

EXPERTISES ET RÉVISION -
CONSEILS JURIDIQUES ET FISCAUX

NEWSLETTER

LA NOUVELLE GESTION PUBLIQUE DES COMPTES COMMUNAUX

**NOUVEAU MODÈLE
COMPTABLE HARMONISÉ
POUR LES CANTONS ET
LES COMMUNES - MCH2**

Les communes fribourgeoises sont directement concernées. M. Gérald Mutrux, Chef du Service des communes, s'en explique.

**RÉSERVES AU BILAN:
PANACÉE OU FIL À
LA PATTE?**

Leur rémunération a-t-elle sa raison d'être ou faut-il garder toute souplesse quant à leur utilisation? M. Philippe Menoud, Directeur de Fiduconsult SA, expose les deux tendances.

**INTERVIEW DU SYNDIC
DE GRUYÈRES**

M. Jean-Pierre Doutaz donne son avis sur la gestion des comptes publics.

Sur ces sujets, nos conseillers se tiennent à votre disposition:

FRIBOURG Tél. 026 422 72 00
Fiduconsult SA, 1700 Fribourg
Rue des Pilettes 3

fiduconsult@fiduconsult.ch

BULLE Tél. 026 913 00 40
Fiduconsult SA, 1630 Bulle
Rue Lécheretta 11
bulle@fiduconsult.ch

EDITO

Au fil des années, la gestion budgétaire et comptable des collectivités locales fribourgeoises ne cesse de s'améliorer et de s'affiner. Pour plus de transparence, pour plus de cohérence et pour une pertinence accrue des informations qu'elle permet de fournir.

Certes, le processus de fusion des communes fribourgeoises, encore en cours actuellement, ainsi que l'entrée en vigueur de la loi révisée sur les communes tendent à expliquer une telle évolution. Mais d'autres motifs, plus techniques et plus directement liés à l'organisation des comptes publics, ont conduit à l'élaboration d'un nouveau modèle comptable ou MCH2. Il s'agit de la volonté exprimée, dès 2003, par la Conférence des directeurs des finances cantonaux d'harmoniser les normes de présentation des comptes de la Confédération, des cantons et des communes et d'inviter toutes les collectivités publiques à les mettre en place dans les meilleurs délais.

Fribourg est ainsi le premier canton romand à avoir introduit, en mars de cette année, le nouveau modèle comptable harmonisé, en application des recommandations qui lui avaient été adressées. L'adaptation des comptes communaux à ces nouvelles règles s'inscrit donc dans cette évolution.

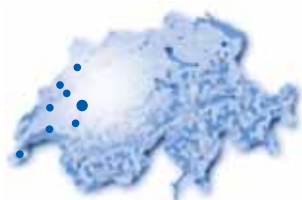
Mais au-delà de considérations purement techniques ou financières, l'harmonisation en cours des comptes publics est une nouvelle illustration du travail en profondeur réalisé par notre Administration en vue de créer, dans les communes de notre canton, toutes les bases utiles à la conduite de leur politique financière. Comme le soulignait M. Pascal Corminboeuf, Conseiller d'Etat, «il est dans l'intérêt général du canton d'améliorer à long terme l'autonomie communale et de disposer de communes en mesure d'assumer leurs tâches efficacement et économiquement».

C'est tout à la fois l'objectif et l'enjeu du projet MCH2 dont quelques uns des aspects sont traités dans la présente Newsletter.

Patrick Vez, avocat, Président de la Direction

**IMPLANTATION**

Un centre décisionnel à Fribourg et des sociétés affiliées dans les villes de Bulle, Genève, Lausanne, Yverdon, Neuchâtel, La Chaux-de-Fonds et Saignelégier.



FIDUCONSULT est un acteur reconnu dans le secteur de la fiduciaire en Suisse romande. Spécialisé dans tous les domaines - comptabilité, révision, conseil et gestion d'entreprise, restructuration et assainissement, conseils juridiques et fiscaux - FIDUCONSULT, par son expérience, est devenu une référence dans la branche professionnelle.

LE NOUVEAU MODÈLE COMPTABLE HARMONISÉ POUR LES CANTONS ET LES COMMUNES - MCH2

Gérald Mutrux

Chef du Service des communes du canton de Fribourg

Aussi loin que l'on puisse remonter dans le temps, les collectivités publiques ont tenu des comptes, sous une forme ou sous une autre. Ceux-ci n'étaient toutefois guère harmonisés entre eux, la Confédération, les cantons et les communes optant finalement chacun pour un modèle différent.

A partir de 1970, la Conférence des directeurs cantonaux des finances (CDF) relança les efforts afin de parvenir à harmoniser la présentation des comptes des collectivités publiques. La 1^{ère} édition du «Recueil de comptabilité publique» est parue en 1977, la seconde édition en 1981. Les communes fribourgeoises l'ont adoptée dès 1982.

Toutefois, en 25 ans, la comptabilité publique a connu une évolution importante, entraînée en particulier par l'introduction de la comptabilité analytique et l'apparition de normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS). Une réforme s'imposait, ce d'autant plus qu'avec le temps, le degré d'harmonisation s'était affaibli.

La réforme du modèle de compte coïncide avec la réforme du modèle comptable de la Confédération. Il s'agissait d'une occasion unique de rapprocher les deux systèmes. L'article 48 al. 4 de la loi sur les finances

de la Confédération (LFC) qui est entrée en vigueur le 1^{er} mai 2006 confie au Conseil fédéral le soin de s'employer à harmoniser les normes de présentation des comptes de la Confédération, des cantons et des communes. Les cantons et les communes ont par conséquent dû s'employer à participer à l'effort d'harmonisation. Plusieurs considérations plaident en faveur d'une harmonisation de la présentation du compte public. On en retiendra quatre:

- **Coordination en matière de politique budgétaire:** la possibilité de comparer les comptes publics facilite la coordination de la politique budgétaire des cantons et des communes. La standardisation des définitions constitue un avantage décisif, qui permettra d'obtenir une vision consolidée des comptes des cantons et des communes.
- **Péréquation financière:** les instruments de la péréquation financière exigent l'obtention de nombreuses informations à caractère comptable et financier. La fiabilité du système dépend par conséquent de la précision avec laquelle ces informations peuvent être obtenues.
- **Transparence:** chacun doit être en mesure de comparer les politiques budgétaires menées par les différents cantons et communes. Une terminologie et des règles identiques doivent donc prévaloir.
- **Statistique financière:** le développement de la statistique financière et l'obligation également pour la Suisse de participer au programme statistique européen (eurostat) exigent une harmonisation. D'autre part, la gouvernance des collectivités et des entreprises publiques nécessite l'usage d'indicateurs statistiques

« La mise en oeuvre du MCH2 devrait intervenir au plus tard dans les dix ans suivant sa publication. »

qui puissent également faire l'objet de comparaison.



Le 19 septembre 2002, la Conférence des directeurs cantonaux des finances a demandé que le MCH fasse l'objet d'une révision approfondie. Cinq objectifs ont été formulés à cet égard:

- Harmoniser autant que possible la présentation des comptes au niveau des cantons et des communes.
- Harmoniser autant que possible la présentation des comptes des cantons avec le nouveau modèle comptable (NMC) de la Confédération.
- Poursuivre le développement du MCH en se basant principalement sur les normes IPSAS. Pour ce faire, tenir compte du fait que les normes IPSAS ne peuvent pas être reprises intégralement et sans aucune modification dans le système normatif suisse. Tout écart doit être motivé.
- Tenir compte, lors de la révision du MCH, des réformes déjà engagées dans différents cantons (notamment dans le canton de Zürich) et au niveau fédéral.
- Prendre également en considération, lors de la révision du MCH, les exigences internationales en termes de statistique financière.

Les travaux de la Conférence des directeurs cantonaux des finances ont abouti en janvier 2008 à la publication d'un nouveau manuel intitulé «Modèle comptable harmonisé pour les cantons et les communes – MCH2», dont elle a recommandé la mise en oeuvre dans les meilleurs délais, soit au plus tard dix ans après la publication. Le manuel MCH2 contient 20 recommandations, dont les points essentiels sont les suivants:

- **Plan comptable revu en fonction d'impératifs statistiques.**
La nouvelle classification sera compatible avec la nomenclature internationale, la «Classification of Functions of Government» (COFOG).
Le plan comptable MCH2 a été harmonisé avec celui de la Confédération. La structure par nature de toutes les parties du compte (bilan, compte de résultats et compte des investissements) a été modifiée.
- **Nouvelle structure du bilan.**
Contrairement au MCH actuel, un découvert au bilan apparaît dorénavant au passif du bilan. Une des recommandations apporte des précisions également sur le poste des provisions et engagements conditionnels.
- **Présentation du résultat des comptes de manière échelonnée.**
Le compte de résultats présente au premier niveau le résultat opérationnel (résultat provenant des activités d'exploitation et résultat provenant des financements) et au second niveau le résultat extraordinaire, puis le résultat total.
Sont définis comme extraordinaires, les charges et revenus qu'on ne pouvait pas envisager, qui se soustraient à toute influence et tout contrôle ou qui ne font pas partie de l'activité opérationnelle. Les amortissements supplémentaires et les attributions aux préfinancements sont considérés comme des charges extraordinaires.

- **Introduction du tableau des flux de trésorerie** détaillant la variation des liquidités.

Ainsi le tableau des flux de trésorerie démontre comment une certaine situation de liquidités s'est établie. Le cash flow est défini en tant qu'augmentation et diminution du fonds « Liquidités ».

- **Diverses annexes devront figurer aux comptes annuels: tableaux des immobilisations, des provisions, des participations, etc.**

Le tableau des provisions devra contenir les éléments comme la description du type de provision, un commentaire sur le type de provision, la situation de la provision en francs de l'année précédente et de l'année en cours, un commentaire sur l'évolution de la provision et la justification du maintien.

Le tableau des participations indiquera pour chaque organisation entre autres le nom et la forme juridique, les activités et les tâches publiques à réaliser, l'ensemble du capital et la part de la collectivité, la valeur d'acquisition et la valeur comptable, les principales autres parties intéressées, etc.

- **Réévaluations des valeurs au bilan.**

Le patrimoine financier doit être périodiquement réévalué sur la base des valeurs vénales. Par contre, selon la norme minimale du MCH2, le patrimoine administratif ne doit pas être réévalué. Dans l'optique du principe de l'image fidèle, une réévaluation est facultative. Une réévaluation du patrimoine administratif à la hausse engendra une « réserve liée à la réévaluation » qui servira à équilibrer les charges d'amortissement éventuellement plus élevées les années suivantes.

- **Introduction d'une comptabilité des immobilisations; amortissements linéaires basés sur la durée de vie des éléments du patrimoine administratif.**

MCH2 prévoit l'introduction d'une comptabilité des immobilisations. Ainsi les communes disposeront des indications détaillées sur l'évolution de ces postes. Au bilan, ce sont les chiffres résumés qui y figureront.

Les amortissements sont basés sur la durée d'utilité d'un bien, l'amortissement débutant au moment de l'utilisation. Le manuel indique des catégories de placements et des taux d'amortissements y relatifs.

- **Introduction d'une loi spécifique sur les finances.**

La loi modèle sur les finances fait également partie des recommandations. Elle sert comme orientation pour une législation sur les finances conforme au MCH2. Toutefois les propositions peuvent être reformulées en fonction des particularités propre à chaque canton.

A la fin de l'année 2008, un groupe de coordination de huit membres a été créé. Il a pour mission d'harmoniser l'introduction et l'utilisation du MCH2 dans les communes suisses. Il s'efforce de mettre à leur disposition un maximum d'informations complémentaires, exemples et recommandations afférents au manuel MCH2 de la Conférence des directeurs cantonaux des finances. L'objectif principal est de préciser différents éléments afin de soutenir les autorités cantonales chargées de la surveillance des finances communales au cours du processus d'introduction du MCH2 dans les communes de leur ressort. Les documents, exemples et recommandations peuvent être téléchargés à partir du site internet de la Conférence des autorités cantonales de surveillance des finances communales, à l'adresse www.kkag-cacs.fr.ch.

« Un groupe de coordination est chargé d'harmoniser l'introduction du MCH2 dans les communes suisses. »

RÉSERVES AU BILAN : PANACÉE OU FIL À LA PATTE?

Philippe Menoud
Expert-comptable diplômé,
Expert-réviseur agréé,
Directeur Fiduconsult SA,
Fribourg, Bulle



L'obligation de révision des comptes communaux telle que nous la connaissons selon les nouvelles dispositions légales fribourgeoises semble avoir fait ses preuves, selon les opinions communément exprimées en la matière. Quatre exercices comptables ont déjà été révisés par l'organe de révision de la commune. Si ce nouveau processus n'a pas toujours été simple à mettre en place, il est présentement bien intégré dans les rouages du fonctionnement administratif de la commune.

Le fait de pouvoir réviser les comptes de plusieurs communes apporte incontestablement un élément comparatif qui est bien perçu, notamment lors des entretiens qui se déroulent à l'issue des contrôles effectués.

A cet égard, la question de la rémunération des réserves au bilan est régulièrement évoquée. Si le consensus est large à propos de la rémunération des réserves obligatoires (PC, eau, épuration, taxes de remplacement, etc.), il n'en est pas de même des fonds libres non obligatoires. Deux tendances sont perçues:

1. Les réserves non obligatoires doivent pouvoir être utilisées à vue et permettre de faciliter le financement d'investissements. La souplesse doit être le maître-mot, de sorte que la rémunération de ces réserves n'a pas lieu d'être. Toute rémunération ne serait que « interne » et n'aurait pas sa raison d'être.
2. Les réserves non obligatoires constituent une réelle affectation du résultat annuel; leur utilisation n'est pas libre et doit impliquer une décision des organes communaux. Il s'agit de maintenir la capacité future de ces réserves en les rémunérant. Les coûts issus de cette rémunération doivent être mis à charge des comptes de fonctionnement pour aboutir à un résultat de fonctionnement réel, tenant compte du blocage de ces fonds.

Trancher entre ces deux tendances n'est pas toujours aisé et gageons que les futures dispositions d'application MCH2 devront régler la question. Aussi longtemps que les taux de rémunération resteront bas à l'image du marché financier actuel, la question s'apparentera quelque peu à une tempête dans un verre d'eau. Si, par contre, les taux de rémunération de l'épargne devaient augmenter fortement, la question en jeu deviendrait vite épineuse.

Ajoutons encore à ce débat la délicate recommandation, souvent exprimée, d'avoir une contre-partie monétaire en face de ces réserves, à savoir sous la forme d'épargne pure ou de réduction de l'endettement autorisé.

Alors, faut-il encore constituer de telles réserves non obligatoires?

LE POINT DE VUE DE M. JEAN-PIERRE DOUTAZ, SYNDIC DE GRUYÈRES

Propos recueillis par Alain Richard, expert-réviseur agréé,
Fiduconsult SA Fribourg, Bulle.

Comment avez-vous apprécié l'arrivée, dans votre commune de Gruyères, de l'organe de révision externe?

Les nouvelles exigences légales qui imposent aux communes l'attribution d'un mandat d'organe de révision à une fiduciaire ou à un organe agréé est une excellente chose. Le fait que des professionnels révisent l'ensemble de la comptabilité et des investissements d'une collectivité, en contrôlant ainsi les procédures appliquées, est extrêmement appréciable. Je dirais même qu'il s'agit d'un « plus » significatif au crédit du Conseil communal et de son administration. En effet, pour une commune de la taille de la nôtre, la complexité et les exigences toujours plus pointues en matière de gestion publique impliquent un contrôle, une analyse, et un rapport détaillé établi par des professionnels. Ce rapport assorti de commentaires est pour nous un outil judicieux au service de l'application d'une technique comptable adaptée et professionnelle. Les contacts étroits et la disponibilité de notre organe de révision tout au long de l'année sont pour nous un appui apprécié.



Pensez-vous que les réserves, qu'elles soient obligatoires ou non obligatoires, doivent être rentabilisées d'un intérêt à charge du compte de fonctionnement?

Dans la mesure où toutes les réserves au bilan doivent être affectées, je pense personnellement que celles-ci devraient être rentabilisées d'un intérêt à charge du compte de fonctionnement. Le taux de l'intérêt pourrait être équivalent, soit au taux moyen de l'ensemble de l'endettement communal, ou alors à un taux de référence officielle appliquée par la banque cantonale du canton respectif. Il me paraît normal et équitable que, dès le moment où en quelque sorte nous capitalisons en vue d'un but bien particulier, les montants versés aux réserves puissent être au bénéfice d'un rendement défini.

Que pensez-vous des premiers constats que vous avez pu faire de la nouvelle péréquation financière intercommunale introduite récemment dans le canton de Fribourg?

La nouvelle péréquation intercommunale fribourgeoise a favorisé en grande partie les agglomérations et les villes. En ce qui concerne Gruyères, le résultat de la péréquation nous est défavorable. Celle-ci engendre pour nous des coûts supplémentaires pour un peu plus de Fr 160'000.-/an. Les communes avec un grand territoire et une faible densité de population, telles que des communes périphériques ou de montagne, sont préjudicées par ce nouveau

système péréquatif. Il est prévu de réviser la loi tous les 3 ans et il me paraît alors nécessaire que le Conseil d'État et le Grand Conseil analysent plus en détail certains effets pervers, manquants ou oubliés, en vue d'une application équitable au bénéfice de toutes les communes.

Etes-vous plutôt favorable au maintien du contrôle de l'endettement ou préférez-vous le passage à des amortissements comptables contrôlés, ceci contrairement au système actuel?

Un contrôle de l'endettement est naturellement indispensable. Toutefois, le système actuel fribourgeois où l'État applique un contrôle de l'endettement quasi tutélaire envers les communes, ne me semble plus approprié. En effet, je pense que ce contrôle de l'endettement, qui doit être appliqué de manière rigoureuse avec la mise en place d'outils simples et efficaces, devrait être de l'unique compétence des communes. Par contre, l'État devrait avoir un contrôle strict et détaillé sur l'ensemble des amortissements comptables légaux appliqués par les communes. En réponse donc à votre question, et dans une vision d'un « new management public », je serais personnellement partisan de passer du système actuel de contrôle de l'endettement à un système d'amortissements comptables contrôlés.

S'il fallait choisir, préféreriez-vous garder le même niveau de l'impôt pour plus investir ou réduire le taux d'impôt?

Naturellement que si je pense en contribuable, je serai toujours favorable à une diminution du taux d'impôt. En tant que syndic, je serais ravi, comme beaucoup de mes collègues, de voir arriver sur ma commune des contribuables fortunés qui contribueraient à diminuer ce taux d'impôt. En l'état, avec un taux pour les personnes physiques de 84.5 ct et pour les personnes morales de 79 ct., je les considère raisonnables et supportables pour l'ensemble de nos contribuables. Le fait que notre commune se développe et que de nouvelles infrastructures importantes devront être mises en place me conduit à dire qu'il n'est pas opportun d'envisager une baisse de taux mais qu'il faut plutôt réfléchir à de judicieux investissements qui seront naturellement, en premier lieu, au bénéfice de notre population et serviront aussi à maintenir et créer des emplois sur ma commune, voire dans la région.

Sous l'angle financier, est-ce que vos rapports avec les différentes associations de communes dans lesquelles vous êtes membres donnent pleine satisfaction?

Nos rapports avec les associations de communes dont nous sommes membres sont excellents. Sous l'aspect financier, il y a toujours des interrogations qui subsistent. Nous ne maîtrisons pas directement l'ensemble des éléments pour vraiment apprécier dans le détail l'entier des aspects financiers. En tant que membres, nous faisons toutefois confiance aux comités de direction qui gèrent de manière professionnelle l'exploitation de ces associations. La problématique que l'on connaît dans nos communes au niveau de la transparence, des procédures d'application ou encore des techniques comptables, s'y retrouve par analogie.

Fribourg Fiduconsult SA, rue des Pilettes 3, 1700 Fribourg, 026 422 72 00, fiduconsult@fiduconsult.ch | **Bulle** Fiduconsult SA, rue Lécheretta 11, 1630 Bulle, 026 913 00 40, bulle@fiduconsult.ch | **Genève** Fiduciaire Verifid SA, rue du Rhône 100, 1211 Genève 3, 022 318 62 62, verifid@verifid.ch | **Lausanne** Fiduconsult Lausanne SA, place de la Gare 4, 1001 Lausanne, 021 613 11 44, lausanne@fiduconsult.ch | **Yverdon** Fiduconsult Fidyver SA, en Chamard 35, 1442 Montagny-près-Yverdon, 024 423 00 30, yverdon@fiduconsult.ch | **Neuchâtel** Fiduciaire Barrelet SA, Fbg de l'Hôpital 96, 2000 Neuchâtel, 032 720 08 80, info@fiduciairebarrelet.ch | **La Chaux-de-Fonds** Fiduconsult Chaux-de-Fonds SA, rue Fritz-Courvoisier 40, 2300 La Chaux-de-Fonds, 032 910 52 80, chaux-de-fonds@fiduconsult.ch | **Saignelégier** Fiduconsult Jura SA, place du Vingt-trois Juin 4, 2350 Saignelégier, 032 951 27 27, jura@fiduconsult.ch