

Chapitre 1

Note explicative traitant de la comptabilité

Edition 2001

Table des matières

AVANT-PROPOS	2
REMARQUES CONCERNANT L'ÉDITION 2001	3
1 INTRODUCTION	4
1.1 Guide des finances communales (GF)	4
1.2 Annexe pour l'administration des finances (AAF)	5
2 REMARQUES SUR LES DIFFÉRENTS CHAPITRES DE L'ANNEXE	7
2.1 Note explicative traitant de la comptabilité	7
2.2 Loi et ordonnance sur les communes, brochure d'information NMC	7
2.3 Classification par tâches du compte de fonctionnement et du compte des investissements	7
2.4 Classification par natures du compte de fonctionnement et du compte des investissements	8
2.5 Bilan, cadre comptable	9
2.6 Consolidation	10
2.7 Instructions pour la codification comptable	11
2.8 Mots-clés	11
2.9 Modèle de compte selon le type de collectivité	11
2.10 Modèle de compte pour une commune municipale	12
2.11 Exemples de comptabilisation	13
2.11.1 Caractère lié des dépréciations	14
2.11.2 Financement spécial destiné au maintien de la valeur des immeubles du patrimoine financier	14
2.12 Liste des modifications et des compléments, documents divers	15
3 PARTICULARITÉS À OBSERVER LORS DE LA CLÔTURE	16
3.1 Présentation schématique de la comptabilité	16
3.2 Clôture du compte communal	16
3.2.1 Régularisations	16
3.2.2 Dépréciations	18
3.2.3 Modification de la fortune nette	22
4 INDICATEURS FINANCIERS	23
5 EXIGENCES PAR RAPPORT AUX PROGRAMMES DE COMPTABILITÉ	25
6 OFFICE DES AFFAIRES COMMUNALES ET DE L'ORGANISATION DU TERRITOIRE	26
7 ENTRÉE EN VIGUEUR	27

Avant-propos

Pour relever les défis de l'avenir et développer de manière autonome des solutions novatrices, les communes ont avant tout besoin d'une assise financière saine. La gestion des finances communales relève de la compétence du conseil communal qui, pour assumer ses responsabilités, doit pouvoir se fonder sur une comptabilité correcte et efficace. Quant aux personnes chargées de cette dernière, elles ont pour tâche de présenter les processus financiers de manière claire, exhaustive et véridique.

Les collaborateurs et collaboratrices de l'administration des finances jouent donc un rôle essentiel: en élaborant le plan financier et le budget, ils soutiennent le conseil communal dans l'accomplissement de ses tâches de gestion. Par ailleurs, ils contribuent au bon déroulement des activités communales en comptabilisant correctement toutes les opérations et en veillant à clôturer le compte annuel dans le respect des prescriptions légales.

C'est à leur intention qu'a été conçue la présente annexe, qui règle les détails relatifs au NMC et complète de la sorte la loi et l'ordonnance sur les communes ainsi que le Guide des finances communales. Les instructions pour la codification comptable, la liste de mots-clés et les exemples détaillés qu'elle contient seront autant d'outils de travail précieux pour l'administration des finances. De plus, les trois modèles de comptes exhaustifs renseignent sur le contenu concret du compte annuel d'une commune municipale, d'une commune bourgeoise et d'une paroisse.

Que toutes les personnes qui ont collaboré à l'élaboration de la présente annexe soient ici chaleureusement remerciées. Elles ont à n'en pas douter créé un outil de travail utile, répondant aux besoins de la pratique. Je souhaite à toutes les collectivités de droit communal plein succès dans l'utilisation de la présente annexe pour l'administration des finances.

Berne, décembre 2001

Office des affaires communales
et de l'organisation du territoire

Christoph Miesch, chef de l'office

Remarques concernant l'édition 2001

Le Guide sur le nouveau modèle de compte (ou classeur NMC rouge), qui avait été élaboré en 1992 par l'ancienne Direction des affaires communales du canton de Berne, a subi depuis lors diverses petites modifications et adaptations. L'entrée en vigueur, au 1^{er} janvier 1999, de la nouvelle législation sur les communes – loi du 16 mars 1998 sur les communes (LCo) et ordonnance du 16 décembre 1998 sur les communes (OCo) - a requis des travaux d'adaptation de plus grande envergure.

Un groupe de travail composé de collaborateurs et collaboratrices de l'Office des affaires communales et de l'organisation du territoire ainsi que de ROD, Société fiduciaire de l'Association des communes suisses SA, a entièrement remanié le contenu du classeur NMC en 2001, afin de l'adapter à la loi et à l'ordonnance sur les communes, de même qu'au Guide des finances communales. La présente "annexe pour l'administration des finances" est le fruit de son travail.

Les documents utilisés jusqu'ici ayant fait leurs preuves dans la pratique, ils n'ont été modifiés que là où un changement s'imposait. Il en résulte que des comptes ou des désignations qui ont en partie cessé d'être utilisés (p. ex. dans le domaine de l'ancien système de péréquation financière et de répartition des charges) figurent encore dans la nouvelle annexe. Par ailleurs, la présentation de cette dernière est calquée sur celle du Guide des finances communales et opère dès lors une distinction claire entre les instructions contraignantes et les commentaires. Enfin, d'importants compléments ont été apportés aux exemples, à la liste des mots-clés et aux modèles de comptes, qui contiennent en outre de nombreux renvois au Guide des finances communales.

Toutes ces nouveautés doivent conférer à l'annexe pour l'administration des finances les qualités d'un outil pratique et adapté aux besoins des utilisateurs, qui contribue à uniformiser davantage encore la reddition et la présentation des comptes de même qu'à améliorer la qualité et la comparabilité des comptes communaux dans le canton de Berne.

Les modifications de nature fondamentale - peu nombreuses – sont brièvement énumérées ci-dessous. Une liste détaillée des changements apportés par rapport au classeur NMC figure par ailleurs au chapitre 12.

- Indicateurs financiers: nouvelles formules de calcul.
- Comptabilité fiscale: nouvelles tâches et nouvelles natures, conformément à la loi sur les impôts; séparation entre les personnes physiques et les personnes morales; admissibilité d'une unique possibilité désormais.
- Technique comptable: si possible, comptabilisation des dépréciations du patrimoine financier directement sous la tâche concernée; comptabilisation des prélèvements sur le financement spécial "contributions de remplacement pour abris" sous la tâche en question; transferts du patrimoine financier au patrimoine administratif et inversement à l'intérieur même du compte des investissements.

Dans l'espoir que le présent document réponde pleinement à vos attentes, nous vous souhaitons beaucoup de succès dans l'accomplissement de vos tâches!

Berne, décembre 2001

Office des affaires communales
et de l'organisation du territoire

Sonja Ziehli, cheffe du projet NMC

1 Introduction

L'entrée en vigueur, au 1^{er} janvier 1999, de la nouvelle législation sur les communes - **loi** du 16 mars 1998 **sur les communes (LCo)** et **ordonnance** du 16 décembre 1998 **sur les communes (OCo)** - a rendu nécessaire l'adaptation de divers documents ayant fait leurs preuves jusqu'ici, soit le Guide sur le nouveau modèle de compte (ou classeur NMC), le Fil conducteur de la gestion financière édité en 1992, ainsi que les guides relatifs à la vérification et à l'apurement des comptes.

1.1 Guide des finances communales

Un groupe de travail composé de représentants des associations principalement concernées et du canton a reçu le mandat d'adapter les documents existants à la nouvelle législation sur les communes, de les remanier ou de les compléter si nécessaire et de les réunir en un manuel ou classeur aisé à consulter (→ Guide des finances communales, page 9).

Le guide remplit deux fonctions:

- il complète la loi et l'ordonnance sur les communes en ce sens qu'il contient des **prescriptions contraignantes** sur la gestion financière des collectivités bernoises de droit communal;
- il fournit des **exemples** destinés à faciliter la mise en œuvre des prescriptions.

Un découpage en quatre parties a été opéré:

- Guide des finances communales
- Trois annexes sous forme de feuilles volantes réunies dans des classeurs fédéraux:
 - **annexe pour l'administration des finances** (classeur rouge NMC),
 - annexe pour la vérification des comptes (classeur bleu),
 - annexe pour l'apurement des comptes (classeur vert).

La partie générale sous forme de feuilles volantes, soit le guide à proprement parler, est identique dans chacun des trois classeurs. Il est prévu qu'elle reste valable sur une assez longue période. Elle se réfère par ailleurs au contenu des trois annexes précitées.

Les annexes se composent de documents détaillés destinés à l'administration des finances de même qu'à la vérification et à l'apurement des comptes. C'est ainsi, par exemple, que les instructions précises relatives à la codification comptable figurent dans l'annexe pour l'administration des finances. Afin de garantir la mise à jour régulière des documents, chaque collectivité de droit communal (communes municipales, communes mixtes, paroisses, sections de commune, communes et corporations bourgeoises, syndicats de communes et corporations de digues) reçoit une annexe pour l'administration des finances et une annexe pour la vérification des comptes qui seront périodiquement complétées par l'intermédiaire de l'ISCB¹.

La structure décrite ci-dessus permettra d'intégrer aisément, le moment venu, les changements susceptibles de se produire, comme ceux qui découleront des dispositions légales fédérales attendues dans les domaines de la présentation et de la révision des comptes, ou encore de l'élargissement du nouveau modèle de compte (NMC) à la comptabilité analytique.

Le guide ainsi que les annexes pour l'administration des finances et pour la vérification des comptes sont également disponibles sous forme de brochures.

¹ ISCB = Information systématique des communes bernoises (⇒ Guide des finances communales, page 15)

D'autres indications sur le guide et ses annexes seront publiées à intervalles réguliers sur Internet à l'adresse www.be.ch/communes, sous la rubrique "finances communales".

Les modèles et les exemples élaborés par l'OACOT peuvent également être obtenus à cette adresse.

Pour tout renseignement complémentaire, vous pouvez vous adresser à l'Office des affaires communales et de l'organisation du territoire (OACOT) du canton de Berne, Nydegasse 11/13, 3011 Berne, téléphone 031 633 77 30.

Le guide sera actualisé périodiquement. Vous pouvez en tout temps nous faire part de vos besoins ou de vos suggestions à l'adresse ci-dessus, en précisant la référence "Guide des finances communales".

1.2 Annexe pour l'administration des finances (AAF)

La présente **annexe pour l'administration des finances (AAF)** remplace le Guide sur le nouveau modèle de compte édité en 1984 à l'intention des collectivités de droit communal (classeur rouge) et adapté à maintes reprises depuis lors.

L'annexe pour l'administration des finances a été élaborée par un groupe de travail composé de

- Heinz Berger, Sonja Ziehli, Hans-Peter Berger, Gerhard Leuenberger, Bernhard Liechti et Michel Walther de l'OACOT, ainsi que de
- Gerhard Schmied, Peter Röthlisberger et Ulrich Fischer de ROD, Société fiduciaire de l'Association des communes suisses SA.

La composition graphique de la présente annexe est identique à celle du Guide des finances communales. Une distinction est opérée entre les prescriptions légales, les directives, les explications et les exemples.

La distinction est la suivante sur le plan graphique:

LCo ou OCo	Les dispositions de la loi cantonale du 16 mars 1998 et de l'ordonnance du 16 décembre 1998 sur les communes sont mises en évidence par un fond gris.
Directives de l'OACOT:	
	Les directives contraignantes de l'OACOT qui complètent les dispositions de la loi ou de l'ordonnance sont également mises en évidence par un fond gris.

Les explications ou les recommandations sont imprimées normalement sur un fond blanc.

Les exemples sont en italique et en petits caractères. Lorsqu'il s'agit de chapitres à part entière (→ AAF, modèles de comptes, exemples de comptabilisation), ils sont toutefois imprimés normalement dans un souci de lisibilité.

Dans les modèles de comptes et dans les exemples, ce sont les *explications complémentaires* qui figurent en *italique*. Il est ainsi possible de distinguer clairement, en particulier dans les modèles de comptes, les éléments qui sont de simples commentaires de l'OACOT. Les **remarques importantes** sont en caractères **gras**.

Les renvois au Guide des finances communales se réfèrent à des chapitres entiers (→ GF 4.6.5) ou à des pages (→ GF, page 104) contenant des informations complémentaires. Quant aux renvois à l'intérieur de l'annexe pour l'administration des finances, ils mentionnent le chapitre et le chiffre (→ AAF 1/2.4) ou alors le chapitre et la page (→ AAF 11/17).

La présente annexe concrétise, aux plans théorique et pratique, le contenu du Guide des finances communales pour l'administration des finances. Elle renseigne en outre sur la structure et la mise en œuvre du modèle de compte officiel. Ce faisant, elle garantit que la tenue et la reddition des comptes aient lieu selon des principes et des règles unitaires dans toutes les communes bernoises, ce qui est une condition essentielle si l'on entend opérer des comparaisons statistiques et procéder à des évaluations sous l'angle de l'économie publique.

Se fondant sur le cadre comptable du NMC, l'annexe contient des instructions détaillées sur la codification comptable, une liste de mots-clés, des modèles de comptes exhaustifs ainsi que de nombreux exemples de comptabilisation. Il s'agit donc d'un ouvrage de référence complet destiné aussi bien aux théoriciens qu'aux praticiens.

OCo	Directives	<p>Art. 59 ¹ L'Office des affaires communales et de l'organisation du territoire expose les principes de la gestion financière dans un guide.</p> <p>² Il peut conférer un caractère contraignant à tout ou partie de ce guide.</p> <p>³ Le guide règle en particulier</p> <ul style="list-style-type: none"> a les exigences par rapport au plan financier, b le contenu et la structure du budget, c le contenu et la structure du compte annuel, d la tenue de la comptabilité, e la consolidation des comptabilités séparées, f le système de contrôle interne, y compris le contrôle des crédits, g le controlling pour les communes appliquant de nouveaux modèles de gestion, h la vérification des comptes et i l'approbation du compte par l'autorité de surveillance. <p>⁴ Il tient compte des différents types de communes existants.</p>
------------	------------	--

Le Guide des finances communales (→ GF, page 17) rappelle l'obligation générale de gérer les finances en application du nouveau modèle de compte NMC qui est énoncée à l'article 149 OCo. Le schéma comptable contenu dans la présente annexe pour l'administration des finances ainsi que les consignes relatives à la comptabilité et à la codification comptable sont déclarés contraignants.

Toutes les collectivités de droit communal du canton de Berne sont soumises à la loi et à l'ordonnance sur les communes (→ GF, page 32). Afin de garantir une meilleure lisibilité du document, elles sont toutes désignées ci-après par le terme de "communes". Les prescriptions générales (→ GF 4.2) concernant les principes de la gestion financière, la transparence, l'organisation et le système de contrôle interne, les compétences financières et les types de crédits valent également pour toutes les communes. S'agissant de la tenue des comptes, et plus précisément du champ d'application du nouveau modèle de compte NMC (→ GF 3.1), des exceptions sont en revanche prévues pour les hôpitaux et les foyers, les communes bourgeoises et les collectivités de droit communal soumises à l'impôt, ainsi que les institutions de prévoyance appartenant aux communes et les banques.

2 Remarques sur les différents chapitres de l'annexe

L'annexe pour l'administration des finances a la structure suivante:

Guide des finances communales sous forme de feuilles volantes

Annexe pour l'administration des finances

Note explicative traitant de la comptabilité	Chapitre	1
Loi et ordonnance sur les communes, brochure d'information NMC	Chapitre	2
Classification par tâches du compte de fonctionnement et du compte des investissements	Chapitre	3
Classification par natures du compte de fonctionnement et du compte des investissements	Chapitre	4
Bilan, cadre comptable	Chapitre	5
Consolidation	Chapitre	6
Instructions pour la codification comptable	Chapitre	7
Mots-clés	Chapitre	8
Modèle de compte selon le type de collectivité	Chapitre	9
Modèle de compte pour une commune municipale	Chapitre	10
Exemples de comptabilisation	Chapitre	11
Liste des modifications et des compléments, documents divers	Chapitre	12

2.1 Note explicative traitant de la comptabilité

Le chapitre 1 explique la complémentarité du Guide des finances communales et de ses annexes, et fournit des informations générales sur l'annexe pour l'administration des finances.

2.2 Loi et ordonnance sur les communes, brochure d'information NMC

Le chapitre 2 de l'annexe pour l'administration des finances (AAF) contient la loi et l'ordonnance sur les communes ainsi que la brochure d'information NMC. Bien que les dispositions ayant trait aux finances communales qui sont contenues dans la loi et l'ordonnance soient reprises dans le Guide des finances communales, chacune des annexes contient une version intégrale de ces deux textes législatifs fondamentaux. La brochure d'information NMC offre une vue d'ensemble succincte du nouveau modèle de compte et constitue un auxiliaire utile tant aux non-spécialistes qu'aux praticiens.

2.3 Classification par tâches du compte de fonctionnement et du compte des investissements

Directives de l'OACOT:

Classification par tâches

¹ La classification par tâches et la désignation des tâches qui figurent dans l'annexe pour l'administration des finances sont contraignantes.

² D'autres tâches que celles qui sont prévues au chapitre 3 ne peuvent être introduites qu'avec l'autorisation de l'OACOT.

³ Si la commune doit recourir à une classification par tâches à quatre positions afin de procéder à des évaluations internes, les données publiées et adressées au canton doivent être regroupées selon une classification à trois positions.

Le chapitre 3 de l'AAF expose la classification par tâches du compte de fonctionnement et du compte des investissements, qui est identique dans les deux cas et se subdivise en trois échelons: domaines d'activité (0 à 9), tâches et postes.

Le numéro correspondant à la classification par tâches est constitué par le premier groupe de trois chiffres du numéro de chaque compte.

Exemple: compte **090.301.01**

1 ^{er} échelon	Domaine d'activité:	Administration générale	0
2 ^e échelon	Tâche:	Tâches non ventilables	09
3 ^e échelon	Poste:	Bâtiments administratifs	090

La classification par tâches du cadre comptable est exhaustive. Une commune qui entend introduire une tâche nouvelle, non prévue dans le cadre comptable, doit préalablement obtenir l'approbation de l'OACOT. Ce dernier attribue alors un numéro à la tâche, ce qui garantit l'uniformité du cadre comptable, et permet en particulier d'empêcher que des communes bernoises ne comptabilisent des prestations différentes sous un même numéro.

Le schéma comptable officiel NMC peut, notamment dans les villes, être appliqué sur la base d'une classification administrative. Cette dernière fournit une meilleure vue d'ensemble puisqu'elle reflète notamment l'appartenance des différentes sections à une direction. Les villes concernées ont toutefois l'obligation de fournir également des données traitées sur la base de la classification par tâches afin de permettre leur comparabilité avec celles d'autres communes (→ GF, page 63).

Des explications plus détaillées figurent dans le Guide des finances communales (→ GF 4.6, Compte administratif, → GF 3.3.4 Numération décimale des comptes).

2.4 Classification par natures du compte de fonctionnement et du compte des investissements

Directives de l'OACOT:	
Classification par natures	¹ La classification par natures qui figure dans l'annexe pour l'administration des finances est contraignante.
Désignation des comptes	² L'introduction d'autres natures que celles qui figurent au chapitre 4 est interdite. ³ La désignation officielle des comptes peut être complétée en fonction des besoins de la commune.
Subdivision	⁴ La subdivision peut être librement choisie compte tenu de la restriction suivante: <ul style="list-style-type: none"> • La comptabilisation des attributions et prélèvements doit correspondre, subdivisions comprises, au modèle de compte destiné aux communes municipales dans le cas des financements spéciaux des tâches "alimentation en eau" et "assainissement".

Le chapitre 4 AAF contient la classification par natures du compte administratif qui englobe les natures 3 (charges) et 4 (revenus) du compte de fonctionnement ainsi que les natures 5 (dépenses) et 6 (recettes) du compte des investissements.

Le numéro correspondant à la classification par natures est constitué par le deuxième groupe de trois chiffres du numéro de chaque compte.

Exemple: compte 090.**301**.01

1 ^{er} échelon	Groupe de matières:	Charges	3
2 ^e échelon	Groupe de comptes:	Charges de personnel	30
3 ^e échelon	Compte:	Personnel administratif et d'exploitation	301

La classification par natures est pratiquement identique dans toute la Suisse. L'introduction d'autres natures que celles qui figurent au chapitre 4 est interdite. Chaque commune est en revanche libre de déterminer les subdivisions en fonction de ses besoins, sous réserve des exceptions mentionnées ci-dessus.

La subdivision (090.301.**01**) peut en principe être librement choisie.

Les subdivisions ont toutefois dû être uniformisées dans un domaine:

- Le nouveau mode de calcul des indicateurs financiers (→ AAF 1/4) requiert en effet l'uniformisation des subdivisions utilisées pour les attributions et prélèvements dans le cas des financements spéciaux des tâches "alimentation en eau" et "assainissement".

Des explications plus détaillées figurent dans le guide (→ GF 4.6 Compte administratif, → GF 3.3.4 Numération décimale des comptes).

2.5 Bilan, cadre comptable

Directives de l'OACOT:	
Classification par natures	¹ La classification par natures et les désignations des comptes du bilan qui figurent dans l'annexe pour l'administration des finances sont contraignantes. ² L'introduction d'autres comptes principaux que ceux qui figurent au chapitre 5 est interdite.
Désignation des comptes	³ La désignation officielle des comptes peut être complétée en fonction des besoins de la commune. ⁴ La désignation du compte d'un éventuel découvert du bilan doit mentionner l'année de la première inscription du découvert au bilan. ⁵ La désignation du compte d'une éventuelle avance à un financement spécial prévu par une loi ou un règlement doit mentionner l'année de la première inscription au bilan.
Subdivision	⁶ La subdivision peut être librement choisie.

Le chapitre 5 AAF définit le cadre comptable du bilan. Le bilan comprend les groupes de matières (1 actif, 2 passif), les chapitres, les groupes de comptes, les comptes principaux et les sous-comptes.

La classification par natures comprend quatre chiffres impérativement prescrits ainsi qu'une subdivision établie selon les besoins de la commune.

Exemple: compte **1002.01**

1 ^{er} échelon	Groupe de matières:	Actif	1
2 ^e échelon	Chapitre du bilan:	Patrimoine financier	10
3 ^e échelon	Groupe de comptes:	Disponibilités	100
4 ^e échelon	Compte principal:	Banques	1002

Le bilan doit être établi au moins sur la base de la classification par natures à quatre chiffres. Une présentation plus succincte n'est pas permise.

Les valeurs comptables du bilan peuvent être présentées de manière détaillée ou sur la base de comptes collectifs. Les règles suivantes s'appliquent:

- Les comptes collectifs du patrimoine financier font l'objet d'une liste détaillée tenue à part qui renseigne précisément sur leur contenu.
- La liste ne mentionne par ailleurs que le contenu et non les montants en francs des valeurs comptables du patrimoine administratif. Elle peut se référer à des documents tels que le cadastre des conduites souterraines, les plans de routes, etc. En tout état de cause, les listes détaillées (année de construction, montant de l'investissement brut, durée d'utilisation, dépréciations, valeur comptable résiduelle) répondent davantage aux besoins de la comparaison intercommunale des prestations.

Des explications plus détaillées sur le bilan figurent dans le guide (→ GF 4.5).

2.6 Consolidation

Dans la plupart des communes bernoises, le chapitre 6 AAF reste vide. Dans les autres cas, il est utilisé pour les directives et les exemples concernant l'intégration au compte annuel des comptabilités séparées et des comptes des établissements.

Le Guide des finances communales donne un aperçu de l'évolution prévisible de la comptabilité publique en direction de la consolidation (→ GF 4.5.4, en particulier la page 97). Pour le moment, peu de communes bernoises sont concernées par la consolidation. De plus, les prescriptions en la matière subissent actuellement d'importants changements. Ce chapitre pourra être ultérieurement complété par les prescriptions concrètes, qu'il est possible d'obtenir sur Internet, à l'adresse www.be.ch/communes, rubrique "finances communales".

Aussi longtemps que des prescriptions plus détaillées n'ont pas été édictées au niveau intercantonal, la consolidation des comptabilités séparées et des comptes des établissements a lieu en application de la directive édictée en 1992 par l'ancienne Direction des affaires communales, complétée par les dispositions du chapitre 4.5.4 du Guide des finances communales.

2.7 Instructions pour la codification comptable

Directives de l'OACOT:

Codification comptable

¹ Les instructions pour la codification comptable concernant la classification par tâches, la classification par natures et le bilan qui figurent dans l'annexe pour l'administration des finances sont contraignantes.

Le chapitre 7 AAF, qui est celui des instructions pour la codification comptable, énumère dans le détail le contenu de la classification par tâches, de la classification par natures et de la classification du bilan. Il fournit également des précisions et des éclaircissements.

2.8 Mots-clés

Directives de l'OACOT:

Mots-clés

¹ La codification comptable qui figure dans la liste de mots-clés de l'annexe pour l'administration des finances est contraignante.

Le chapitre 8 AAF indique, pour différents mots-clés, la nature et la tâche auxquelles ils se rapportent. Les mots-clés utilisés précédemment n'ont pas été effacés même si on a adopté de nouvelles désignations depuis lors.

Exemple: mots-clés (P AAF 8)

Désignation	Tâche	Nature
Agence AVS	500	
Office communal de compensation	500	

2.9 Modèle de compte selon le type de collectivité

Directives de l'OACOT:

Modèle de compte

¹ Les directives contenues dans le modèle de compte pour une commune municipale s'appliquent par analogie aux autres collectivités de droit communal s'agissant des éléments qui doivent impérativement figurer dans leur compte annuel.

Le chapitre 9 AAF contient un modèle de compte pour une commune bourgeoise, et un autre pour une paroisse. Par ailleurs, l'OACOT prévoit à moyen terme la publication sur Internet de modèles pour d'autres types de collectivités (www.be.ch/communes, rubrique "finances communales").

Le modèle de compte destiné aux collectivités autres que les communes municipales doit, comme pour ces dernières (→ AAF 1/2.10), faciliter la mise en œuvre correcte des directives du Guide des finances communales et de la présente annexe. Les consignes relatives au contenu du compte sont contraignantes; en revanche, les collectivités peuvent choisir librement la présentation graphique et le format de celui-ci.

Le compte annuel des collectivités de droit communal autres que les communes municipales et les communes mixtes ne doit pas contenir tous les éléments qui sont prescrits dans le cas de ces dernières (→ GF, page 72), raison pour laquelle la portée de la directive ci-dessus est explicitement limitée.

2.10 Modèle de compte pour une commune municipale

Directives de l'OACOT:	
Caractère contraignant du modèle de compte	¹ La structure et le contenu du modèle de compte figurant dans l'annexe pour l'administration des finances sont contraignants.
Dérogations possibles	<p>² Le modèle de compte va plus loin que les prescriptions minimales dans le cas des éléments du compte annuel énumérés ci-dessous, de sorte que la structure peut en être modifiée conformément à ce qui suit:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Il n'est pas obligatoire de représenter les évaluations sous forme graphique dans le rapport préliminaire accompagnant le compte annuel. • La modification du capital ne doit pas nécessairement figurer dans l'aperçu du compte annuel. • Le tableau des dépréciations doit être établi sur la base de la classification à quatre chiffres au moins. Il n'est pas obligatoire de fournir les détails concernant les sous-comptes. • Les prescriptions minimales concernant le contrôle des crédits d'engagement figurent au chapitre 4.2.5 du Guide des finances communales. Il n'est pas obligatoire de les compléter.
Liberté de présentation	³ La présentation graphique et le format des éléments du compte annuel peuvent être choisis librement.
Exceptions à la liberté de présentation	<p>⁴ La liberté de présentation ne s'applique pas aux éléments suivants du compte annuel, qui doivent impérativement respecter le modèle de compte:</p> <ul style="list-style-type: none"> • tableau des résultats de la planification financière dans le rapport préliminaire accompagnant le compte annuel, • tableaux des valeurs de remplacement et des attributions aux financements spéciaux destinés au maintien de la valeur des installations de l'alimentation en eau et de l'assainissement.

Le chapitre 10 AAF propose un modèle de compte destiné aux communes municipales.

Les modèles de comptes tiennent bien sûr compte des directives de l'OACOT énoncées dans le Guide des finances communales et dans la présente annexe. Les exemples de comptabilisation du chapitre 11 AAF ne sont toutefois partiellement comptabilisés que dans le modèle de compte destiné aux communes municipales. Les modèles ont tous été établis sur la base d'exemples concrets. Outre les chiffres à proprement parler, ils contiennent tous les éléments du compte prescrits par la loi et les directives de l'OACOT, de même que les registres devant être tenus en rapport avec le compte annuel. D'autres registres sont mentionnés dans les exemples de comptabilisation (AAF 11). Il est renvoyé au Guide des finances communales pour ce qui est du contenu et de la présentation des différents éléments du compte annuel ainsi que des registres nécessaires (→ GF 4.4, en particulier les pages 74 à 77).

Si la structure – soit les éléments du compte annuel – est impérativement prescrite, il n'en reste pas moins que l'ordre des colonnes et la présentation graphique peuvent être librement choisis. La présentation du modèle de compte (compte de fonctionnement, compte des investissements et bilan) est dictée par le système informatique. Il va donc de soi que cette présentation différera d'une collectivité à l'autre en fonction du logiciel utilisé. Le format peut lui aussi être librement choisi (p. ex. A4 "portrait" ou A4 "paysage").

Les exemples de comptabilisation du chapitre 11 AAF énumérés ci-dessous sont comptabilisés et représentés dans le modèle de compte pour une commune municipale:

- Page 11/4
- Page 11/5
- Page 11/6-1
- Page 11/10-1/2
- Page 11/11-1
- Page 11/12-1/2
- Page 11/13-1/2
- Page 11/14-2
- Page 11/15-1/2
- Page 11/19-1
- Page 11/20
- Page 11/21-1/2
- Page 11/22
- Page 11/24-1/2/3/4
- Page 11/27
- Page 11/28-1
- Page 11/29
- Page 11/31-1/2
- Page 11/32-1
- Page 11/34-3
- Page 11/35-2/3
- Page 11/38-2/3

2.11 Exemples de comptabilisation

Directives de l'OACOT:	
Technique comptable	¹ La technique comptable présentée dans les exemples de comptabilisation est contraignante.
Dépréciations complémentaires imposées par la technique comptable	² Si des dépréciations complémentaires sont imposées par la technique comptable, elles sont considérées comme des dépenses liées pour la détermination des compétences.
Dépréciations du découvert du bilan	³ Si des dépréciations du découvert du bilan sont imposées par la technique comptable, elles sont considérées comme des dépenses liées pour la détermination des compétences.
Registres ne faisant pas partie du compte annuel	⁴ Les registres ne faisant pas partie du compte annuel qui figurent au chapitre 11 (registre des titres, inventaire des objets mobiliers, registre des immeubles) sont des exemples, et non des prescriptions contraignantes.
FS MVE	⁵ Une base réglementaire doit être créée d'ici au 31 décembre 2010 au plus tard pour les financements spéciaux destinés à couvrir la dépréciation découlant de l'usage et l'entretien apériodique des immeubles du patrimoine financier (FS "maintien de la valeur des immeubles du patrimoine financier", FS MVE) qui ont été institués sur la base du classeur NMC de 1992.
Numéro de compte du FS MVE	⁶ Le numéro de compte du FS MVE 2280.xx reste valable jusqu'au 31 décembre 2010, indépendamment de la question de savoir s'il s'agit d'un financement spécial fondé sur le droit supérieur ou sur un règlement.
Nouveau FS MVE	⁷ Si un FS MVE est nouvellement créé, il doit s'agir d'un financement spécial fondé sur un règlement communal; un tel règlement doit alors être édicté.

Le chapitre 11 AAF contient plus de 40 exemples de comptabilisation entièrement remaniés. Chaque exemple commence par un exposé de la situation, suivi de la description d'un ou de plusieurs cas et des opérations comptables requises (libellés des écritures et schémas). Enfin, les exemples sont complétés par de nombreux renvois aux prescriptions de droit communal et aux indications qui figurent dans le Guide des finances communales.

Les opérations comptables figurant dans les exemples se fondent sur les principes de comptabilité généralement reconnus, sur les particularités des comptabilités publiques ainsi que sur les prescriptions de la législation spéciale.

Les exemples illustrent les procédures parfois complexes que prévoit le nouveau modèle de compte, comme la démarche comptable à suivre en cas de vente d'un immeuble du patrimoine administratif. Une fois que l'organe compétent en matière financière a décidé de la désaffectation d'éléments du patrimoine administratif par leur transfert dans le patrimoine financier, la vente requiert le respect d'une procédure comptable bien définie afin de garantir la plausibilité au moment de la clôture et l'exactitude du calcul des indicateurs. De telles procédures appelées "technique comptable" doivent être respectées de la même manière par toutes les collectivités. A cet égard, les exemples de comptabilisation sont contraignants. Dans ces derniers, les procédures compta-

bles sont également exposées sous forme de schémas dans lesquels les soldes à nouveau sont souvent omis car ils n'apportent aucune précision s'agissant de la technique comptable.

2.11.1 Caractère lié des dépréciations

Le système du financement de la valeur de remplacement appliqué dans les domaines de l'alimentation en eau et de l'assainissement requiert des dépréciations complémentaires pour le cas où la dépréciation d'un investissement revêtirait la forme d'un prélèvement sur le financement spécial "maintien de la valeur" (→ AAF 11/33). Il en va de même pour les dépréciations complémentaires de patrimoine effectuées par des prélèvements sur le financement spécial "contributions de remplacement pour abris" (→ AAF 11/31). Dans les deux cas, il n'existe aucune marge de manœuvre. En conséquence, le principe suivant est applicable: lorsque des dépréciations complémentaires sont imposées par la technique comptable, elles sont considérées comme des dépenses liées s'agissant de la détermination des compétences.

Une commune ne saurait avoir d'excédent de revenus aussi longtemps que le découvert de son bilan n'a pas été entièrement déprécié (→ AAF 11/30, → GF 4.4.2). Un tel excédent est donc neutralisé avant la clôture du compte par une dépréciation du découvert du bilan, de sorte que le compte soit clôturé de manière équilibrée. En conséquence, le principe suivant est applicable: lorsque des dépréciations du découvert du bilan sont imposées par la technique comptable, elles sont considérées comme des dépenses liées s'agissant de la détermination des compétences (→ AAF 1/3.2.2.4).

2.11.2 Financement spécial destiné au maintien de la valeur des immeubles du patrimoine financier

Il est recommandé d'instituer un financement spécial destiné à couvrir la dépréciation découlant de l'usage et l'entretien apériodique des immeubles du patrimoine financier (FS MVE). L'attribution à ce financement spécial est définie en fonction de critères d'économie d'entreprise (→ GF 4.5.2.4, → AAF 11/16).

Un tel financement spécial sert non seulement à calculer le rendement selon des critères objectifs et à mettre des ressources de côté à titre préventif, mais également à stabiliser les charges découlant de l'entretien et des réparations ou encore des rénovations et des assainissements. Les ressources accumulées sont destinées à couvrir les charges du compte 942.314.XX "entretien et réparations" ainsi que les coûts de rénovation et d'assainissement qui servent au maintien de la valeur.

Le prélèvement sur le financement spécial correspond au solde du compte 942.314.XX (entretien et réparation), pour autant que le montant disponible soit suffisant.

Si une rénovation est effectuée à charge du compte des investissements, la part des coûts qui sert au maintien de la valeur est dépréciée à la fin de l'année par le biais du compte 942.330.XX et un montant équivalent est prélevé sur le financement spécial à titre de compensation, pour autant que le montant disponible soit suffisant.

La loi et l'ordonnance sur les communes n'offrent actuellement pas une base légale suffisante pour imposer un financement spécial destiné à couvrir la dépréciation découlant de l'usage et l'entretien apériodique des immeubles du patrimoine financier; quant au Guide des finances communales et à la présente annexe, ils ne sauraient contenir de telles prescriptions. Les directives ci-dessus sont donc nécessaires à titre de solution transitoire. Il est prévu de définir prochainement une nouvelle réglementation applicable à la dépréciation et à l'évaluation des immeubles du patrimoine financier et, à cette occasion, de prescrire de manière contraignante la constitution du financement spécial en question.

Au vu de cette situation, l'OACOT recommande de renoncer provisoirement à édicter un règlement communal pour les financements spéciaux existants. Pendant la période transitoire, le financement spécial destiné à couvrir la dépréciation découlant de l'usage et l'entretien apériodique des immeubles du patrimoine financier (FS MVE) peut, à titre exceptionnel, être institué et utilisé sans base réglementaire.

Si un financement spécial est nouvellement institué pour le maintien de la valeur des immeubles du patrimoine financier (FS MVE), il s'agit d'un compte fondé sur le droit communal, et un règlement en la matière devra être édicté (modèle dans les exemples de comptabilisation, AAF 11/18).

Le chiffre 2.10 précise quels sont les exemples de comptabilisation qui sont comptabilisés et représentés dans le modèle de compte pour une commune municipale.

2.12 Liste des modifications et des compléments, documents divers

Le chapitre 12 AAF énumère les principaux changements apportés dans l'édition 2001.

Il conviendra d'intégrer au fur et à mesure à l'annexe pour l'administration des finances sous forme de feuilles volantes les modifications apportées aux prescriptions relatives à la comptabilisation que l'OACOT envoie à toutes les collectivités de droit communal par l'intermédiaire de l'ISCB.

Le site Internet de l'OACOT fournit en permanence une vue d'ensemble actualisée des modifications (www.be.ch/communes, rubrique "finances communales"), de sorte que les personnes qui utilisent l'annexe sous forme de livre peuvent elles aussi avoir aisément accès à ces informations.

3 Particularités à observer lors de la clôture

Le nouveau modèle de compte comprend le bilan (→ GF 4.5) et le compte administratif (compte de fonctionnement et compte des investissements [→GF 4.6]). Il est représenté sous forme graphique dans le Guide des finances communales (→ GF, page 22).

Au moment de la clôture annuelle (→ GF 4.4.2), les soldes du compte des investissements sont reportés au bilan, dans le patrimoine administratif. Les dépenses et les recettes du compte des investissements doivent être comptabilisées de manière brute (→ GF, page 107).

Le solde du compte de fonctionnement est lui aussi reporté au bilan. A cet égard, un excédent de revenus accroît la fortune nette ou réduit (par des dépréciations liées) un éventuel découvert du bilan. Par contre, un excédent de charges réduit la fortune nette ou augmente le découvert du bilan.

3.1 Présentation schématique de la comptabilité

Le schéma est reproduit dans le Guide des finances communales (→ GF, page 23).

Le modèle de compte comporte six groupes de matières:

- 1 Actif
- 2 Passif
- 3 Charges
- 4 Revenus
- 5 Dépenses
- 6 Recettes

L'actif et le passif constituent le bilan, les charges et les revenus le compte de fonctionnement, et les dépenses et les recettes le compte des investissements.

Le compte de fonctionnement et le compte des investissements forment ensemble le compte administratif. Enfin, le bilan et le compte administratif constituent le compte communal.

On entend par compte annuel le compte communal relié avec toutes ses annexes (→ GF 4.4).

3.2 Clôture du compte communal

La clôture d'un compte annuel se caractérise avant tout par les opérations comptables rendues nécessaires par les régularisations (temporelles) et par l'évaluation des actifs et des passifs.

3.2.1 Régularisations

Les charges et les revenus du compte de fonctionnement ainsi que les dépenses et les recettes du compte des investissements doivent figurer dans le compte de l'exercice auquel ils se rapportent effectivement. Il convient d'observer à cet égard les principes généraux de la comptabilité, et en particulier ceux de l'universalité et de l'échéance (→ GF 4.3.1). Le Guide des finances communales contient par ailleurs des précisions au sujet des limitations du compte annuel (= régularisations) (→ GF, page 112).

En vertu du principe de l'échéance, les dépenses doivent être comptabilisées au moment où l'engagement est contracté (créanciers), et les recettes au moment où la facture est établie (débiteurs).

Au cas où, pendant l'exercice, des dépenses ou des recettes devraient n'être comptabilisées qu'au moment du paiement effectif faute de disposer des auxiliaires informatiques nécessaires, il convient d'observer que les créances et les engagements doivent être comptabilisés au plus tard à la fin de l'exercice.

Le principe de l'universalité exige que le compte annuel comptabilise toutes les recettes et toutes les dépenses connues au moment de la clôture ainsi que tous les actifs et tous les passifs.

3.2.1.1 Débiteurs, créanciers

On comptabilise sous "débiteurs" les avoirs sur lesquels la commune possède un droit et qui sont réalisables à court terme. En règle générale, ils se fondent sur une facture. Par ailleurs, les avoirs (débiteurs) sont comptabilisés à leur valeur nominale. Des corrections doivent être opérées s'il y a lieu de douter de la solvabilité des débiteurs (→ GF 4.5.2.2, → AAF 11/6).

On comptabilise sous "créanciers" les engagements à court terme résultant de livraisons ou de la fourniture de prestations. En règle générale, ils se fondent également sur des factures ou des décomptes.

A partir du 1^{er} janvier, tous les mouvements de trésorerie doivent être comptabilisés dans la nouvelle année comptable. Les soldes des extraits du compte postal et des comptes bancaires au 31 décembre doivent correspondre aux extraits d'ouverture des mêmes postes pour la nouvelle année comptable.

3.2.1.2 Comptes transitoires

Les actifs et les passifs transitoires sont également des créances et des engagements à court terme. Contrairement aux comptes débiteurs et créanciers, ils ne se fondent pas sur des factures existantes. Les montants devant être délimités requièrent un calcul préalable.

L'exemple de la page 11/26 se fonde sur la terminologie du Manuel suisse d'audit, selon lequel les actifs transitoires sont

- les charges payées d'avance imputables au nouvel exercice (p. ex. loyers et fermages, primes d'assurance);
- les produits afférents à l'exercice en cours qui ne seront encaissés qu'ultérieurement (p. ex. intérêts, locations, commissions).

Les passifs transitoires sont

- les produits encaissés d'avance afférents au nouvel exercice (p. ex. intérêts de capitaux, primes ou loyers);
- les charges imputables à l'exercice en cours et qui ne seront payées qu'ultérieurement (p.ex. intérêts sur prêts, loyers, salaires).

Seuls peuvent être comptabilisés comme actifs ou passifs transitoires des montants qui ne sont ni des avoirs, ni des engagements en cours.

Dans la nouvelle comptabilité, la contrepartie des régularisations doit être comptabilisée dans les mêmes comptes (colonne opposée) que dans l'ancienne comptabilité. Dans ce cas, le principe du produit brut ne s'applique pas (⇒ GF, page 65).

Les postes de régularisations récurrentes constituent un cas particulier de comptabilisation transitoire (→ AAF 11/26).

Exemple:

L'intérêt couru calculé et comptabilisé l'année au cours de laquelle un nouvel emprunt a été contracté n'est effacé que l'année du remboursement du prêt.

Il est ainsi possible de renoncer à la comptabilisation de la contrepartie relative aux régularisations transitoires qui restent inchangées d'un exercice à l'autre. Cette démarche implique toutefois que les postes de régularisations récurrentes figurent dans une liste.

3.2.1.3 Provisions

Les provisions concernent des engagements existant à la fin de l'exercice comptable mais dont le montant n'est pas encore connu avec précision. Il est nécessaire d'en tenir compte pour déterminer les charges du compte de fonctionnement et les dépenses du compte des investissements (→ GF 4.6.4, → AAF 11/28).

Une distinction est opérée entre

- les prestations ou les livraisons effectuées dont la facture fait encore défaut, et
- les engagements fermes non encore respectés.

Lorsque la commune n'a pas encore reçu de facture, les charges doivent être déterminées spécialement et comptabilisées lors de la clôture de l'exercice ancien. Dans la nouvelle comptabilité, la contrepartie des régularisations doit être comptabilisée dans les mêmes comptes (colonne opposée) que dans l'ancienne comptabilité. Dans ce cas, le principe du produit brut ne s'applique pas (→ GF, page 65).

Un engagement contracté au cours de l'exercice qui concerne le compte de fonctionnement doit être comptabilisé sous forme de provision à la fin de l'année s'il a fait l'objet d'une commande, d'une confirmation de mandat ou d'un contrat.

Les provisions concernant le compte des investissements ne peuvent être comptabilisées que si l'entreprise mandatée a effectivement fourni la prestation ou accompli la livraison pendant l'exercice écoulé.

La comptabilisation est effectuée sur les comptes du bilan suivants:

- 2040 Provisions du compte de fonctionnement
- 2041 Provisions du compte des investissements

La comptabilisation de provisions dans le but d'épuiser des crédits budgétaires non utilisés n'est pas autorisée (**art. 69 OCo**).

3.2.2 Dépréciations

Les dépréciations ont pour but, d'une part, d'assurer un autofinancement approprié des communes - et partant de freiner leur endettement – et, d'autre part, de tenir compte de la dévalorisation du patrimoine administratif (→ GF 4.5.3.1).

Les dépréciations servent donc à

- l'autofinancement des investissements,
- la répartition des charges financières entre les différentes périodes comptables,
- l'évaluation correcte du patrimoine au moment de la clôture du compte.

Dans le domaine des méthodes de dépréciation ou de financement, on distingue

- les dépréciations dégressives (opérées à partir de la valeur comptable),
- les dépréciations linéaires (opérées à partir de la valeur d'acquisition), et
- le financement de la valeur économique de remplacement.

Dans le cas d'une dépréciation dégressive de la valeur comptable résiduelle, c'est au cours de l'exercice pendant lequel l'investissement a été effectué que la charge induite par la dépréciation est la plus élevée. Ensuite, cette charge va diminuer chaque année. Les dépréciations harmonisées prévues par le NMC sont un exemple typique de dépréciations dégressives.

Dans le cas d'une dépréciation linéaire calculée à partir de la valeur d'acquisition, la charge induite reste la même jusqu'à ce que l'investissement soit totalement déprécié. Le NMC ne prévoit pas ce type de dépréciation.

Le financement de la valeur économique de remplacement produit un effet semblable à celui de la dépréciation linéaire calculée à partir de la valeur d'acquisition, en ce sens que les valeurs comptables diminuent de manière constante. Le modèle bernois de financement de l'alimentation en eau et de l'assainissement² (→ GF 4.9.2) prévoit en outre qu'une fois les valeurs comptables entièrement dépréciées, un financement spécial "maintien de la valeur" est alimenté de manière linéaire jusqu'à concurrence de la valeur de remplacement au maximum (à très long terme).

3.2.2.1 Dépréciations harmonisées

Les prêts et les participations permanentes sont déduits de la valeur comptable du patrimoine administratif. Dix pour cent du montant obtenu sont ensuite comptabilisés chaque année comme charges au titre de dépréciations (dépréciations harmonisées). Les dépréciations doivent être comptabilisées individuellement pour les tâches financées par les recettes fiscales et pour chaque financement spécial (**art. 83 LCo**).

Chaque commune est libre d'appliquer à la dépréciation de son patrimoine administratif des taux différenciés, par exemple en fonction de la durée d'utilisation des installations. Toutefois, le total des dépréciations harmonisées selon le NMC doit impérativement représenter dix pour cent du patrimoine administratif déterminant.

Les exceptions à la "règle des dix pour cent" sont précisées ci-dessous, ainsi que dans le Guide des finances communales (→ GF 4.5.3.4 à 4.5.3.7).

Les dépréciations sont comptabilisées sur le compte 990.331³ (→ AAF 7). Elles sont calculées sur la base du tableau des dépréciations (→ AAF 11/24), qui contient les indications suivantes:

- la valeur comptable du patrimoine devant être déprécié au 1^{er} janvier,
- les dépenses et les recettes provenant des investissements consentis au cours de l'exercice et qui ont été reportées au bilan,
- la valeur comptable avant les dépréciations et les valeurs de remplacement des installations d'alimentation en eau et d'assainissement (= base du calcul des dépréciations),
- le montant des dépréciations harmonisées,
- le taux de dépréciation par objet,
- le montant des éventuelles dépréciations complémentaires,
- la valeur comptable du patrimoine après dépréciation au 31 décembre.

² Cf. brochure "Le modèle bernois de financement de l'alimentation en eau et de l'assainissement" publié conjointement par l'Office des affaires communales et de l'organisation du territoire, l'Office de la protection des eaux et de la gestion des déchets (OPED) et l'Office de l'économie hydraulique et énergétique (OEHE), Berne, février 2000, qui peut être commandée auprès de l'OEHE ou consultée sur Internet, à l'adresse www.be.ch/communes, rubrique "finances communales".

³ Cette même nature 331 sert également à comptabiliser les dépréciations ordinaires selon les valeurs de remplacement (mais en tant qu'exceptions dans les différentes tâches), ainsi que les dépréciations ordinaires des communes bourgeoises en application des dispositions de droit fiscal.

3.2.2.2 Dépréciations complémentaires

La commune peut comptabiliser des dépréciations complémentaires si celles-ci ont été autorisées avec le budget ou par l'adoption d'un crédit additionnel. Les dépréciations complémentaires sont récapitulées séparément (**art. 85 LCo**).

Les dépréciations complémentaires sont donc comptabilisées à part, en ayant recours à la nature 332 (→ AAF 7). Cette solution répond aux exigences de transparence et de comparabilité des comptes communaux.

Le résultat du compte de fonctionnement doit être présenté de manière transparente. Un excédent de revenus se traduit par une augmentation de la fortune nette, alors qu'un excédent de charges diminue la fortune nette, crée un découvert du bilan ou augmente ce dernier. La fortune nette ne peut être diminuée que par les excédents de charges du compte de fonctionnement. Par ailleurs, des excédents de charges peuvent également être le résultat de dépréciations complémentaires budgétées. Si l'on envisage de procéder à des dépréciations complémentaires non budgétées grâce au bon résultat inattendu du compte de fonctionnement, une décision séparée de l'organe compétent en matière financière doit impérativement intervenir avant l'approbation du compte annuel (→ GF 4.5.3.8 et page 87).

Les dépréciations complémentaires imposées par la technique comptable sont considérées comme des dépenses liées s'agissant de la détermination des compétences (→ AAF 1/2.11.1).

Une commune qui comptabilise des dépréciations complémentaires pour des tâches concernant l'exercice d'une industrie ne peut pas réduire les dépréciations harmonisées des autres tâches (→ GF, page 91).

3.2.2.3 Dépréciations calculées sur la base de la valeur de remplacement

La loi cantonale sur la protection des eaux (LCPE) et la loi sur l'alimentation en eau (LAEE), toutes deux du 11 novembre 1996, imposent aux exploitants d'installations d'alimentation en eau et de stations d'épuration publiques l'obligation d'alimenter un financement spécial destiné au maintien de la valeur des installations (à partir du 1^{er} janvier 2001). A cet égard, les attributions annuelles doivent être fonction, dans une juste proportion, de la valeur de remplacement et de la durée de vie des installations. Les apports aux financements spéciaux doivent garantir le maintien durable de la valeur des installations. Ils seront utilisés en priorité à des fins de dépréciation.

Pendant une période transitoire, soit jusqu'au 31 décembre 2004, les communes sont autorisées à limiter leurs attributions annuelles aux financements spéciaux à 60 pour cent des montants ordinaires. Il n'en reste pas moins que l'OEHE, l'OPED et l'OACOT leur recommandent de verser d'emblée les montants intégraux.

S'agissant de la démarche à suivre pour déterminer les valeurs de remplacement, il est renvoyé au document mentionné au chiffre 3.2.2.1, en note de bas de page. Ce document traite en particulier des questions pratiques de mise en œuvre, comme l'utilisation des ressources des financements spéciaux, les délais transitoires, le problème des installations régionales, etc.

Les différentes étapes de comptabilisation sont représentées schématiquement à la page 11/33 des exemples.

Contrairement aux autres dépréciations du patrimoine administratif, les dépréciations sont en l'espèce directement comptabilisées sous les tâches "alimentation en eau" et "assainissement" (il n'y a donc pas d'imputations internes). C'est la nature 331 qui entre en ligne de compte (comme dans le cas des dépréciations harmonisées) étant donné que les dépréciations calculées à partir de la valeur de remplacement sont prescrites par la loi.

Il résulte de la technique comptable que le financement spécial "maintien de la valeur" ne peut être inscrit au bilan sous forme de chiffre positif qu'une fois que les installations concernées sont entièrement dépréciées. Si tel n'est pas le cas, l'attribution au financement spécial "maintien de la valeur" est toujours "neutralisée" par un prélèvement équivalent destiné au financement des dépréciations effectuées.

Le compte XXX.332.01 "dépréciations: dissolution FS maintien de la valeur" correspond au compte "dépréciations complémentaires". Il y a lieu d'opérer des dépréciations portant sur des montants supérieurs à ceux qui ont été calculés à partir de la valeur de remplacement (nature 331) lorsque, une fois effectué le prélèvement sur le financement spécial "maintien de la valeur" (FS MV) destiné à couvrir ces dépréciations, il reste des installations à déprécier d'une part, et que le financement spécial "maintien de la valeur" conserve un chiffre positif d'autre part (→ AAF 11/33). Les dépréciations complémentaires imposées par la technique comptable sont considérées comme des dépenses liées pour la détermination des compétences (→ AAF 1/2.11.1).

Les subdivisions de compte 01 et 02 ont été attribuées de manière contraignante (→ AAF 1/2.4).

Il va de soi que les organismes responsables de stations d'épuration régionales doivent eux aussi maintenir la valeur de leurs installations. A cet égard, ils sont tenus de respecter la même procédure de financement et de comptabilisation que les exploitants des stations communales. Les exemples de comptabilisation de l'AAF, pages 11/33 et 11/34 s'appliquent aux diverses variantes de financement des installations régionales (→ GF 4.9.2.5).

3.2.2.4 Dépréciation du découvert du bilan

Le découvert doit être amorti dans un délai de huit ans à compter de sa première inscription au bilan (**art. 74, al. 1 LCo**).

Le compte de fonctionnement se solde soit par un excédent de revenus, soit par un excédent de charges. Un découvert du bilan est généré lorsque la fortune nette ne suffit pas à couvrir un excédent de charges. Il est inscrit à l'actif du bilan.

Une commune ne saurait avoir d'excédent de revenus aussi longtemps que le découvert de son bilan n'a pas été entièrement déprécié. Un tel excédent est donc neutralisé avant la clôture du compte par une dépréciation du découvert du bilan, de sorte que le compte soit clôturé de manière équilibrée (→ GF 4.4.2, → AAF 11/30). Une dépréciation de ce type est imposée par la technique comptable, de sorte qu'elle est considérée comme une dépense liée s'agissant de la détermination des compétences (→ AAF 1/2.11.1).

Quant aux découverts du bilan qui avaient été accumulés avant l'entrée en vigueur, au 1^{er} janvier 1999, de la loi sur les communes, ils doivent être dépréciés en application de l'arrêté du Conseil-exécutif les concernant, lequel se fonde sur le plan financier assorti de mesures d'assainissement établi d'entente avec chacune des communes concernées.

3.2.2.5 Dépréciation en fonction de critères fiscaux

Les communes bourgeoises, en tant que collectivités soumises à l'impôt, tiennent également leur comptabilité en application du NMC; dans leur cas toutefois, les prescriptions de la loi sur les impôts concernant les dépréciations et les principes d'évaluation priment sur celles de la loi sur les communes (→ GF, pages 17 et 90).

3.2.2.6 Réglementation spécifique pour les collectivités de droit communal participant à la compensation des charges

Les collectivités de droit communal participant à la compensation des charges (hôpitaux, foyers, etc.) sont soumises à la législation sur les hôpitaux et sur l'aide sociale, dont les prescriptions concernant les dépréciations et les principes d'évaluation priment sur celles de la loi sur les communes. Elles comptabilisent les dépréciations admises à la compensation des charges selon l'arrêté du Conseil-exécutif (→ GF, pages 17 et 90).

Les hôpitaux, foyers ou homes qui tiennent leur compte selon le schéma H+ ou VSA/VHS appliquent par analogie les dispositions relatives à la présentation du compte annuel des communes. Si l'exploitation d'un hôpital, d'un foyer ou d'un home est abandonnée mais que le syndicat de communes est maintenu, le nouveau modèle de compte doit être introduit dans un délai de deux ans (→ AAF 1/7).

3.2.2.7 Dépréciation du patrimoine financier

La dépréciation du patrimoine financier est un cas particulier de dépréciation (→ GF 4.5.2). Elle est comptabilisée sous la nature 330 et sous la tâche concernée ou, si cette dernière ne peut être précisément définie, sous la tâche 990.

Le patrimoine financier est inscrit au bilan à son prix d'acquisition ou de construction. Il est déprécié si des pertes ou des moins-values sont enregistrées (**art. 81 OCo**). Il consiste en placements de capitaux, lesquels doivent produire un rendement convenable et ne pas imposer de charges induites au compte de fonctionnement. Si le rendement du patrimoine financier observé sur plusieurs années est inférieur au renchérissement, le conseil communal confronte la valeur vénale actuelle avec la valeur comptable. Si la valeur vénale est inférieure à la valeur comptable, le conseil communal est compétent pour procéder sans retard à une dépréciation (→ GF, page 80).

Etant donné que ce cas particulier de dépréciation ne doit pas figurer au tableau des dépréciations (du patrimoine administratif), l'OACOT recommande de commenter les dépréciations importantes du patrimoine financier dans le rapport préliminaire accompagnant le compte annuel. Cette remarque ne s'applique pas aux dépréciations qui concernent les avoirs fiscaux et les émoluments.

3.2.3 Modification de la fortune nette

La clôture du compte de fonctionnement aboutit à un excédent de revenus ou à un excédent de charges. La fortune nette est formée par les excédents de revenus du compte de fonctionnement. Elle servira à couvrir des excédents de charges ultérieurs.

Il est recommandé aux communes municipales et aux communes mixtes de planifier l'équilibre à moyen terme de leurs finances sur la base d'une fortune nette égale à environ trois dixièmes de quotité d'impôt, sous réserve d'éventuels investissements importants ou de futurs excédents de charges prévisibles. De la sorte, la commune respecte le principe interdisant la perception anticipée d'impôts, tout en étant capable d'absorber les excédents de charges de moindre importance au moyen de sa fortune nette (→ GF 4.5.6).

La fortune nette se prête au préfinancement d'investissements. Une commune qui planifie la construction de nouvelles installations scolaires ou d'un bâtiment polyvalent a intérêt à commencer par accumuler de la fortune nette quelques années à l'avance, tout en informant le corps électoral de sa démarche. Sa fortune nette sera ainsi provisoirement supérieure aux trois dixièmes de quotité d'impôt recommandés. Une fois l'investissement effectué par contre, la nécessité de procéder à des dépréciations plus importantes engendrera des excédents de charges qui réduiront la fortune nette.

4 Indicateurs financiers

Directives de l'OACOT:

Indicateurs financiers

¹ A partir du 1^{er} janvier 2001, les indicateurs financiers des communes municipales et des communes mixtes doivent être calculés en application des nouvelles formules figurant dans l'annexe pour l'administration des finances.

Les indicateurs financiers servent à analyser et à interpréter l'état et l'évolution des finances et des revenus d'une commune.

Les indicateurs financiers (harmonisés) ci-dessous doivent impérativement être calculés par les communes municipales et les communes mixtes. Ils seront présentés dans le rapport préliminaire accompagnant le compte annuel sous forme de comparaison portant sur plusieurs exercices ainsi que dans le résultat de la planification financière (période de base plus période de planification selon le dernier plan financier) (→ GF 3.6, 4.4.1 et 4.8.1, → AAF, introduction au modèle de compte et exemple 11/40):

Degré d'autofinancement	Autofinancement en pour cent de l'investissement net
Quotité d'autofinancement	Autofinancement en pour cent des revenus
Quotité de la charge des intérêts	Intérêts nets en pour cent des revenus
Quotité de la charge financière	Charge financière en pour cent des revenus

Le **degré d'autofinancement** répond à la question de savoir dans quelle mesure les investissements peuvent être financés par des ressources propres. Ce sont avant tout les comparaisons portant sur plusieurs exercices qui permettent de savoir si les nouveaux investissements sont financièrement supportables. S'il est de moins de 100 pour cent, le degré d'autofinancement conduit à un nouvel endettement, et s'il est de plus de 100 pour cent, à un désendettement.

La **quotité d'autofinancement** renseigne sur la capacité financière de la commune. Plus elle est importante, et plus les possibilités de diminuer l'endettement ou de réaliser des investissements et d'en supporter les coûts induits augmentent.

La **quotité de la charge des intérêts** indique la part des revenus qui est absorbée par les intérêts. Les comparaisons portant sur plusieurs exercices renseignent sur l'évolution de l'endettement dans la commune, et les comparaisons intercommunales sur la situation actuelle de la commune en la matière.

La **quotité de la charge financière** répond à la question de savoir quelle est la part des revenus qui est absorbée par les intérêts et les dépréciations. Lorsqu'elle est élevée, elle traduit un fort endettement et/ou la nécessité de procéder à des dépréciations importantes.

Les formules permettant de calculer les revenus, l'autofinancement et la charge financière ont été adaptées comme suit au 1^{er} janvier 2001 (les nouvelles positions sont indiquées par un trait dans la marge de gauche):

Autofinancement:

Excédent de revenus du compte de fonctionnement		+ fr.
Excédent de charges du compte de fonctionnement		- fr.
Dépréciations harmonisées du patrimoine administratif	331	+ fr.
Dépréciations complémentaires du patrimoine administratif	332	+ fr.
Dépréciation du découvert du bilan	333	+ fr.
Attributions aux financements spéciaux	38	+ fr.
Prélèvements sur les financements spéciaux	48	- fr.
Autofinancement		= fr.

Revenus:		
Revenus du compte de fonctionnement	4	+ fr.
Subventions redistribuées	47	- fr.
Prélèvements sur les financements spéciaux	48	- fr.
Imputations internes	49	- fr.
Revenus		= fr.
 Charge financière:		
Intérêts passifs	32	+ fr.
Dépréciations harmonisées du patrimoine administratif	331	+ fr.
Alimentation en eau, dépréciations sur la base de la valeur de remplacement	70x.331	- fr.
Assainissement, dépréciations sur la base de la valeur de remplacement	71x.331	- fr.
Alimentation en eau, attribution au FS "maintien de la valeur"	70x.380.02	+ fr.
Assainissement, attribution au FS "maintien de la valeur"	71x.380.02	+ fr.
Dépréciation du découvert du bilan	333	+ fr.
Revenus des biens	42	- fr.
Gains comptables sur placements du patrimoine financier	424	+ fr.
Excédent de recettes du compte des investissements	428	+ fr.
Immeubles du patrimoine financier	942	+ fr.
Intérêts imputés	942.391	- fr.
Domaines	943	+ fr.
Intérêts imputés	943.391	- fr.
Charge financière		= fr.

Il va de soi que le calcul d'autres indicateurs est possible. Il est ainsi envisageable de déterminer séparément les indicateurs harmonisés pour le domaine fiscal d'une part et pour les financements spéciaux des tâches donnant lieu à la perception d'émoluments d'autre part, ce qui peut fournir un éclairage intéressant.

L'OACOT recommande de calculer également les indicateurs des exercices précédents selon les nouvelles formules afin d'améliorer les comparaisons portant sur plusieurs années.

5 Exigences par rapport aux programmes de comptabilité

Le programme de comptabilité d'une commune doit permettre de procéder à des évaluations en fonction des classifications par tâches et par natures à un, deux et trois chiffres. De plus, il doit prévoir la subdivision en un compte de fonctionnement et en un compte des investissements (→ GF, page 24).

Lorsque le programme utilisé permet d'effectuer des comptabilisations provisoires qui ne peuvent pas être corrigées de manière visible, il convient de procéder aux comptabilisations définitives tous les trois mois au moins. Une comptabilisation définitive doit par ailleurs toujours avoir lieu avant une vérification intermédiaire (→ GF 4.3.3.1).

L'OACOT recommande aux communes d'opter pour un programme de comptabilité ayant au moins les propriétés suivantes:

- Documentation sur papier au sujet du programme.
- Protection par des mots de passe et réglementation des droits d'accès (SCI).
- Présentation du budget et du compte annuel conforme aux consignes du Guide des finances communales et de l'annexe pour l'administration des finances (compatibilité avec le NMC).
- Tenue d'un compte des investissements.
- Comptabilisation de toutes les affaires conformément au modèle de compte et au recueil d'exemples figurant dans l'annexe pour l'administration des finances.
- Possibilité de comptabiliser sur deux exercices en même temps.
- Indication du résultat du compte de fonctionnement (aperçu compris) et présentation du bilan selon la comptabilisation du résultat.
- Possibilité d'évaluer le bilan et le compte annuel en fonction des classifications par tâches et par natures à un, deux et trois chiffres.
- Interface permettant le transfert électronique (exportation) des données comptables à la Division de la péréquation financière de la Direction cantonale des finances (seulement pour les communes municipales et les communes mixtes ainsi que les syndicats de communes).
- Possibilité d'imprimer en tout temps les documents comptables enregistrés sur supports de données informatiques.

6 Office des affaires communales et de l'organisation du territoire

Les tâches de l'OACOT sont décrites de manière détaillée dans le Guide des finances communales (→ GF, page 168). En plus de ses tâches de surveillance des finances communales, le personnel de l'OACOT se tient à la disposition des communes pour les renseigner et les conseiller. L'OACOT a une structure décentralisée en une direction à Berne et quatre arrondissements à Berne, Bienne, Berthoud et Thoune.

OACOT

Nydeggasse 11/13, 3011 Berne, téléphone 031 633 77 30

Courriel: info.agr@jgk.be.ch

Site Internet: www.be.ch/oacot ou www.be.ch/communes

Compétences des administrations d'arrondissement pour les collectivités de droit communal, selon les districts:

Office des affaires communales et de l'organisation du territoire

Arrondissement du Jura bernois - Seeland

Rue de l'Hôpital 20, case postale 341, 2501 Bienne, téléphone 032 323 12 82

Courriel: bjs.agr@jgk.be.ch

Districts d'Aarberg, de Bienne, de Büren, de Cerlier, de Courtelary, de Moutier, de La Neuveville et de Nidau

Office des affaires communales et de l'organisation du territoire

Arrondissement de l'Emmental – Haute-Argovie

Bahnhofstrasse 88, case postale 747, 3401 Berthoud, téléphone 034 420 50 50

Courriel: emo.agr@jgk.be.ch

Districts d'Aarwangen, de Berthoud, de Fraubrunnen, de Signau, de Trachselwald et de Wangen

Office des affaires communales et de l'organisation du territoire

Arrondissement de l'Oberland bernois

Allmendstrasse 18, 3600 Thoune, téléphone 033 227 67 67

Courriel: beo.agr@jgk.be.ch

Districts du Bas-Simmental, de Frutigen, de Gessenay, du Haut-Simmental, d'Interlaken, de l'Oberhasli et de Thoune

Office des affaires communales et de l'organisation du territoire

Arrondissement de Berne-Mittelland

Nydeggasse 11/13, 3011 Berne, téléphone 031 633 77 70

Courriel: bem.agr@jgk.be.ch

Districts de Berne, de Konolfingen, de Laupen, de Schwarzenburg et de Seftigen

7 Entrée en vigueur

Le Guide des finances communales est entré en vigueur le 1^{er} janvier 2001 (→ GF, page 178). Il prévoit que

- le compte annuel de l'exercice 2001 est établi et clôturé pour la première fois sur la base des nouvelles directives, et que
- les budgets et les plans financiers élaborés l'année 2001 sont établis sur la base des nouvelles directives.

Directives de l'OACOT:

Entrée en vigueur et dispositions transitoires

¹ Les dispositions de la présente annexe pour l'administration des finances faisant partie du Guide des finances communales s'appliquent à compter de l'exercice 2002.

² Le nouveau mode de calcul des indicateurs financiers doit être appliqué à partir de l'exercice 2001.

³ Les hôpitaux, foyers ou homes qui tiennent leur compte selon le schéma H+ ou VSA/VHS appliquent par analogie les dispositions relatives à la présentation du compte annuel des communes. Si l'exploitation d'un hôpital, d'un foyer ou d'un home est abandonnée mais que le syndicat de communes est maintenu, le Nouveau modèle de compte doit être introduit dans un délai de deux ans.

Au moment de l'entrée en vigueur du Guide des finances communales et de l'annexe pour l'administration des finances, la distinction suivante doit être opérée:

- Les exigences formelles ainsi que le nouveau mode de calcul des indicateurs financiers sont applicables dès le 1^{er} janvier 2001.
- Les exigences matérielles, à l'exception du nouveau mode de calcul des indicateurs financiers, sont applicables dès le 1^{er} janvier 2002.

Exemples:

Les budgets et plans financiers établis en 2001 doivent être présentés conformément aux nouvelles dispositions, en ce sens par exemple qu'ils doivent contenir un rapport préliminaire signé par le conseil communal et l'administration des finances (= exigences formelles).

La technique comptable et les nouvelles règles de comptabilisation des impôts ne doivent quant à elles être appliquées qu'à partir de l'exercice 2002 (= exigences matérielles).

Etant donné que les modifications apportées par l'annexe pour l'administration des finances par rapport au classeur NMC sont relativement peu importantes, l'OACOT recommande de respecter les exigences tant formelles que matérielles dès l'exercice 2001. Cette solution facilitera le contrôle des données fiscales utilisées dans la péréquation financière et la compensation des charges, et fournira une meilleure base aux comparaisons internes à la commune qui porteront sur plusieurs années.

La mise en œuvre des nouvelles prescriptions implique également le contrôle des plans comptables utilisés jusqu'ici. C'est ainsi que les tâches non contenues dans la présente annexe (® AAF 1/2.3 et chapitre 3) doivent soit être adaptées, soit faire l'objet d'une demande d'autorisation d'introduire des tâches supplémentaires adressée à l'OACOT. Les natures non prévues par la présente annexe (® AAF 1/2.4 et chapitre 4) doivent elles aussi faire l'objet d'une mise au point, et les éventuelles subdivisions à quatre chiffres seront supprimées par le biais de regroupements. Les comptes du bilan qui ne figurent pas dans la présente annexe (® AAF 1/2.5 et chapitre 5) seront eux aussi supprimés.