB, Thoune).

Lors de sa session de mars, le Grand Conseil a approuvé l'introduction du MCH2 tout en sachant que, pour des raisons de comparabilité surtout, la date prévue était celle du 1^{er} janvier 2016 pour l'ensemble des communes. La JCE ne voit pas de raison de revenir sur ce point.

Berne, le 10 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 |