



CH-3003 Berne, SPR, Zaa

Chancellerie d'Etat
Canton de Neuchâtel
Case postale
Le Château
Rue de la Collégiale 12
2000 Neuchâtel

Votre référence:
Notre référence: BBV 12/13
Contact: A. Zanzi
Berne, le 14 août 2014

Recommandation du Surveillant des prix concernant l'introduction du nouveau modèle comptable harmonisé (« MCH2 »)

Mesdames les Conseillères d'Etat,
Messieurs les Conseillers d'Etat,

Le nouveau modèle comptable harmonisé (« MCH2 »), qui devrait progressivement être introduit par toutes les entités publiques suisses dans les prochaines années, vise à harmoniser l'ensemble des comptabilités de la Confédération, des cantons et des communes.

Il appartient à présent aux cantons ainsi qu'à leur autorité de surveillance des finances communales de se déterminer sur la mise en place des nouvelles dispositions régissant les comptabilités des cantons et des autres collectivités publiques, notamment des communes.

A noter que le perfectionnement de la comptabilité publique s'inscrit dans un cadre incluant ses destinataires internes (organes de direction des unités d'exécution, organes de contrôle des finances, instances parlementaires, etc.) et externes (organes de surveillance des collectivités territoriales supérieures, créanciers, agences de notation, etc.). Les avis de tous ces destinataires doivent être pris en compte dans un but de perfectionnement du MCH.

Dans ce contexte, la Surveillance des prix se permet de vous approcher. En effet, comme vous le savez, les tâches du Surveillant des prix sont d'observer l'évolution des prix et d'empêcher les augmentations abusives de prix et le maintien de prix abusifs fixés par des entreprises publiques et privées puissantes sur un marché. La loi fédérale sur la surveillance des prix donne ainsi au Surveillant des prix le droit de recommandation ou de décision notamment sur les tarifs pour l'élimination des déchets et des eaux usées ou encore pour la distribution d'eau potable.



L'observation des données comptables constitue un élément d'appréciation important dans les analyses de la Surveillance des prix. Les règles qui déterminent l'établissement des états financiers des entités publiques jouent donc un rôle fondamental. Selon les principes utilisés pour la réévaluation des actifs lors du passage au MCH2, pour le traitement des éventuelles réserves de réévaluation ou de préfinancement, pour le calcul des amortissements ou encore pour l'application d'amortissements supplémentaires, les estimations des tarifs permettant une couverture adéquate des coûts peuvent énormément varier. La Surveillance des prix souhaite qu'avec l'introduction des normes comptables MCH2 les états financiers des entités publiques puissent fournir l'image la plus proche possible de la réalité économique - « *true and fair view* ».

Par ce courrier, la Surveillance des prix vous adresse ainsi ses recommandations sur l'application du MCH2 dans les communes du canton de Neuchâtel. Ces recommandations ont été élaborées sur la base des réponses au questionnaire de la Surveillance des prix concernant l'introduction du nouveau modèle comptable harmonisé (« le questionnaire ») que vous nous avez transmis le 25 octobre 2013, des normes exposées dans le Manuel « Modèle comptable harmonisé pour les cantons et les communes » (« Manuel MCH2 »), des compléments aux recommandations du Manuel MCH2 du Conseil suisse de présentation des comptes publics (SRS-CSPCP) et des standards appliqués par la Surveillance des prix dans ses analyses comptables des tarifs et des émoluments.

Nos buts sont de mettre en évidence les éléments qui, après la migration au MCH2, pourraient causer des distorsions dans la présentation comptable de la réalité économique. Il s'agit de recommander des correctifs dans l'application des normes comptables permettant de déterminer de manière transparente les taxes et les émoluments selon le principe de causalité.

Dans la partie finale de ce courrier, vous trouverez un résumé avec les points les plus importants de nos recommandations sur l'introduction du MCH2 (« L'essentiel en bref »).

1. Retraitement du patrimoine administratif lors du passage au MCH2

Selon le Manuel MCH2 :

Selon la norme minimale (recommandation 19 du Manuel MCH2), il n'est pas prévu de réévaluer le patrimoine administratif lors du passage aux normes MCH2. Le retraitement du patrimoine administratif selon le principe de « l'image fidèle » n'est pas interdit par les normes MCH2 et reste facultatif. Si le patrimoine administratif est revalorisé, le compte « Réserve liée au retraitement » sert à financer durant les années suivantes les amortissements - potentiellement supérieurs à ceux qui auraient prévalu selon MCH1- de sorte que ces amortissements n'affectent pas les résultats. Le compte « Découvert du bilan » ne doit pas être touché par ces opérations de réévaluation.

Position de la Surveillance des prix :

En cas de retraitement du patrimoine administratif lors du passage au MCH2, les réserves liées au retraitement doivent être bien identifiées et ne doivent être utilisées que pour compenser l'augmentation des amortissements dus à l'augmentation des valeurs des actifs. Sans création parallèle de réserves liées au retraitement à libérer de manière linéaire sur la période d'utilisation restante de l'objet concerné, pour garantir des résultats comptables équilibrés, il pourrait s'avérer nécessaire d'augmenter les tarifs ou les émoluments de certains services. Sous l'angle de l'analyse de la Surveillance des prix, dans des domaines telles que par exemple la distribution d'eau ou l'assainissement des eaux usées, une augmentation des tarifs causée par ces augmentations de charges serait à considérer comme abusive. En d'autres termes, les réévaluations ne devront pas causer d'impact négatif sur la couverture des coûts et ne devront pas générer d'augmentation de tarif. De plus, l'augmentation des



fonds propres générée par la réévaluation du patrimoine administratif ne doit pas être rémunérée par les payeurs des taxes.

Dans les communes du canton de Neuchâtel :

Selon les réponses au questionnaire, il a été proposé au niveau communal de procéder au retraitement du patrimoine administratif lors du passage aux normes MCH2. Les différences de valeur seront comptabilisées dans un compte de réserve MCH2. L'année après le passage au MCH2, ces réserves seront compensées avec le solde du découvert au bilan (compte 2999). Les réserves de retraitement issues des différences entre l'ancienne norme et le MCH2 seront compensées avec le découvert au bilan.

Recommandation 1

Si la décision de procéder avec des retraitements du patrimoine administratif lors du passage au MCH2 est confirmée par le Parlement, nous recommandons de **faire en sorte que les réserves liées au retraitement soient bien identifiées et utilisées seulement pour compenser l'augmentation des amortissements due à l'augmentation des valeurs des actifs**. Les réévaluations ne devront pas causer d'augmentation de tarif dans les domaines de compétence de la Surveillance des prix (par exemple la distribution des eaux, l'assainissement des eaux usées et l'élimination des déchets). L'augmentation des fonds propres générée par la réévaluation du patrimoine administratif ne doit pas être rémunérée par les payeurs des taxes.

2. Comptabilisation des subventions aux investissements

Selon le Manuel MCH2 :

Pour les collectivités recevant des subventions d'investissements, les normes MCH2 (recommandation 10) laissent la liberté de choisir entre l'inscription à l'actif de l'investissement net (investissement en bien déduction faite de la subvention d'investissements)¹ ou l'inscription à l'actif de l'investissement brut et parallèlement, l'inscription au passif de la subvention d'investissements comme engagement financier à long terme.

Position de la Surveillance des prix :

La Surveillance des prix est de l'avis que la présentation au bilan des actifs au net des subventions n'offre pas la transparence souhaitée quant à la situation de la fortune et des finances des entreprises. Pour cette raison, et conformément au principe d'image fidèle de la réalité économique, la Surveillance des prix considère comme nécessaire d'inscrire à l'actif du bilan le montant brut de l'investissement financé par la subvention et parallèlement, d'inscrire au passif la subvention d'investissements en tant qu'engagement financier à long terme. Ceci s'avère très important par exemple dans le cadre des processus de privatisation ou de transfert d'une activité. En effet, à cause de sa réévaluation lors du transfert, l'actif comptabilisé au net des subventions causerait une augmentation des fonds propres et par conséquent de leurs coûts de rémunération, ainsi qu'une augmentation des coûts d'amortissement.

Dans les communes du canton de Neuchâtel :

Au niveau communal, la comptabilisation des subventions d'investissement sera effectuée selon le principe de comptabilisation nette.

¹ Norme MCH1



Recommandation 2

Pour avoir une vision objective du patrimoine administratif des services comme par exemple ceux de la distribution d'eau, de l'évacuation des eaux usées ou de l'élimination des déchets, la Surveillance prix recommande (d'inscrire à l'actif du bilan le montant brut de l'investissement financé par la subvention et parallèlement d'inscrire au passif la subvention d'investissements en tant qu'engagement financier à long terme.

3. Traitement des amortissements du patrimoine administratif

Selon le Manuel MCH2 :

Selon la recommandation 12 du Manuel MCH2, les amortissements peuvent être linéaires ou dégressifs. Une fois la méthode choisie, elle doit être conservée. Les taux d'amortissement linéaire/dégressif sont tous deux harmonisés sur la durée d'utilité. La méthode d'amortissement doit refléter la dépréciation de l'immobilisation. Les amortissements débutent au moment de l'utilisation.

Outre les amortissements ordinaires, des amortissements supplémentaires sont possibles. Ceux-ci - comme précisé dans la loi modèle sur les finances (LMFC) - s'accompagnent toutefois de règles et doivent être comptabilisés en tant que charges extraordinaires : « *Des amortissements supplémentaires sont tolérés. Ces derniers doivent être soumis à des règles. Ils doivent ensuite figurer comme charges extraordinaires. Il convient de justifier tout écart entre la valeur du patrimoine administratif inscrite dans la comptabilité financière et celle qui est inscrite dans la comptabilité analytique* »². Ceci est un compromis entre la solution exigée par les normes IPSAS et l'amortissement traditionnel de la politique budgétaire. Les amortissements supplémentaires doivent être publiés dans l'annexe. Les prescriptions devraient être introduites dans l'ordonnance sur les communes au sujet des amortissements ordinaires et des amortissements supplémentaires (« dépréciations harmonisées » et « dépréciations complémentaires » selon le MCH1).

Les catégories de placements, ainsi que les durées de vie ou les taux d'amortissement (à chaque fois linéaires et dégressifs) proposés dans le Manuel MCH2 se basent sur les taux de l'administration fiscale suisse qui sont aussi pris en compte dans le manuel de la comptabilité analytique.

Position de la Surveillance des prix :

La Surveillance des prix recommande que les amortissements soient calculés sur la base de la valeur historique des actifs selon la méthode d'amortissement linéaire sur une durée de vie la plus proche possible de la durée réelle d'utilisation. Dans ce sens, elle considère acceptable les indications sur la durée de vie fournies dans le manuel MCH2. Les terrains non bâtis ne doivent pas être amortis. Des mesures de politique budgétaire, telles que l'utilisation d'amortissements supplémentaires, ne doivent pas être utilisées. Les amortissements doivent être comptabilisés à partir de la date d'utilisation des investissements concernés.

D'autres méthodes d'amortissements (par exemple sur la base de la valeur à neuf ou de la valeur de renouvellement) comptabilisent des coûts d'amortissements supérieurs à ceux calculés sur la base de ce qui a été réellement dépensé pour l'investissement concerné (valeur historique). En d'autres termes, à la fin de la période d'utilisation de l'actif, le total des amortissements sera supérieur au prix payé pour

² Al. 3 art. 55 LMFC.



l'investissement initial. La garantie de pouvoir couvrir le remplacement des infrastructures est souvent évoquée comme raison principale pour l'utilisation de ces méthodes d'amortissement. La Surveillance des prix ne partage pas cette position. En effet, des calculs d'amortissements différents de ceux recommandés par la Surveillance des prix peuvent causer une augmentation des charges, sans garantir une constitution de fonds suffisants pour le financement des futurs investissements. De plus, la présentation comptable qui en suit ne fournit pas une image fidèle de la réalité économique. Enfin, le financement des futurs investissements par une augmentation des amortissements ne respecte pas non plus ni le principe de l'équité intergénérationnelle, selon lequel la génération actuelle ne devrait pas financer de futurs projets d'investissement, ni le principe de l'équité relative à la migration intercommunale³.

Dans les communes du canton de Neuchâtel :

Selon les réponses au questionnaire, avec l'introduction du MCH2, les communes du canton de Neuchâtel chargeront les amortissements dès l'utilisation des installations. Les coûts d'amortissement seront calculés selon la méthode linéaire appliquée aux valeurs historiques (en l'absence de valeur historique, selon le coût de renouvellement). La définition des durées de vie des installations était encore en cours d'évaluation lors du questionnaire. Des amortissements supplémentaires ne seront pas utilisés et les terrains non bâtis ne seront pas amortis.

Recommandation 3

Dans ses secteurs de compétence, la Surveillance des prix recommande d'appliquer la méthode d'amortissement linéaire sur une **durée de vie la plus proche possible de la durée réelle d'utilisation**. Dans ce sens, elle considère acceptable les indications sur la durée de vie fournies dans le manuel MCH2.

4. Préfinancements

Selon le Manuel MCH2 :

La recommandation 8 du Manuel MCH2 précise que la création de réserves pour des projets qui n'ont pas encore été adoptés (préfinancements) peut être budgétisée ou effectuée lors de la clôture des comptes. Elle nécessite une décision de l'autorité compétente. Les réserves figurent en tant que charges extraordinaires.

Les préfinancements contribuent, en particulier au niveau des communes, à ce que les charges financières de gros projets puissent être réparties sur plusieurs années. La décision de préfinancement doit concerner l'organe compétent en matière de décisions de dépenses, c'est-à-dire qu'une base légale réelle n'est pas nécessaire, mais qu'une décision nécessite la légitimation prévue dans la réglementation normale des compétences. Au niveau des communes, une décision de l'assemblée communale avec un éventuel référendum est suffisante. Ceci garantit la transparence, car une demande de décision séparée pour le préfinancement doit être faite.

L'avis du SRS-CSPCP :

Dans son complément à la recommandation, le SRS-CSPCP juge que le recours aux préfinancements n'est plus nécessaire dès qu'une collectivité opte pour des amortissements linéaires sur la durée d'utilité. Dans le cadre du MCH1, un préfinancement permettait de réduire la forte charge initiale engendrée par la méthode de l'amortissement dégressif sur la valeur résiduelle au bilan. Avec le

³ En Suisse, on remarque une tendance de plus en plus marquée et fréquente à changer de lieu de domicile.



MCH2 et le recours aux amortissements linéaires fondés sur la durée d'utilité, ces charges initiales élevées n'existent plus. Par conséquent, les préfinancements ne devraient donc plus être utilisés.

Selon le SRS-CSPCP, du point de vue du principe de l'image fidèle, les préfinancements devraient être clairement écartés. Ils vont à l'encontre d'un financement respectueux de l'équité intergénérationnelle : la génération actuelle ne devrait pas financer de futurs projets d'investissement. De plus, les préfinancements sont susceptibles d'influencer des décisions à venir en matière d'investissements : si, pour des raisons financières, un seul investissement est possible, l'investissement préfinancé est en général préféré, car il est déjà « financé »; or il se peut que son rapport coût-utilité soit défavorable ou que son urgence soit moins élevée par rapport à ceux de l'investissement alternatif.

Position de la Surveillance des prix :

Si tous les actifs du patrimoine administratif étaient amortis depuis le début avec la méthode linéaire sur leur durée d'utilité, les préfinancements ne devraient, en principe, plus être utilisés. Si par exemple avant MCH2, la méthode d'amortissement dégressive était appliquée ou si les investissements partiellement financés par des subventions ou par des taxes de raccordement étaient enregistrés au net (voir point 2), ou encore si les durées d'amortissement étaient inférieures aux durées d'utilisation, il serait possible qu'après la migration les amortissements annuels soient inférieurs à ceux appliqués avec la méthode linéaire depuis le début des investissements.

Dans ce cas, pour des services comme par exemple ceux de la distribution d'eau, de l'évacuation des eaux usées ou de l'élimination des déchets, la Surveillance des prix considère admissible l'utilisation de préfinancements. Dans le respect du principe de l'image fidèle de la réalité économique et de l'équité intergénérationnelle, la somme des préfinancements et des amortissements ne doit pas dépasser le niveau des coûts qui serait atteint avec des amortissements linéaires sur la durée d'utilité basés sur la valeur historique du patrimoine administratif (méthode théorique).

Pour le financement de projets d'infrastructures liées par exemple à la distribution d'eau ou à l'évacuation des eaux usées, la Surveillance des prix considère que le recours aux préfinancements est une meilleure option que le financement à travers d'autres mesures de politique budgétaire telles que des amortissements ordinaires excessifs ou des amortissements supplémentaires (voir point 3). Même dans ce cas, les charges de préfinancements ne devraient être appliquées que si le capital propre est à un niveau très bas.

Dans les communes du canton de Neuchâtel :

Nous ne disposons pas d'indications concernant l'utilisation de préfinancements dans les communes du canton de Fribourg après le passage au MCH2.

Recommandation 4

La Surveillance des prix ne recommande de recourir à des **préfinancements** pour les projets d'infrastructures nécessaires par exemple à la distribution d'eau ou à l'évacuation des eaux usées **que si les fonds propres sont à un niveau très bas**. Dans tous les cas, **la somme des préfinancements et des amortissements ne doit pas dépasser le niveau des coûts avec des amortissements calculés sur une base annuelle selon la méthode linéaire sur la durée d'utilité calculé sur les valeurs historiques**. La Surveillance des prix considère le préfinancement un moyen de financement préférable à l'application des durées d'amortissements trop courtes ou des amortissements supplémentaires.



5. Rémunération des financements spéciaux

Selon le Manuel MCH2 :

Le financement spécial s'entend en tant qu'assignation complète ou partielle des recettes à des tâches précises (recettes affectées). Selon le manuel MCH2, les financements spéciaux doivent être uniquement formés là où il existe un rapport causal entre la tâche remplie et les contre-prestations directement fournies par les bénéficiaires (par ex. frais de parcimètre pour les parkings). Une affectation des émoluments, patentes, contributions ou taxes causales s'impose. Les dépenses et recettes d'investissements de financements spéciaux doivent figurer dans le compte des investissements et les soldes des financements spéciaux doivent être inscrits au bilan. Les soldes de financements spéciaux peuvent être des engagements (des collectivités envers le financement spécial – en cas de solde positif du financement spécial) ou des avances (du financement spécial envers la collectivité – en cas de solde négatif du financement spécial). Le manuel MCH2 ne donne aucune indication sur la rémunération des fonds spéciaux

Position de la Surveillance des prix :

Pour la Surveillance des prix, il est important que les utilisateurs d'un service public financé par des taxes ou des émoluments tels que la distribution d'eau, l'assainissement des eaux usées ou encore l'élimination des déchets, ne soient pas discriminés dans le cas où des fonds spéciaux mettent de l'argent à disposition des finances communales. Pour cela, il faut que l'argent « emprunté » par la commune aux fonds spéciaux soit rémunéré avec un taux d'intérêt adéquat. Selon l'avis de la Surveillance des prix, ce taux devrait correspondre au taux appliqué par le marché en cas de refinancement à travers des fonds étrangers.

Dans les communes du canton de Neuchâtel :

Au niveau communal, il est prévu que les fonds spéciaux soient rémunérés. Le taux de rémunération n'a pas encore été défini.

Recommandation 5

Pour les services comme par exemple ceux de la distribution d'eau, de l'évacuation des eaux usées ou de l'élimination des déchets, **l'argent emprunté par la commune aux fonds spéciaux devrait être rémunéré au même taux de rémunération que celui des emprunts contractés par la commune.**



L'essentiel en bref

Selon les observations de la Surveillance des prix, les présentations comptables ne fournissent que rarement une image réelle de la situation financière, en particulier dans les domaines de l'approvisionnement et de l'élimination, compte tenu de la pratique comptable retenue par le passé. Une présentation de la fortune et des dettes fidèle à la vérité est toutefois indispensable pour déterminer les taxes selon le principe de causalité. La Surveillance des prix approuve le passage au MCH2 et encourage le Canton et les communes à profiter de cette adaptation des normes comptables pour amener encore plus de transparence, afin de déterminer les tarifs et les émoluments selon la couverture des coûts réels.

Pour garantir une vision juste et transparente de la situation économique (*true & fair view*), la Surveillance des prix est d'avis qu'il faudrait, premièrement, inscrire à l'actif du bilan les montants bruts des investissements financés par des subventions et au passif du bilan les subventions d'investissements en tant qu'engagements financiers à long terme. Deuxièmement, il ne faudrait plus utiliser les amortissements supplémentaires en tant que mesure de financement de gros projets à long terme. Il conviendrait plutôt d'accumuler les ressources nécessaires dans les fonds propres, sous certaines conditions aussi à travers des préfinancements.

La réévaluation du patrimoine administratif lors du passage au MCH2 peut amener à une image plus correcte de la situation économique. La Surveillance des prix ne conteste pas le principe en soi. Toutefois, elle recommande de bien identifier les réserves de réévaluation et que les amortissements des investissements réévalués ne soient pas chargés à double au payeur des taxes. Pour cela, la Surveillance des prix recommande que les réserves liées au retraitement ne soient utilisées que pour compenser l'augmentation des amortissements dus à l'augmentation des valeurs des actifs. De plus, l'augmentation des fonds propres générée par la réévaluation du patrimoine administratif ne doit pas être rémunérée par les payeurs des taxes.

Enfin, la principale recommandation de la Surveillance des prix est que les actifs soient amortis linéairement sur la base de leur valeur historique sur une durée de vie la plus proche possible de la durée réelle d'utilisation. Ceci permet d'attribuer à chaque période comptable les coûts d'amortissements effectifs et de charger aux usagers des tarifs calculés selon le principe de causalité des coûts.

Ci-dessous sont résumées les recommandations de la Surveillance des prix relatives au passage au MCH2 pour des services comme par exemple ceux de la distribution d'eau, de l'évacuation des eaux usées ou de l'élimination des déchets :

- En cas de retraitement du patrimoine administratif lors du passage au MCH2, les réserves constituées doivent être bien identifiées et ne doivent être utilisées que pour compenser l'augmentation des charges d'amortissements due à l'augmentation des valeurs des actifs. De plus, l'augmentation des fonds propres générée par la réévaluation du patrimoine administratif ne doit pas être rémunérée.
- En cas de subventionnement d'un nouvel investissement, l'actif du bilan doit contenir le montant brut de l'investissement financé par la subvention, tandis que le passif doit contenir la subvention d'investissement en tant qu'engagement financier à long terme.
- Les préfinancements ne doivent être utilisés que lorsque les amortissements effectifs sont en-dessous des amortissements théoriques calculés avec la méthode linéaire sur les valeurs historiques et lorsque les fonds propres, observables à travers une présentation transparente de la réalité économique, sont à un niveau très bas.
- L'argent emprunté par la commune aux fonds spéciaux devrait être rémunéré au même taux de rémunération que celui des emprunts contractés par la commune.



- Le rééquilibrage des pertes doit d'abord être absorbé par une diminution du capital propre. Une fois cette source épuisée, le déficit peut être compensé à travers sa mise au budget répartie sur une période de cinq ans au minimum.

Pour toute question ou renseignement, vous pouvez vous adresser à Monsieur Andrea Zanzi (andrea.zanzi@pue.admin.ch / 031 323 93 10). Nous vous prions de nous faire parvenir votre prise de position sur nos recommandations **d'ici au 30 septembre 2014**. Nous vous informons qu'en vertu de l'article 14 de la loi sur la surveillance des prix (LSPr), dans le cas où vos décisions s'écartent des recommandations de la Surveillance des prix, vous êtes tenus d'en expliquer publiquement les raisons.

En vous remerciant d'avance pour votre collaboration, nous vous adressons, Mesdames les Conseillères d'Etat, Messieurs les Conseillers d'Etat, nos salutations les meilleures.



Stefan Meierhans
Surveillant des prix

Copie à:

M. Yvan Croccia, Chef de projet MCH2, Département des finances et de la santé, Le Château, Rue de la Collégiale 12, 2000 Neuchâtel.