

**MESSAGE N° ...**

**du Conseil d'Etat au Grand Conseil**

**accompagnant le projet de loi adaptant la loi du 25 novembre 1994 sur les finances de l'Etat au nouveau modèle comptable harmonisé pour les cantons et les communes**

Nous avons l'honneur de vous soumettre diverses modifications de la loi du 25 novembre 1994 sur les finances de l'Etat (LFE) rendues pour la plupart nécessaires par la mise en œuvre, au niveau de l'Etat, du nouveau modèle comptable harmonisé pour les cantons et les communes.

Ce message est structuré de la manière suivante :

1. Contexte et objet du message
2. Le nouveau modèle comptable harmonisé pour les cantons et les communes
  - 2.1. Historique
  - 2.2. Objectifs
  - 2.3. Principales nouveautés
  - 2.4. Modalités de mise en œuvre
3. Les modifications de la loi sur les finances de l'Etat
  - 3.1. Les principales modifications induites par le MCH2
  - 3.2. Autres modifications
  - 3.3. Commentaire des articles
4. Les conséquences du projet
  - 4.1. Conséquences pratiques
  - 4.2. Conséquences financières et en personnel
  - 4.3. Influence du projet sur la répartition des tâches Etat-communes
  - 4.4. Constitutionnalité, conformité au droit fédéral et eurocompatibilité
  - 4.5. Soumission au référendum
5. Conclusion

Annexes

## **1 CONTEXTE ET OBJET DU MESSAGE**

Eu égard aux évolutions constatées en matière de comptabilité et de gestion publiques durant les dernières décennies, la Conférence des Directeurs cantonaux des finances (CDF) a estimé nécessaire d'élaborer un nouveau modèle comptable harmonisé pour les cantons et les communes destiné à remplacer celui qui avait été appliqué progressivement à partir de 1977. Les recommandations techniques se rapportant à ce nouveau modèle, intitulé MCH2, ont été adoptées le 25 janvier 2008. A la même date, les cantons et les communes ont été invités par la CDF à mettre en œuvre ces recommandations aussi rapidement que possible.

Le Conseil d'Etat souhaite donner rapidement suite à ces recommandations et établir les comptes de l'Etat selon les dispositions du MCH2 pour la première fois en 2011 déjà. L'application du nouveau modèle comptable aux communes et aux associations de communes sera réglée ultérieurement, dans le cadre d'un projet séparé.

Le présent message met tout d'abord en évidence les principales caractéristiques du MCH2. Il présente ensuite les modifications de la LFE proposées par le Conseil d'Etat. Au-delà des adaptations rendues nécessaires par le MCH2, l'occasion est saisie de procéder à certains ajustements et compléments dus à d'autres raisons. L'instauration d'un fonds d'infrastructures, l'ajout d'une définition de la notion de placement et divers ajustements d'ordre technique découlant de modifications récentes de la législation cantonale sont proposés. Le message traite enfin des conséquences diverses du projet.

## **2 LE NOUVEAU MODELE COMPTABLE HARMONISE POUR LES CANTONS ET LES COMMUNES**

Le MCH2 est le fruit d'une longue réflexion et de travaux complexes au niveau intercantonal. Il induit d'importantes nouveautés pour les collectivités publiques. Ces dernières disposent cependant d'une certaine marge de manœuvre dans la mise en œuvre du nouveau système.

### **2.1 Historique**

En Suisse, les premières initiatives visant à une certaine harmonisation de la comptabilité des collectivités publiques datent du milieu du siècle dernier. En 1950, la Confédération, les cantons et les communes lancèrent un projet commun, qui n'aboutit cependant pas. Les trois niveaux de gouvernement continuèrent alors pendant plus de vingt ans à appliquer des systèmes très hétérogènes. En 1970, la CDF décida de relancer les travaux d'harmonisation. Ils aboutirent à la publication en 1977 de la première édition d'un manuel intitulé « Recueil de comptabilité publique » et l'adoption d'un « Nouveau modèle comptable » harmonisé, appelé aujourd'hui MCH1. En 1981, une seconde version étendue du manuel fut publiée. Le MCH1, qui a toujours gardé un caractère facultatif, a été introduit progressivement dans tous les cantons et toutes les communes de Suisse. L'Etat de Fribourg l'applique depuis 1996, année d'entrée en vigueur de la LFE du 25 novembre 1994.

Depuis l'introduction du MCH1, la comptabilité publique a connu d'importantes évolutions. Elles se sont inscrites dans un contexte marqué notamment par l'apparition de nouveaux modes de gestion publique, le développement de la comptabilité analytique, la mise sur le marché de logiciels comptables beaucoup plus puissants ou encore un intérêt accru pour les statistiques financières comparatives. L'apparition au niveau international de normes comptables pour le secteur public (International Public Sector Accounting Standards ou IPSAS), s'inspirant largement de celles appliquées à l'économie privée, est également un élément important à signaler. Elle explique d'ailleurs en partie la décision de la Confédération de procéder à une révision totale de sa législation sur les finances et de passer, à partir du budget 2007, à un nouveau modèle comptable (NMC).

Compte tenu de ces éléments, la CDF a chargé, en septembre 2003, le groupe de travail pour les finances cantonales (FkF) de remanier le MCH1. Un groupe de réflexion a été instauré à cet effet. Outre les membres du FkF, provenant essentiellement d'administrations cantonales, ont été intégrés des représentants des villes et des communes, des contrôles cantonaux des finances et de la Confédération. Les travaux, qui se sont en partie recoupés dans le temps avec ceux relatifs au NMC, ont été menés dans un souci de rapprochement et de coordination des systèmes comptables appliqués aux niveaux cantonal et fédéral. Les propositions du groupe de travail se sont ainsi inscrites dans le prolongement des dispositions de la loi sur les finances de la Confédération (LFC) du 7 octobre

2005 et de l'ordonnance sur les finances de la Confédération (OFC) du 5 avril 2006. Une bonne compatibilité du MCH2 et du NMC s'impose notamment pour des raisons de statistiques financières.

En date du 25 janvier 2008, la CDF a adopté le manuel « Modèle comptable harmonisé pour les cantons et les communes MCH2 », qui décrit le nouveau système, contient vingt recommandations accompagnées de notes explicatives et propose une loi modèle sur les finances dont les cantons peuvent s'inspirer pour adapter leur législation.

## **2.2 Objectifs**

Les principaux objectifs du MCH 2 sont les suivants :

- harmoniser la présentation des comptes des cantons avec le nouveau modèle comptable (NMC) de la Confédération,
- assurer une meilleure cohérence de la présentation des comptes entre les cantons et les communes,
- mieux répondre aux exigences nouvelles en matière de comptabilité analytique,
- se rapprocher autant que possible des normes comptables IPSAS,
- prendre en considération les réformes déjà engagées en la matière par certains grands cantons,
- tenir compte des exigences internationales en matière de statistiques financières,
- accroître la transparence, en particulier en ce qui concerne les opérations extraordinaires (amortissements supplémentaires, provisions, etc...) afin que les comptes publics présentent une situation financière respectant le principe de l'image fidèle (« true and fair view »).

## **2.3 Principales nouveautés**

Par rapport au MCH1, le MCH2 présente notamment les nouveautés suivantes :

- Un nouveau plan comptable a été établi. Il se distingue notamment par le fait que la numérotation des comptes par nature reposera désormais sur 4 chiffres, au lieu de trois actuellement. Plusieurs modifications ont également été prévues dans l'intitulé et le contenu des natures comptables, par exemple en ce qui concerne les charges de transfert et le subventionnement en particulier.
- Une nouvelle classification fonctionnelle, compatible avec la nomenclature internationale (« Classification of Functions of Government » ou « COFOG ») est proposée. Cette classification a été élaborée par un groupe d'experts, en tenant compte de l'avis du FkF, des services de surveillance des finances communales, de la communauté d'intérêts des offices régionaux de statistique de la Suisse (CORSTAT), de l'Office fédéral de la statistique, de l'Office fédéral des assurances sociales et de l'Administration fédérale des finances.
- Le compte de fonctionnement actuel est abandonné au profit d'un compte de résultats permettant de mieux respecter le principe comptable de l'image fidèle (« true and fair view »). Le compte de résultats sépare clairement les activités courantes des opérations extraordinaires. Il distingue trois niveaux de résultats, à savoir, le résultat opérationnel, le résultat extraordinaire et le résultat total.

- La notion actuelle de compte administratif, équivalant à la somme des comptes de fonctionnement et d'investissements, n'est plus utilisée. On se réfère désormais à une notion plus large de comptes annuels, composés du bilan, du compte de résultats, du compte des investissements, du tableau des flux de trésorerie et des annexes.
- Une utilisation accrue et systématisée des comptes de régularisation (actifs ou passifs) est préconisée. Ces comptes, qui remplacent en quelque sorte les transitoires actuels, sont portés au bilan. Les actifs de régularisation couvrent notamment les dépenses effectuées avant la date de clôture du bilan ou des charges qui doivent être imputées à la période comptable suivante. Ils s'appliquent également aux recettes ou revenus devant être attribués à la période comptable précédant la date de clôture du bilan, mais qui seront facturés au cours de la période comptable suivante. Les passifs de régularisation s'appliquent quant à eux aux recettes ou revenus facturés avant la date de clôture du bilan mais qui doivent être crédités en tant que revenus de la période comptable suivante. Ils sont également utilisés pour des prestations fournies par des tiers avant la date de clôture du bilan (dépenses ou charges) qui seront facturées seulement au cours de la période comptable suivante.
- Un souci accru est accordé dans le cadre du MCH2 à la correspondance des valeurs réelle et comptable du patrimoine. Si une importante marge de manœuvre est laissée aux cantons en matière de patrimoine administratif, une réévaluation périodique, à la hausse ou à la baisse, est vivement recommandée pour le patrimoine financier. Des comptes spécifiques ont été prévus pour enregistrer les variations de valeur, qui se reflèteront finalement dans le compte de résultats.
- Le MCH2 apporte des précisions en matière de financements spéciaux et prévoit la possibilité de recourir à des préfinancements. Le financement spécial est compris comme une affectation complète ou partielle de recettes à des tâches précises. Il doit s'appuyer sur une base légale et ne peut être appliqué aux impôts généraux, qui ne doivent pas être affectés. Le préfinancement, considéré comme une charge extraordinaire, consiste à prévoir, dans le budget ou au moment de la clôture des comptes, des moyens pour des projets qui n'ont pas encore été adoptés.
- Le MCH2 accorde une importance accrue au bilan. Il modifie en partie sa structure et sa présentation. Les passifs sont classés par capitaux de tiers et capital propre. Contrairement à la pratique actuelle, un éventuel découvert du bilan n'est pas inscrit à l'actif. Il reste au passif mais est indiqué avec un signe négatif.
- Le MCH2 traite également de la question du périmètre d'application des comptes de l'Etat ou, en d'autres termes, du choix des entités dont les activités doivent être intégrées dans les comptes et budgets de l'Etat. Trois cercles de consolidation sont évoqués. Le premier intègre le Parlement, le gouvernement et l'administration rapprochée. Le deuxième se compose de l'organisation judiciaire et des autres autorités cantonales indépendantes. Le troisième cercle regroupe les institutions et autres organisations subventionnées ou dans lesquelles l'Etat détient des participations et autres engagements. Des critères sont proposés pour définir dans quelle mesure une organisation devrait être intégrée au troisième cercle. La consolidation des organisations relevant du troisième cercle n'est pas obligatoire. Elles devraient cependant au moins être présentées avec transparence dans les annexes des comptes. Le canton de Fribourg a choisi, comme la plupart des cantons, de ne pas présenter des comptes consolidés incluant le troisième cercle.
- Afin de mettre en évidence les mouvements de liquidités au cours de l'exercice comptable, le MCH2 préconise l'élaboration d'un tableau de flux de trésorerie. Ce tableau, qui est considéré comme partie intégrante des comptes annuels, doit aboutir à la présentation du cash flow de la

- Le capital propre est, dans le cadre du MCH 2, présenté de manière plus explicite et détaillée que dans le MCH1. Il est de plus prévu d'établir chaque année un « état du capital propre », présentant les causes des variations dudit capital. Ce document sera intégré dans les annexes aux comptes.
- Dans un souci de transparence, le MCH2 préconise enfin un fort développement des annexes aux comptes. Elles devraient notamment contenir les éléments suivants : règles régissant la présentation des comptes selon MCH2 et justification des divergences cantonales par rapport à celles-ci, principes relatifs à l'élaboration des comptes (y compris ceux s'appliquant à l'établissement du bilan et à l'évaluation du patrimoine), état du capital propre, tableau des provisions, tableau des participations et des garanties, tableau des immobilisations, autres indications permettant d'apprécier la situation financière de la collectivité.

## 2.4 Modalités de mise en œuvre

Simultanément à l'adoption du manuel MCH2, le 25 janvier 2008, la CDF émis une recommandation technique invitant les cantons et les communes à mettre en œuvre le nouveau modèle comptable « aussi rapidement que possible, soit au cours des 10 prochaines années ». Cette recommandation n'a pas de caractère contraignant. Chaque canton reste libre d'adopter ou non le MCH2 et, en cas d'adoption, de fixer le calendrier du passage au nouveau système. Il paraît cependant probable qu'une très forte majorité de cantons suivent la recommandation de la CDF et passent au nouveau système comptable dans les prochaines années. Les cantons de Bâle-Campagne et Nidwald devrait être les premiers à appliquer le MCH2, dès le premier janvier 2010. A l'exemple de Glaris et Thurgovie, plusieurs cantons envisagent de leur emboîter le pas rapidement et de passer au MCH2 en 2011.

Le MCH2 n'est pas conçu comme un système intangible, à prendre ou à laisser. Sur divers points, le manuel laisse des options ouvertes, entre lesquelles il appartient à chaque canton de trancher. Les cantons peuvent notamment tenir compte dans leur choix des recommandations du Conseil suisse de présentation des comptes publics (SRS-CSPCP). Cet organe, créé en 2008 par la volonté de la CDF et Département fédéral des finances (DFF), vise à promouvoir l'uniformité, la transparence et la comparabilité des états financiers des collectivités publiques suisses. Le SRS-CSPCP est chargé en particulier d'observer comment les cantons et les communes appliquent le MCH2 et comment se développe la présentation des comptes de la Confédération dans le cadre du NMC. Il élabore des conseils répondant aux questions pratiques qui se posent aux collectivités dans ces domaines.

Comme indiqué dans sa réponse du 30 octobre 2007 à une question du député Stéphane Peiry (QA 3073.07), le Conseil d'Etat a attendu l'adoption formelle du manuel MCH2 par la CDF pour lancer véritablement les travaux de mise en œuvre du nouveau modèle comptable harmonisé au sein de l'administration cantonale. Une organisation de projet a été mise en place par l'Administration des finances (AFin) au printemps 2008. Elle était composée d'un comité de pilotage présidé par le Trésorier d'Etat, d'un comité de projet dirigé par la Cheffe comptable et de six groupes de travail traitant respectivement des problématiques suivantes : plan comptable et technique comptable, publications et statistiques, outils informatiques, législation et règlement, impact sur la planification financière et la gestion par prestations, information et communication. Le comité de pilotage comprenait notamment un représentant désigné par la Conférence des secrétaires généraux et la Cheffe de l'inspection des finances. Dans le comité de projet et les groupes de travail, il a été fait appel, en

plus des collaborateurs de l'AFin, à plusieurs représentants des Directions et établissements de l'Etat.

### **3 LES MODIFICATIONS DE LA LOI SUR LES FINANCES DE L'ETAT**

Compte tenu des évolutions constatées en matière de comptabilité et de gestion publiques, des attentes accrues en termes d'information et de transparence et des besoins de la statistique financière, le Conseil d'Etat juge opportun d'adopter rapidement le MCH2. Cela nécessite une série d'adaptations de la loi sur les finances de l'Etat du 25 novembre 1994 (LFE), présentées de manière générale puis détaillée dans le cadre des sections 3.1 et 3.3. Sans vouloir aller jusqu'à une révision complète de la loi, le Conseil d'Etat souhaite par ailleurs saisir l'occasion de procéder à quelques ajustements de la LFE non directement liés au MCH2. Ils sont évoqués dans le cadre de la section 3.2. Le règlement d'exécution de la LFE du 12 mars 1996 (RFE) sera adapté ultérieurement, sur la base des décisions prises par le Grand Conseil au sujet de la LFE.

#### **3.1 Les principales modifications induites par le MCH2**

Des explications de portée générale sur les nouveautés introduites par le MCH2 ont été fournies dans le cadre de la section 2.3 ci-dessus. Pour le canton de Fribourg en particulier, le passage au nouveau modèle de comptes implique principalement les modifications suivantes au niveau de la LFE :

- Le compte de fonctionnement actuel est remplacé par un compte de résultats à plusieurs niveaux, permettant notamment, sur la base de définitions explicites, de mieux distinguer les opérations extraordinaires des activités relevant du fonctionnement courant de l'Etat. Les comparaisons intercantonaux devraient ainsi s'en trouver facilitées.
- La notion de compte administratif, équivalent actuellement à l'addition du compte de fonctionnement et du compte des investissements, est abandonnée. Elle est remplacée par une référence plus générale aux comptes de l'Etat, qui incluront le compte de résultat, le compte des investissements, le bilan, le tableau des flux de trésorerie et diverses annexes.
- La structure du passif du bilan est revue de manière à se limiter à deux grandes catégories de composants, à savoir les capitaux de tiers et le capital propre. Ce dernier apparaît désormais explicitement. Il est composé des financements spéciaux, des fonds, des préfinancements ainsi que du solde du bilan.
- Le tableau des flux de trésorerie, auquel une importance accrue est accordée dans le cadre du MCH2, fera désormais l'objet d'un article de loi spécifique. Il sera désormais publié dans le fascicule des comptes.
- Le principe selon lequel il est possible de procéder périodiquement à des réévaluations du patrimoine financier est introduit dans la loi.
- La possibilité de recourir à des préfinancements, se distinguant des provisions notamment par le fait que les projets sur lesquels ils portent n'ont pas encore été adoptés, est introduite dans la LFE.

Des explications plus détaillées sur ces diverses modifications, ainsi que sur les adaptations mineures et d'ordre terminologique qui s'imposent également au niveau de la LFE, sont proposées ci-dessous dans le cadre du commentaire des articles du projet de loi (section 3.3).

Il est à signaler que le MCH2 n'aborde pas directement la question du contrôle des finances. Le manuel publié par la CDF indique cependant que cette problématique devrait être réglée dans le cadre d'une loi spécifique, distincte de la loi sur les finances. Il pourrait effectivement s'avérer opportun, à terme, de sortir de la LFE les dispositions relatives au contrôle des finances (chapitre 7) et de les intégrer dans une nouvelle loi spécifique. D'importantes réflexions complémentaires sont cependant encore nécessaires avant de prendre une décision à ce sujet.

### **3.2 Autres modifications**

Le Conseil d'Etat souhaite saisir l'occasion de procéder à certains ajustements de la LFE qui ne découlent pas directement du MCH2 mais qui apparaissent nécessaires à la lumière d'évolutions et expériences récentes. Ils interviennent à quatre niveaux essentiellement

Tout d'abord, la loi du 6 septembre 2006 sur le Grand Conseil (LGC, chapitre 7), découlant de la nouvelle Constitution cantonale, a introduit des modifications quant à la forme des actes du Grand Conseil. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2007, le décret de portée générale, ayant force de loi, n'existe plus. Ne subsiste que le décret de portée limitée, dont l'utilisation est réglée à l'art. 88 LGC. Ce dernier est désormais considéré comme un acte administratif, alors que la LFE actuelle l'assimile encore implicitement à un acte législatif. La disparition du décret de portée générale et le caractère administratif du décret de portée limitée nécessite d'apporter certaines précisions au niveau des dispositions de principe de la LFE (cf. notamment art. 4)

Ensuite, il a été constaté que des difficultés d'interprétation interviennent parfois lorsqu'il s'agit d'évaluer dans quelle mesure un projet doit être soumis ou non au référendum financier. Les discussions font notamment apparaître une certaine confusion entre les notions de dépense et de placement. Il apparaît dès lors opportun d'introduire un nouvel article portant spécifiquement sur la notion de placement, qui n'était pas traitée explicitement dans la LFE jusqu'ici. Les dispositions actuelles relatives à la notion de dépenses sont quant à elle légèrement restructurées, mais pas modifiées sur le fond. Il semble de plus approprié de rappeler clairement dans la LFE que la soumission ou non au référendum financier doit être décidée sur la base de l'addition des dépenses uniques et périodiques découlant de l'acte considéré.

Il est de plus opportun de compléter les dispositions relatives aux crédits d'engagement. La loi actuelle limite l'obligation de présenter des crédits d'engagement aux investissements et aux subventions. Cette obligation portera aussi à l'avenir sur les projets (informatiques, réorganisations administratives, autres) dont les coûts sont importants.

Il est enfin proposé de créer un fonds d'infrastructures qui pourrait être alimenté lorsque les comptes annuels dégagent un excédent de financement et qui contribuerait au financement d'importants investissements auxquels l'Etat devra faire face à l'avenir (voir commentaire de l'art. 42a<sup>bis</sup> ci-dessous).

### **3.3 Commentaire des articles**

Par article, les modifications de la LFE proposées appellent les explications complémentaires suivantes :

#### **Art. 4**

Le Conseil d'Etat souhaite maintenir la pratique actuelle permettant d'engager des dépenses sur la base d'un décret (de portée limitée). Pour ce faire, compte tenu des modifications intervenues ré-

celement quant aux types et à la nature des décrets (voir section 3.2.), il est nécessaire de compléter l'art. 4. Ce dernier mentionnera désormais explicitement, sous lettre b), que le décret constitue, au sens de la LFE, une base suffisante pour toute dépense ou toute recette de l'Etat. Cette modification ne découle pas du MCH2.

#### **Art. 5**

L'art. 5 LFE actuel prévoit que « *le budget de fonctionnement doit être équilibré* ». Dans la mesure où la notion de budget de fonctionnement n'est plus utilisée dans le cadre du MCH2, l'art. 5 doit être reformulé. La modification proposée est d'ordre formel uniquement. Elle n'implique aucune modification de fond par rapport aux dispositions actuelles. L'exigence d'équilibre porte sur les charges et les revenus ordinaires et extraordinaires considérés dans leur ensemble.

#### **Art. 11 al. 1**

Les modifications proposées sont d'ordre rédactionnel uniquement. Il s'agit d'ajustements de détail qui n'impliquent pas de modification de fond par rapport aux principes généraux de la comptabilité figurant actuellement dans la LFE. Des adaptations seront également nécessaires au niveau des principes détaillés fixés dans le RFE. Elles seront adoptées ultérieurement par le Conseil d'Etat.

#### **Art. 12**

L'art. 12 LFE prévoit actuellement que « le compte de l'Etat se compose du bilan et du compte administratif ». Il s'agit ici de corriger cet article en raison de la disparition du compte administratif et de le compléter pour répondre aux exigences du MCH2 quant au contenu des comptes de l'Etat. Ces derniers se composeront désormais du bilan, du compte de résultats, du compte des investissements, du tableau des flux de trésorerie et de plusieurs annexes. Le contenu de ces dernières sera précisé ultérieurement dans le cadre du RFE. A titre indicatif, le manuel MCH2 prévoit que les éléments suivants figurent dans les annexes : règles régissant la présentation des comptes et justifications des dérogations à ces règles ; vue d'ensemble des principes relatifs à la présentation des comptes ; état du capital propre ; tableau des provisions ; tableau des participations et des garanties ; tableau des immobilisations contenant des informations détaillées sur les placements de capitaux ; indications supplémentaires permettant d'apprécier l'état de la fortune et des revenus ainsi que les engagements et les risques financiers.

#### **Art. 13 al. 1**

L'art 13 al. 1 actuel est formulé de la manière suivante : « Le bilan renseigne sur le patrimoine, les engagements ainsi que sur la fortune nette ou le découvert ». Il est proposé d'introduire ici la notion de capital propre, pour répondre notamment au souci du MCH2 de contribuer à un rapprochement avec le vocabulaire utilisé dans l'économie privée.

Il est renoncé à mentionner explicitement la notion de découvert au niveau de l'art. 13 al. 1 dans la mesure où le manuel MCH2 précise qu'un éventuel découvert doit être considéré comme un capital propre négatif. En d'autres termes, la notion de capital propre inclut aussi bien la fortune nette que le découvert mentionnés actuellement au niveau de l'art. 13. Il n'est donc plus nécessaire d'indiquer séparément ce dernier.

#### **Art. 14 al. 1 et al. 4**

Les modifications proposées au niveau des art. 14 al. 1 et 4 s'expliquent elles aussi par le fait qu'il ne sera plus nécessaire dans le cadre du MCH2 de réserver un traitement particulier au découvert, qui doit actuellement être porté à l'actif du bilan. Tout découvert sera désormais considéré comme un capital propre négatif. Il sera inscrit au passif du bilan avec un signe « moins ».

#### **Art. 15**

Le contenu du passif du bilan est clarifié et restructuré en deux grandes catégories, à savoir les capitaux de tiers et le capital propre. Les éléments intégrés dans ces catégories sont précisés au niveau de l'alinéa 2, respectivement 3.

Au niveau des capitaux de tiers, les termes de passifs transitoires retenus actuellement dans la LFE sont remplacés par ceux de passifs de régularisation. La notion de passifs de régularisation, déjà utilisée dans la pratique comptable de l'Etat, est plus large. Elle inclut en effet, en plus des passifs transitoires au sens strict, pouvant être comptabilisés directement pas la Comptabilité générale de l'Etat, les reports de crédits, qui nécessitent quant à eux une décision de la Direction des finances ou, cas échéant, du Conseil d'Etat (voir aussi commentaires de l'art. 37).

#### **Art. 16**

Les adaptations proposées au niveau de l'art. 16 relèvent tout d'abord du vocabulaire. Les termes de « fonds spéciaux » utilisés actuellement sont remplacés au niveau des al. 1, 3 et 4, par ceux de « financement spéciaux », pour s'adapter à la terminologie retenue dans le MCH2. Il s'agit de synonymes. Aucune modification de fond ne découle de cet ajustement.

Un nouvel al. 2 précise par ailleurs, conformément aux recommandations du MCH2, que l'affection des impôts principaux n'est pas possible. Il s'agit-là d'une règle de base de la gestion des finances publiques qui a été respectée jusqu'ici dans la pratique à Fribourg mais qui ne reposait sur aucune base légale explicite.

Un nouvel al. 5 précise finalement que le solde des financements spéciaux doit être porté au passif du bilan. Conformément à l'art. 15 al. 3, il sera intégré au capital propre.

#### **Art. 18 al. 7**

Le manuel MCH2 recommande que le patrimoine des collectivités publiques fasse l'objet d'une réévaluation périodique. Le Conseil d'Etat entend donner suite à cette recommandation pour les éléments du patrimoine financier, qui sont aliénables, et propose en conséquence d'introduire une disposition spécifique dans la LFE. Il estime par contre qu'une réévaluation du patrimoine administratif ne serait pas opportune. Dans la mesure où les éléments du patrimoine administratif ne peuvent, par définition, pas être vendus, une révision à la hausse de leur valeur serait illusoire. Elle ne ferait que donner l'impression d'une augmentation de la fortune de l'Etat, alors que la capacité financière réelle de ce dernier ne changerait pas. La LFE fixe le principe de la possibilité d'une réévaluation périodique des éléments du patrimoine financier. Les modalités de cette réévaluation seront fixées ultérieurement dans le cadre du RFE.

### **Chapitre 3**

La disparition de la notion de compte administratif nécessite une adaptation de l'intitulé de la subdivision n° 3, précédant l'art. 19.

#### **Art. 19**

Un nouvel article 19, présentant le compte de résultats, vient remplacer les dispositions actuelles relatives au compte administratif, auquel il ne sera plus fait référence.

L'al. 1 décrit le contenu du compte de résultats, qui correspond en fait exactement à celui du compte de fonctionnement actuel. Des modifications interviennent par contre dans la manière de présenter le solde des opérations de l'exercice.

L'al. 2 indique que trois niveaux successifs de résultats seront désormais mis en évidence. Le premier se limitera à l'activité courante de l'Etat, découlant du fonctionnement habituel de ce dernier. Le deuxième mettra en évidence les résultats des opérations extraordinaires effectuées en cours d'exercice. Ces dernières apparaîtront donc beaucoup plus clairement qu'actuellement, où elles sont décrites exhaustivement dans le message au Grand Conseil mais n'apparaissent pas immédiatement à la seule lecture des comptes. Le troisième niveau indiquera le résultat total, obtenu en additionnant le résultat opérationnel et le résultat extraordinaire. Ce dernier résultat influencera le bilan par le biais d'une modification du capital propre.

Dans la mesure où les opérations extraordinaires feront désormais l'objet d'une présentation distincte, l'importance de leur définition augmente dans le cadre du MCH2. Les éléments permettant de distinguer les opérations extraordinaires de celles découlant des activités ordinaires de l'Etat doivent être mis en évidence. L'al. 3 fournit des critères généraux de référence qui devraient permettre de restreindre la marge d'interprétation et de canaliser les discussions qui peuvent en découler. Ces critères sont cumulatifs. L'al. 4 mentionne de plus explicitement trois types d'opérations devant être clairement considérés comme extraordinaires. On retrouve notamment à ce niveau là les amortissements supplémentaires, qui resteront admis. Ces amortissements feront l'objet d'explications dans le cadre du message, comme aujourd'hui, et apparaîtront en plus désormais clairement dans le compte de résultats lui-même.

#### **Art. 20**

Contrairement au compte de fonctionnement, le compte des investissements utilisé dans le cadre du MCH1 est maintenu dans le cadre du MCH2. Les al. 1 et 2 de l'art. 20 correspondent exactement au contenu actuel de l'art. 21 LFE. Ils sont complétés d'un nouvel al. 3 traitant de la notion, nouvelle, d'investissements extraordinaires. Les critères proposés pour distinguer les opérations extraordinaires dans le compte des investissements sont les mêmes que ceux prévus au niveau de l'art. 19 al. 3 pour le compte de résultats. Par analogie avec ce dernier, le compte des investissements présentera lui aussi trois niveaux de résultats, selon que l'on considère les opérations courantes, extraordinaires ou la somme de ces deux catégories. Il est probable que les investissements pouvant être considérés comme extraordinaires restent rares dans la pratique.

#### **Art. 21**

Le MCH2 accorde une importance plus forte au tableau des flux de trésorerie, qui devient une composante à part entière des comptes de l'Etat. Cette évolution justifie l'introduction dans la LFE d'un article consacré spécifiquement à ce tableau. Cela peut se faire au niveau de l'art. 21, en remplace-

ment des dispositions actuelles concernant le compte des investissements, qui sont quant à elles déplacées au niveau de l'art. 20. L'al. 1 du nouvel art. 21 indique que le tableau des flux de trésorerie permet d'identifier l'origine et l'utilisation des fonds. L'al. 2 précise qu'une distinction sera faite entre les flux selon qu'ils proviennent des activités de fonctionnement, d'investissement ou de financement.

### **Art. 22**

Les dispositions d'ordre général relatives à la notion de dépense sont légèrement restructurées suite à l'introduction du MCH2, mais pas modifiées sur le fond. La définition qu'il est proposé de faire figurer à l'al. 1 de l'art. 22 correspond à celle qui se trouve actuellement à l'art. 19 al. 3 de la LFE. En raison de cette introduction, les dispositions actuelles de l'al.1 de l'art. 22, qui prévoient qu'une dépense peut être nouvelle ou liée, figureront désormais au niveau de l'al. 2 de ce même article sans changement de contenu.

### **Art. 25 al. 3**

Pour plus de clarté et afin d'éviter des controverses dans l'application des dispositions légales et constitutionnelles relatives au référendum financier, il est proposé de compléter l'art. 25 par un nouvel alinéa 3. Ce dernier précise explicitement que la nécessité de soumettre un acte juridique au référendum est analysée, cas échéant, sur la base de la somme des dépenses uniques et périodiques découlant du projet soumis. Cet ajout n'entraîne aucun changement par rapport à la pratique actuelle, qui consiste à additionner une éventuelle dépense unique initiale (acquisition de l'équipement nécessaire, des locaux, etc...) aux charges périodiques induites (personnel, énergie, etc...) sur les cinq premières années de réalisation du projet.

### **Art 25a**

Au cours des dernières années, plusieurs projets ont donné lieu à des discussions afin de déterminer si les coûts induits pour l'Etat devaient être considérés comme une dépense ou un placement. Cette distinction est importante dans la mesure notamment où seules les dépenses sont susceptibles d'être soumises au référendum financier, qu'il soit obligatoire ou facultatif (art. 45 et 46 de la Constitution cantonale).

Afin de clarifier la situation, bien que cette problématique ne soit pas directement liée au MCH2, le Conseil d'Etat souhaite saisir l'occasion d'introduire la notion de placement dans la LFE, au moyen d'un nouvel art. 25a. Le placement est un emploi de fonds qui a pour contrepartie une valeur réalisable non destinée à l'exécution d'une tâche publique. A contrario, la dépense, telle que définie actuellement au niveau de l'art. 19 al. 3 et à l'avenir au niveau de l'art. 22 al. 1 LFE, porte explicitement sur l'exécution d'une tâche publique. Elle n'engendre de plus aucune contrepartie qui serait ultérieurement aliénable. Cette distinction entre dépense et placement est conforme à celle qui était utilisée dans la pratique cantonale jusqu'ici. Elle correspond également à la jurisprudence publiée en la matière.

### **Art. 27 al. 3**

Comme indiqué dans le commentaire de l'art. 19 ci-dessus, les amortissements supplémentaires sont autorisés dans le cadre du MCH2. Ils doivent toutefois être clairement mis en évidence, en tant que charges extraordinaires, dans le compte de résultats. Des explications dans le message relatif aux comptes de l'Etat ne suffiront plus. Le MCH2 n'exige par ailleurs pas que les amortissements

supplémentaires soient inscrits au budget. Ils peuvent également être décidés lors de la clôture des comptes. L'art. 27 al. 3 de la LFE est ajusté en fonction de ces évolutions.

Le recours à des amortissements supplémentaires peut en particulier se justifier pour atténuer un effet de la méthode d'amortissement utilisée par l'Etat depuis l'entrée en vigueur de la LFE en 1996. Cette méthode consiste à appliquer un taux fixe sur la valeur résiduelle des éléments du patrimoine à amortir, étant entendu que ce taux est déterminé en fonction de la « durée de vie » théorique des éléments en question. Il apparaît dans la pratique que la charge intervenant lors de la dernière année d'amortissement prévue connaît une brusque augmentation par rapport aux années précédentes. Selon la valeur initiale du bien à amortir, les montants en jeu peuvent être importants et difficiles à intégrer totalement dans un seul budget si les perspectives économiques et financières sont moroses par ailleurs. Il peut donc être opportun, lorsque la situation le permet, d'agir par anticipation afin d'éviter d'être confrontés aux difficultés évoquées à un moment inadéquat.

### ***Art. 28a***

Par le biais d'un nouvel article 28a, la possibilité de procéder à des préfinancements est introduite dans la LFE. Le préfinancement vise en quelque sorte à « mettre de côté » un montant qui pourra être utilisé pour financer totalement ou partiellement un projet pour lequel les décisions ne sont pas encore tombées et qui sera réalisé ultérieurement. Le recours au préfinancement peut être décidé dans le cadre du budget où au moment de la clôture des comptes, si la situation le permet. Le préfinancement est à considérer comme une charge extraordinaire et devra apparaître comme telle dans les comptes de l'Etat. Il ne se justifie que pour des coûts importants, ne pouvant être couverts sans autre dans le cadre du budget courant de l'Etat.

L'al. 5 précise que le préfinancement ne peut pas être considéré en lui-même comme une base légale au sens de l'art. 4 de la LFE. Il s'agit uniquement d'un instrument comptable permettant de réserver des montants disponibles pour un usage futur. Ces montants ne pourront cependant être libérés que lorsque les bases légales (loi ou décret) nécessaires à la réalisation du projet envisagé auront été formellement adoptées par le Grand Conseil. Une procédure de décision en deux étapes s'applique donc. Dans un premier temps, lors de l'adoption du budget ou des comptes, le Grand Conseil accepte la constitution d'un préfinancement. Dans un deuxième temps, au cours d'un exercice ultérieur, il adopte les bases légales, soumises cas échéant au référendum financier, qui permettent l'utilisation effective des montants en question.

Le préfinancement se distingue de la provision essentiellement par le fait qu'il porte sur un projet qui n'a pas encore fait l'objet d'une décision. La provision, traitée au niveau de l'art. 28 de la LFE et qui continuera à être utilisée, est constituée quant à elle pour le financement d'une dépense déjà décidée, mais pour laquelle les modalités d'exécution ne sont pas encore définies. Le MCH2 prévoit par ailleurs que la provision est à classer parmi les capitaux de tiers alors que le préfinancement entre dans le capital propre.

### ***Art. 29***

Les modifications apportées au niveau de l'art. 29, contenant des dispositions de principe relatives aux crédits d'engagement sont de deux sortes.

Un complément est tout d'abord apporté au niveau de l'al. 1. En plus des investissements et de l'octroi de subventions, il est désormais mentionné explicitement qu'un crédit d'engagement s'impose pour les projets s'étendant sur une ou plusieurs années et remplissant les conditions fixées

à l'art. 30 LFE. La notion de projet s'applique par exemple à d'importants développements informatiques ou à des expertises externes d'envergure.

Pour éviter des problèmes d'interprétation dans la mise en œuvre de l'obligation de recourir à un crédit d'engagement, il est de plus proposé d'ajouter un nouvel al. 5 précisant les bases de calcul. Le total des dépenses des derniers comptes de l'Etat, c'est-à-dire la somme des charges du compte de résultats et des dépenses du compte d'investissements, servira de valeur de référence. Les montants de référence seront publiés.

### **Art. 30**

En conséquence de l'introduction de la notion de projet au niveau de l'art. 29, l'art. 30 al. 1 est complété par une nouvelle lettre b<sup>bis</sup>. Les règles appliquées au projet seront les mêmes que celles valables pour les investissements et les dépenses de subventionnement. Tout projet engendrant des dépenses uniques ou périodiques excédant 1/8 % du total des dépenses des derniers comptes de l'Etat devra désormais faire l'objet d'un crédit d'engagement.

### **Art. 37**

La possibilité d'effectuer des reports de crédit est maintenue dans le cadre du MCH2, sans véritable modification des conditions à respecter. Au niveau de la LFE, dans le prolongement des compléments apportés au niveau des art. 29 et 30, une mention explicite des projets est ajoutée au niveau de l'art. 37 al. 1.

Un nouvel al. 2 est ensuite ajouté pour préciser que le report de crédit est comptabilisé sous forme d'un passif de régularisation et est porté au bilan. Cette précision est apportée pour plus de clarté et traduit aussi l'importance accrue accordée aux passifs de régularisation dans le cadre du MCH2.

Les reports de crédits constituent une catégorie particulière de passifs de régularisation. Le RFE précisera les critères permettant de les distinguer des autres passifs de régularisation pouvant être assimilés à des passifs transitoires au sens strict et auxquels la comptabilité générale de l'Etat peut recourir sans autorisation explicite de la Direction des finances ou, cas échéant, du Conseil d'Etat (voir aussi commentaire du l'art. 15).

## **Chapitre 5**

L'ajustement proposé est d'ordre terminologique.

### **Art. 38**

L'ajustement proposé est d'ordre terminologique. Il découle du remplacement du compte de fonctionnement par le compte de résultats (voir commentaire de l'art. 19).

### **Art. 39**

L'ajustement proposé est d'ordre terminologique. Il découle de la disparition du compte administratif (voir commentaire de l'art. 12).

### **Art. 40a, 40b, 40c, 40d et 41**

Les adaptations proposées sont d'ordre terminologique. En théorie, la notion de budget de fonctionnement devrait plutôt être remplacée par une notion de « budget de résultats ». Dans la mesure où cette dernière n'existe pas, il sera désormais fait référence au « compte » de résultat, mais dans sa version prévisionnelle, telle qu'elle apparaîtra dans le budget de l'Etat. En ce sens, le compte de résultats indiqué ici est l'équivalent du budget de fonctionnement mentionné dans la règle d'équilibre budgétaire prévue à l'art. 83 al. 1 de la Constitution cantonale.

### **Art. 42**

L'art. 42 de la LFE traite actuellement du compte administratif. En raison de la disparition de ce dernier, il portera désormais sur la notion plus large de comptes de l'Etat, qui inclut notamment le bilan et le tableau des flux de trésorerie. Les dispositions de l'al. 2 modifié sont formulées dans un souci de continuité avec la pratique actuelle. Les comptes de l'Etat continueront ainsi à être accompagnés d'un message, d'un projet de décret, de la liste et de l'état des fonds, de la situation des crédits d'engagement et de la liste des crédits supplémentaires. Viendront s'y ajouter des annexes plus fournies qu'actuellement (voir aussi commentaire de l'art. 12).

Les ajustements apportés au niveau des al. 3 (remplacement dans la première phrase de « le compte administratif et le bilan » par « les comptes de l'Etat ») et 4 (remplacement de « le compte » par « les comptes ») relèvent du vocabulaire. Ils n'impliquent aucune modification de fond par rapport aux pratiques actuelles.

### **Art. 42a**

Les modifications proposées au niveau de l'art. 42a sont d'ordre terminologiques uniquement. Elles consistent à remplacer la notion actuelle de compte de fonctionnement, par celle de compte de résultats. Il est fait référence ici au troisième niveau du compte de résultats, obtenu en additionnant les opérations inhérentes à l'activité courante de l'Etat et les opérations extraordinaires. Ces adaptations de vocabulaire n'ont pas d'incidence sur le contenu matériel de l'art. 42a, qui reste inchangé.

### **Art. 42a<sup>bis</sup>**

L'exigence constitutionnelle de l'équilibre budgétaire et les dispositions de la loi sur les finances y relatives contribuent de façon efficace à la maîtrise des finances cantonales. Il ne saurait être question d'assouplir ces exigences. Ces prochaines années, le canton aura à faire face à des défis importants dans le domaine des infrastructures nécessaires à son développement. La nouvelle disposition proposée autorise le Conseil d'Etat à affecter une part de l'excédent éventuel de financement à un fonds d'infrastructures. Ce dernier servira à assurer le financement d'investissements ou de subventions d'investissements importants en principe en matière de formation et de transports publics. Pour pouvoir allouer un montant à ce fonds, les comptes devront présenter un excédent de financement. Cela signifie que l'autofinancement dégagé aux comptes (amortissements du patrimoine administratif plus ou respectivement moins l'excédent de revenus ou de charges du compte de résultat) devra être supérieur au total des fonds nécessaires pour couvrir les investissements nets. On ne saurait en effet attribuer un montant au fonds alors que l'exercice présente une insuffisance de financement entraînant un endettement. Les moyens affectés à ce fonds permettront d'alléger les budgets futurs tout en permettant le financement de la réalisation des infrastructures indispensables au développement du canton. De plus, ils faciliteront le respect de la règle de l'équilibre budgétaire.

Le fonds sera sollicité pour faciliter le financement d'investissements ou de programmes d'investissements dont le coût total est au moins de 20 millions de francs. Il pourra également servir à couvrir des subventions d'investissements. Les contributions prélevées sur le fonds devront se concentrer sur deux domaines prioritaires, à savoir en principe la formation et les transports publics. Il est en effet important d'éviter une dispersion des moyens sur de trop nombreux domaines d'intervention. Par ordonnance, le Conseil d'Etat règlera le détail des modalités de fonctionnement de ce fonds, en particulier sa limite supérieure et les règles d'utilisation et de comptabilisation.

#### **Art. 42 c**

Il est proposé de remplacer la notion de compte de fonctionnement par celle de compte de résultats. Cela n'induit aucune modification pratique par rapport à la procédure actuelle.

#### **Art. 43**

Les modifications proposées au niveau des lettres c, g et h sont d'ordre terminologique uniquement. Il sera fait référence dans les calculs au troisième niveau du compte de résultats (le résultat total), obtenu en additionnant les charges découlant de l'activité courante de l'Etat et celles induites par les opérations extraordinaires.

#### **Art. 44**

Les modifications proposées au niveau des lettres c, f et g sont d'ordre terminologique uniquement. Pour les lettres f et g, il sera fait référence dans les calculs au troisième niveau du compte de résultats, obtenu en additionnant les charges découlant de l'activité courante de l'Etat et celles induites par les opérations extraordinaires.

La notion de préfinancement, nouvellement introduite dans la LFE (art. 28a), est ajoutée au niveau de la lettre j, qui faisait jusqu'ici uniquement référence aux provisions. Des précisions quant aux conditions et modalités d'utilisation du préfinancement seront apportées dans le cadre du RFE.

#### **Art. 46**

Comme expliqué dans le cadre de la section 2.3, le MCH2 soulève la question du périmètre de consolidation des comptes des collectivités publiques et propose diverses options entre lesquelles il s'agit de faire un choix. Il convient dans ce contexte de compléter la lettre a de l'art. 46 al. 1 pour attribuer les compétences en la matière. Il est proposé qu'il appartienne à la Direction en charge des finances de délimiter le périmètre de consolidation des comptes de l'Etat.

A l'heure actuelle, dans la mesure notamment où les comptes de l'Université et de l'hôpital fribourgeois sont intégrés dans les comptes de l'Etat, la consolidation porte déjà à Fribourg sur les deux premiers cercles mentionnés par le MCH2. Cela constitue un bon degré de consolidation en comparaison intercantonale. Il n'est pas prévu d'étendre la consolidation aux entités du troisième cercle (institutions et autres organisations subventionnées ou dans lesquelles l'Etat détient des participations et autres engagements). Une telle consolidation poserait des problèmes d'une très grande complexité, tant en termes techniques (comptables et informatiques) qu'au niveau des délais de transmissions des informations relatives à un exercice donné. De plus, force est de reconnaître que la plupart de ces entités ont une organisation, une forme juridique et des responsabilités propres et qu'elles sont au bénéfice d'une large autonomie de gestion financière en particulier. Des explications seront par contre données quant aux entités du troisième cercle dans les annexes.

#### **Art. 47**

La correction proposée est d'ordre terminologique.

#### **Art. 3 du projet de loi adaptant la LFE**

Il est prévu que les modifications proposées entrent en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2011. Cela signifie que les comptes 2011 seront le premier document comptable entièrement élaboré selon les dispositions du MCH2 et soumis au Grand Conseil sous une forme révisée.

Le budget 2011 sera quant à lui élaboré dans un premier temps selon le MCH1 et soumis sous la forme habituel au Parlement cantonal en automne 2010. Dans le courant du printemps 2011, il sera ensuite transformé selon les dispositions du MCH2, afin de pouvoir être comparé aux comptes 2011. La version transformée du budget 2011 figurera, pour information et comme base de comparaison, dans le fascicule des comptes 2011, publié au printemps 2012. Le premier budget présenté selon les exigences du nouveau modèle comptable sera celui de l'exercice 2012.

Afin de pouvoir procéder aux analyses statistiques habituelles, les comptes des derniers exercices respectant le MCH1 seront également transformés selon le MCH2.

## **4 LES CONSEQUENCES DU PROJET**

### **4.1 Conséquence pratiques**

Au-delà des modifications de la LFE, du RFE, du plan comptable et de la statistique financière, le MCH2 induit les conséquences concrètes suivantes au sein de l'administration cantonale :

- une refonte complète des publications financières de l'Etat (fascicule des comptes et budget), répondant aux exigences nouvelles en matière de présentation des résultats et prenant en considération l'importance croissante des documents annexés (en particulier aux comptes) ;
- d'importants ajustements de l'application informatique (progiciel SAP) afin qu'elle puisse tenir compte du nouveau plan comptable et répondre aux exigences accrues en matière d'informations comptables.
- une nécessité de former les collaborateurs s'occupant des questions comptables dans les services de l'Etat aux changements liés au nouveau système.

### **4.2 Conséquences financières et en personnel**

Les principaux coûts engendrés par le projet ont trait à l'informatique. Ils concernent la conversion du plan comptable et le transfert des données. L'offre du fournisseur informatique de l'Etat porte sur un montant de l'ordre de 100'000 francs pour la conversion initiale. Le coût des éventuels développements complémentaires peut être estimé à 100'000 francs au maximum. Au total, les conséquences financières inhérentes à l'informatique ne devraient donc pas dépasser les 200'000 francs.

Des coûts additionnels doivent également être prévus en lien avec les ajustements et compléments qui s'imposent au niveau des publications financières de l'Etat. Selon les estimations actuelles, ils ne devraient pas excéder 50'000 francs.

Le projet ne devrait pas avoir de conséquences directes en termes de personnel. A l'exception du mandat attribué au fournisseur informatique, les travaux de préparation du passage au MCH2 sont actuellement assumés par le personnel en place. Sur la base des informations disponibles, aucun

nouvel engagement durable ne semble nécessaire pour procéder à la mise en œuvre du nouveau système. En cas de besoin avéré au moment du changement de modèle, un soutien temporaire pourrait éventuellement être accordé aux responsables du projet dans l'exécution des tâches courantes qu'ils assument par ailleurs.

Il apparaît ainsi que les montants totaux inscrits au plan financier de législature 2008-2011, soit environ 700'000 francs, ne seront pas atteints.

### **4.3 Influence du projet sur la répartition des tâches Etat-communes**

Le projet de loi qui vous est soumis n'a pas d'incidence sur la répartition des tâches entre l'Etat et les communes.

La mise en œuvre du MCH2 au niveau communal et intercommunal fait actuellement l'objet d'analyses et de travaux préparatoires au sein de l'administration cantonale et plus particulièrement du Service des communes. Les éventuelles adaptations qui s'avèreraient nécessaires dans cette optique au niveau de la loi du 25 septembre 1980 sur les communes notamment vous seront soumises ultérieurement.

### **4.4 Constitutionnalité, conformité au droit fédéral et eurocompatibilité**

Le projet de loi qui vous est soumis est conforme la constitution cantonale et au droit fédéral. Il ne pose pas de problème en matière d'eurocompatibilité.

### **4.5 Soumission au référendum**

Le présent projet est soumis au référendum législatif. Il ne remplit par contre pas les conditions fixées aux articles 45 let. b et 46 al. 1 let b de la Constitution cantonale pour une soumission au référendum financier, qu'il soit obligatoire (dépense nette nouvelle supérieure à 1 % du total des dépenses des derniers comptes, soit 31'749'209 francs) ou facultatif (dépenses nette nouvelles supérieure à ¼ % du total des dépenses des derniers comptes, soit 7'937'302 francs).

## **5 CONCLUSION**

En conclusion, le Conseil d'Etat vous invite à accepter le projet de loi adaptant la loi du 25 novembre 1994 sur les finances de l'Etat au nouveau modèle comptable harmonisé pour les cantons et les communes. Fribourg devrait être ainsi le premier canton romand à modifier sa loi sur les finances en vue de l'introduction du nouveau modèle comptable.

### **Annexes :**

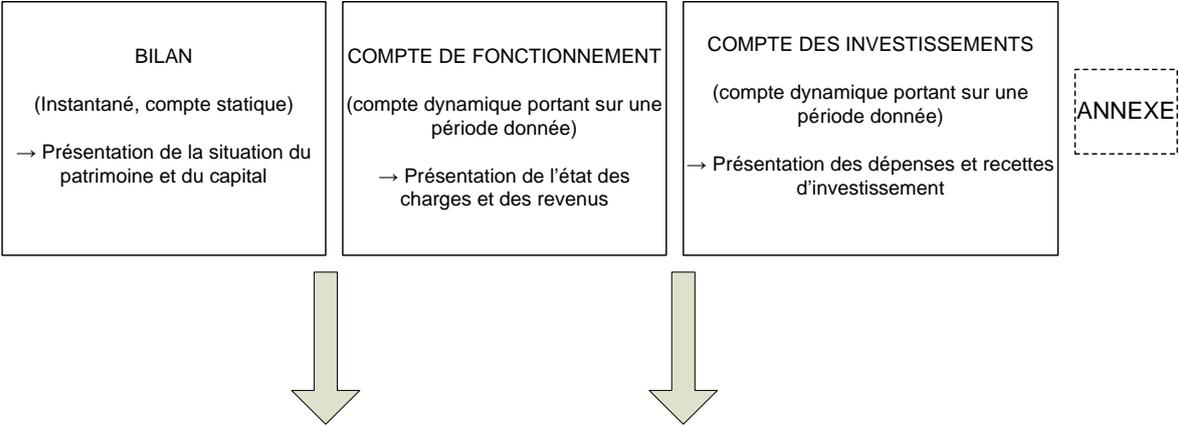
1. Liste des abréviations
2. Comparaison schématique entre MCH1 et MCH2
3. Nouveau plan comptable
4. Nouvelle classification fonctionnelle

**Liste des abréviations**

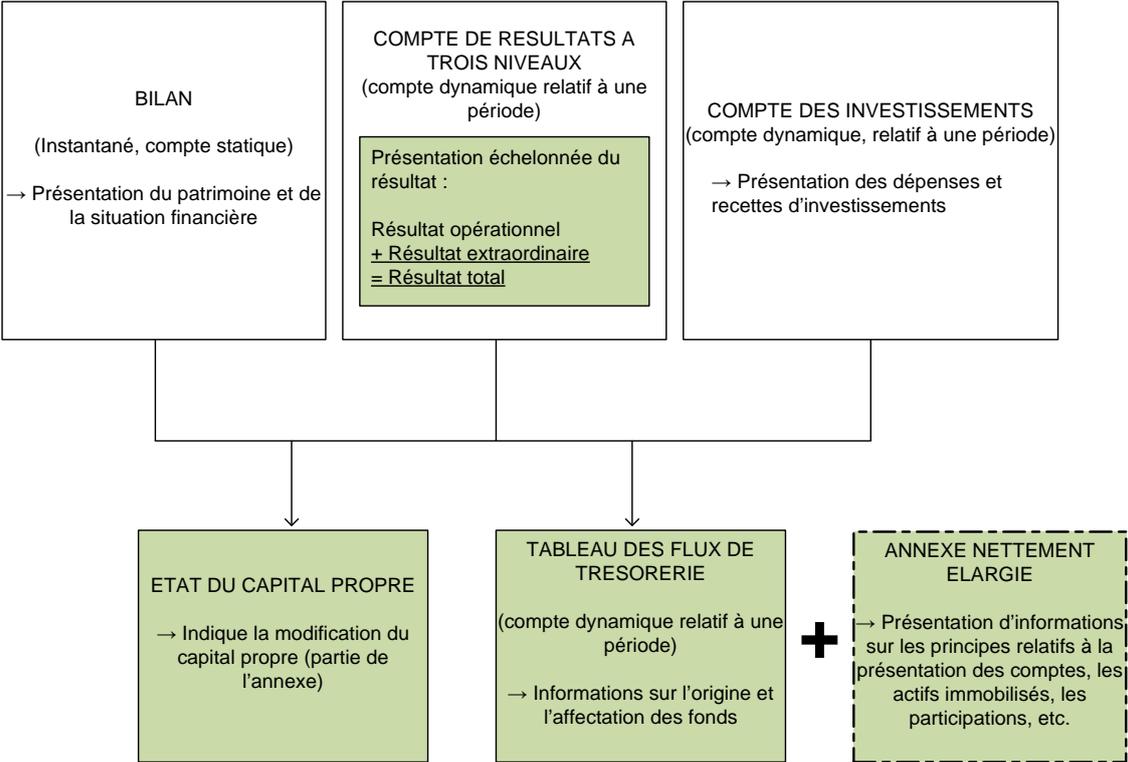
AFin	Administration des finances du canton de Fribourg
CDF	Conférence des Directeurs cantonaux des finances
COFOG	Classification of Functions of Government
CORSTAT	Communauté d'intérêts des offices régionaux de statistique de la Suisse
DFF	Département fédéral des finances
FkF	Groupe de travail pour les finances cantonales
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
LFC	Loi du 7 octobre 2005 sur les finances de la Confédération
LFE	Loi du 25 novembre 1994 sur les finances de l'Etat
LGC	Loi du 6 septembre 2006 sur le Grand Conseil
MCH1	Modèle de comptes pour les cantons et les communes de 1977
MCH2	Modèle comptable harmonisé pour les cantons et les communes du 25 janvier 2008
NMC	Nouveau modèle comptable de la Confédération
OFC	Ordonnance du 5 avril 2006 sur les finances de la Confédération
RFE	Règlement d'exécution du 12 mars 1996 de la LFE
SRS-CSPCP	Conseil suisse de présentation des comptes publics

# Comparaison schématique entre MCH1 et MCH2

## Modèle comptable actuel MCH1



## NOUVEAU MODELE COMPTABLE MCH2



Nouveaux éléments MCH2

Source : Manuel « Modèle comptable harmonisé pour les cantons et les communes MCH2 », p. 26 avec adaptation propre

## Plan comptable MCH2 (résumé)

BILAN				COMPTE DE RÉSULTATS				COMPTE DES INVESTISSEMENTS			
1	ACTIF	2	PASSIF	3	CHARGES	4	REVENUS	5	DEPENSES D'INVESTISSEMENT	6	RECETTES D'INVESTISSEMENT
10	PATRIMOINE FINANCIER	20	CAPITAUX DE TIERS	30	CHARGES PERSONNEL DE	40	REVENUS FISCAUX	50	IMMOBILISATIONS CORPORELLES	60	TRANSFERT D'IMMOBILISATIONS CORPORELLES DANS LE PATRIMOINE FINANCIER
				31	BIENS, SERVICES ET MARCHANDISES ET AUTRES CHARGES D'EXPLOITATION	41	PATENTES ET CONCESSIONS	51	INVESTISSEMENTS POUR LE COMPTE DE TIERS	61	REMBOURSEMENTS
				32	CHARGES D'ARMEMENT (CONFÉDÉRATION UNIQUEMENT)	42	CONTRIBUTIONS	52	IMMOBILISATIONS INCORPORELLES	62	VENTE D'IMMOBILISATIONS INCORPORELLES
				33	AMORTISSEMENTS PATRIMOINE ADMINISTRATIF	43	DIVERS EXTRAORDINAIRES			63	SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT ACQUISES
14	PATRIMOINE ADMINISTRATIF			34	CHARGES FINANCIÈRES	44	REVENUS FINANCIERS	54	PRÊTS	64	REMBOURSEMENT DE PRÊTS
				35	ATTRIBUTIONS AUX FONDS ET FINANCEMENTS SPÉCIAUX	45	PRÉLÈVEMENTS SUR LES FONDS ET FINANCEMENTS SPÉCIAUX	55	PARTICIPATIONS ET CAPITAL SOCIAL	65	TRANSFERT DE PARTICIPATIONS
				36	CHARGES TRANSFERT DE	46	REVENUS DE TRANSFERTS	56	PROPRES SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT	66	REMBOURSEMENT DE SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT
				37	SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENTS A REDISTRIBUER	47	SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT A REDISTRIBUER	57	SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT A REDISTRIBUER	67	SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT A REDISTRIBUER
				38	CHARGES EXTRAORDINAIRES	48	REVENUS EXTRAORDINAIRES	58	INVESTISSEMENTS EXTRAORDINAIRES	68	RECETTES D'INVESTISSEMENT EXTRAORDINAIRES
		29	CAPITAL PROPRE	39	IMPUTATIONS INTERNES	49	IMPUTATIONS INTERNES	59	REPORT AU BILAN	69	REPORT AU BILAN
										9	CLÔTURE

Source : CDF, 2008, Manuel « Modèle comptable harmonisé pour les cantons et les communes », p. 34

**Classification fonctionnelle du MCH2 (résumé)**

Fonction	Désignation
0	ADMINISTRATION GENERALE
01	Législatif et exécutif
02	Services généraux
03	Relations avec l'étranger
08	R&D administration publique
1	ORDRE ET SECURITE PUBLIQUE, DEFENSE
11	Sécurité publique
12	Justice
13	Exécution des peines
14	Questions juridiques
15	Service du feu
16	Défense
18	R&D ordre et sécurité, défense
2	FORMATION
21	Scolaire obligatoire
22	Ecoles spéciales
23	Formation initiale professionnelle
25	Ecoles de formation générale
26	Formation professionnelle supérieure
27	Hautes écoles
28	Recherche
29	Autres systèmes éducatifs
3	CULTURE, SPORT ET LOISIRS, EGLISE
31	Héritage culturel
32	Culture, autres
33	Medias
34	Sport et loisirs
35	Eglises et affaires religieuses
38	R&D culture, sports et loisirs, église
4	SANTE
41	Hôpitaux homes médicalisés
42	Soins ambulatoires
43	Prévention de la santé
48	R&D santé
49	Santé publique, non mentionné ailleurs
5	PREVOYANCE
51	Maladie et accident
52	Invalidité
53	Vieillesse et survivants

54	Famille et jeunesse
55	Chômage
56	Construction de logements sociaux
57	Aide sociale et domaine de l'asile
58	R&D prévoyance sociale
59	Prévoyance sociale, non mentionnée ailleurs
6	TRAFIC
61	Circulation routière
62	Transports publics
63	Trafics, autres
64	Télécommunications
68	R&D trafic et télécommunications
7	PROTECTION DE L'ENVIRONNEMENT ET AMENAGEMENT DU TERRITOIRE
71	Approvisionnement en eau
72	Traitement des eaux usées
73	Gestion des déchets
74	Aménagements
75	Protection des espèces et du paysage
76	Lutte contre la pollution de l'environnement
77	Protection de l'environnement, autres
78	R&D protection de l'environnement
79	Aménagement du territoire
8	ECONOMIE PUBLIQUE
81	Agriculture
82	Sylviculture
83	Chasse et pêche
84	Tourisme
85	Industrie, artisanat et commerce
86	Banques
87	Combustibles et énergie
88	R&D activités publiques
89	Autres exploitations artisanales
9	FINANCES ET IMPOTS
91	Impôts
92	Conventions fiscales
93	Péréquation financière et compensation des charges
94	Quotes-parts aux recettes de la Confédération
95	Quotes-parts autres
96	Administration de la fortune et de la dette
99	Postes non répartis

Source : CDF, 2008, Manuel « Modèle comptable harmonisé pour les cantons et les communes », pp. 34-36