

Canton de Berne

Guide des finances communales

Edition 2001



Office des affaires communales et de l'organisation du territoire
du canton de Berne

Impressum

Editeur Office des affaires communales et de l'organisation du territoire du canton de Berne

Direction du projet
et auteur Heinz Berger

Traduction Michel Roy
Michel Walthert

A commander auprès de l'Office des affaires communales et de l'organisation du territoire du canton de Berne

Tel. 031 633 77 36
Fax 031 633 77 31

E-Mail print.agr@jgk.be.ch
Internet www.be.ch/oacot

Numéro de commande 1004 f Guide des finances communales relié
1008 f Guide des finances communales en feuilles détachées (à intégrer dans
l'annexe pour l'administration des finances du guide rouge NMC)

Berne, janvier 2001

SYSTEMATIQUE GENERALE

AVANT-PROPOS	8
1 PREFACE	9
2 LES REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES	15
3 LE NOUVEAU MODELE DE COMPTE (NMC)	17
4 LA GESTION FINANCIERE DES COMMUNES BERNOISES	32
5 LA VERIFICATION DES COMPTES	154
6 LA SURVEILLANCE CANTONALE SUR LES COMMUNES	165
7 LES DEFINITIONS DE NOTIONS COMPTABLES ET FINANCIERES	172
8 LES MODIFICATIONS PAR RAPPORT AU DROIT ANCIEN	175
9 ENTREE EN VIGUEUR ET DISPOSITIONS TRANSITOIRES	178
10 LES MOTS-CLES	179

TABLE DES MATIERES

AVANT-PROPOS	8
1 PREFACE	9
1.1 Guide des finances communales	11
1.2 Annexe pour l'administration des finances (classeur rouge)	12
1.3 Annexe pour la vérification des comptes (classeur bleu)	13
1.4 Annexe pour l'apurement du compte annuel (classeur vert)	14
2 REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES	15
3 LE NOUVEAU MODELE DE COMPTE (NMC)	17
3.1 Obligation d'appliquer le NMC à la tenue des comptes	17
3.2 Ne sont pas soumis à cette obligation :	18
3.2.1 les collectivités appliquant le plan comptable VSA/VHS ou H+	18
3.2.2 les collectivités contribuables conformément à la loi sur les impôts	18
3.2.3 les banques et les institutions de prévoyance appartenant aux communes	18
3.3 Aperçu du NMC	19
3.3.1 Structure du NMC	19
3.3.1.1 Bilan	19
3.3.1.2 Compte de fonctionnement	20
3.3.1.3 Compte des investissements	21
3.3.2 Présentation schématique de la comptabilité	23
3.3.3 Numérotation des comptes	24
3.3.3.1 Numérotation du compte administratif	24
3.3.3.2 Numérotation du bilan	25
3.4 Développement du NMC dans le futur	26
3.5 La comptabilité utilisée comme instrument de direction	27
3.6 Les indicateurs de la gestion financière	28
3.6.1 Le choix des indicateurs	28
3.6.2 Les indicateurs harmonisés	29
3.6.3 L'interprétation des indicateurs	30

4	LA GESTION FINANCIERE DES COMMUNES BERNOISES	32
4.1	Domaine d'application de la législation en matière de finances communales	32
4.2	Dispositions générales	35
4.2.1	Les principes de la gestion financière	35
4.2.1.1	de la légalité	36
4.2.1.2	de l'emploi rentable des moyens	36
4.2.1.3	de l'emploi économe des moyens	36
4.2.1.4	du maintien ou du rétablissement de l'équilibre budgétaire	36
4.2.1.5	du paiement par l'utilisateur	37
4.2.1.6	de la rétribution des avantages obtenus	37
4.2.2	Transparence / charges induites	38
4.2.3	Organisation et système de contrôle interne (SCI)	40
4.2.3.1	Remarques générales à propos de l'organisation	41
4.2.3.2	Corps électoral et parlement communal	41
4.2.3.3	Organe de vérification des comptes	41
4.2.3.4	Conseil communal	41
4.2.3.5	Commissions / administration	42
4.2.3.6	Administration des finances	42
4.2.3.7	Recommandations en matière de personnel et infrastructure	42
4.2.3.8	Remarques générales à propos du système de contrôle interne (SCI)	43
4.2.3.9	Instauration d'un SCI efficace	46
4.2.4	Compétences financières	48
4.2.4.1	Dispositions dérogatoires des communes	48
4.2.4.2	Compétences et exécution de décisions en matière de dépenses	48
4.2.4.3	Modification de l'état des faits	49
4.2.4.4	Placements	50
4.2.4.5	Dépenses	51
4.2.4.6	Comment différencier un placement d'une dépense	53
4.2.4.7	Dépenses liées	53
4.2.4.8	Principe de l'unité de la matière	54
4.2.4.9	Transferts entre patrimoines	55
4.2.4.10	Contributions de tiers	57
4.2.5	Types de crédits	58
4.2.5.1	Aperçu	59
4.2.5.2	Crédit d'engagement	59
4.2.5.3	Crédit d'ouvrage	60
4.2.5.4	Crédit-cadre	60
4.2.5.5	Crédit budgétaire	60
4.2.5.6	Nouvelles dépenses uniques	61
4.2.5.7	Crédit additionnel	62
4.3	Comptabilité	63
4.3.1	Principes de comptabilité	63
4.3.1.1	L'annualité	65
4.3.1.2	La comptabilisation selon le principe du produit brut	65
4.3.1.3	Le vote des crédits selon le principe du produit brut	65
4.3.1.4	Le principe du détail	65
4.3.1.5	Le principe de la clarté	66
4.3.1.6	Le principe de la sincérité	66
4.3.1.7	Le principe de l'universalité	66
4.3.1.8	Le principe de l'échéance	66
4.3.1.9	La spécialité qualitative	66
4.3.1.10	La spécialité quantitative	67
4.3.1.11	La spécialité temporelle	67
4.3.1.12	L'antériorité	67
4.3.2	Exceptions	67

4.3.3	La régularité de la comptabilité	67
4.3.3.1	Exigences générales	68
4.3.3.2	Exigences relatives aux pièces justificatives	69
4.3.3.3	Conservation	70
4.4	Le compte annuel	71
4.4.1	Contenu et étendue	71
4.4.2	Ecritures comptables à l'époque de la clôture des comptes	77
4.4.3	L'approbation du compte annuel	78
4.5	Bilan	79
4.5.1	Constitution et présentation du bilan	80
4.5.2	Patrimoine financier	80
4.5.2.1	Disponibilités	82
4.5.2.2	Avoirs	82
4.5.2.3	Titres, prêts et participations permanentes	83
4.5.2.4	Immeubles du patrimoine financier	83
4.5.3	Patrimoine administratif	87
4.5.3.1	Objectif des dépréciations	88
4.5.3.2	Différentiation entre amortissement financier et dépréciations	89
4.5.3.3	Dépréciations harmonisées	89
4.5.3.4	Dérogations au taux applicable au calcul des dépréciations	89
4.5.3.5	Réglementation spécifique aux communes bourgeoises	90
4.5.3.6	Réglementation spécifique aux collectivités de droit communal participant à la répartition des charges	90
4.5.3.7	Réglementation spécifique aux tâches Alimentation en eau et Epuration des eaux usées	91
4.5.3.8	Dépréciations complémentaires	91
4.5.3.9	Prêts et participations permanentes	92
4.5.4	Etablissements et comptabilités séparées, leur intégration au compte annuel	94
4.5.4.1	Bases des consolidations comptables	95
4.5.4.2	Intégration des données d'autres institutions	96
4.5.4.3	Etendue des intégrations (consolidations) comptables	96
4.5.4.4	Développements futurs	97
4.5.5	Financements spéciaux	98
4.5.5.1	Généralités	98
4.5.5.2	Types de financements spéciaux	99
4.5.5.3	Traitement des financements spéciaux dans le cadre du budget et du compte annuel	101
4.5.5.4	Traitement des financements spéciaux au bilan	102
4.5.5.5	Calcul du montant des intérêts à imputer	103
4.5.5.6	Affectation d'impôts communaux	104
4.5.6	Fortune nette / découvert du bilan	104
4.5.7	Préfinancement d'investissements futurs	105
4.5.8	Engagements (fonds de tiers)	105
4.5.9	Biens dont l'affectation est déterminée par des tiers (fondations dépendantes)	106
4.5.10	Engagements conditionnels	106
4.6	Compte administratif	107
4.6.1	Compte de fonctionnement	107
4.6.2	Compte des investissements	108
4.6.3	Perception d'émoluments	110
4.6.4	Limitations du compte annuel	112
4.6.5	Imputations internes	113
4.6.5.1	Approche générale	114
4.6.5.2	Imputations internes calculées en fonction des coûts totaux	114
4.7	Budget et équilibre budgétaire	118
4.7.1	Contenu et structure du budget	121
4.7.2	Budget du compte de fonctionnement	121
4.7.3	Budget du compte des investissements	123
4.7.4	Sous quelles conditions précise le canton intervient-il ?	123

4.8	Plan financier	125
4.8.1	Obligation d'élaborer le plan financier, les exigences et le contenu	125
4.8.2	Planification financière des petites collectivités	128
4.8.2.1	Petites collectivités sans dépenses d'investissement et découvert du bilan	128
4.8.2.2	Petites collectivités avec dépenses d'investissement ou découvert du bilan	129
4.8.3	Planification financière lorsque le bilan comptabilise un découvert	131
4.8.3.1	Plan financier lorsque le bilan comptabilise un découvert	131
4.8.3.2	Plan financier avec des mesures d'assainissement	131
4.9	Domaines particuliers	133
4.9.1	Taxe sur la valeur ajoutée (TVA)	133
4.9.1.1	Réglementation de la commune	133
4.9.1.2	Assujettissement à la TVA	133
4.9.1.3	Documentation TVA pour l'administration financière des communes	133
4.9.2	Valeurs économiques de remplacement	134
4.9.2.1	Le financement des tâches Alimentation en eau et Epuration des eaux usées	134
4.9.2.2	Financement spécial « maintien de la valeur »	134
4.9.2.3	Financement spécial « équilibre de la tâche »	135
4.9.2.4	Deux financements spéciaux différents pour la même tâche	135
4.9.2.5	Installations appartenant aux syndicats de communes	136
4.9.2.6	Aides pratiques	138
4.9.3	Nouvelle gestion publique	139
4.9.3.1	Aperçu de la NGP	139
4.9.3.2	Autorisation	142
4.9.3.3	Décision	146
4.9.3.4	Autorisation de crédit	147
4.9.3.5	Comptabilité financière	148
4.9.3.6	Comptabilité analytique	148
4.9.3.7	Controlling	149
4.9.3.8	Examen des résultats	151
4.9.4	La péréquation financière du canton de Berne	152
5	LA VERIFICATION DES COMPTES	154
5.1	Introduction	154
5.1.1	Notion	154
5.1.2	Objectifs de la vérification des comptes	155
5.2	L'organe de vérification des comptes	155
5.2.1	Organisation et indépendance vis-à-vis de l'administration	155
5.2.2	Collaboration intercommunale	156
5.2.3	Commission de vérification des comptes	156
5.2.4	Un, une ou plusieurs réviseuses ou réviseurs	156
5.2.5	Organe de révision de droit privé ou de droit public	156
5.3	Exigences pour l'habilitation de l'organe	157
5.3.1	Habilitation	158
5.3.2	Conditions particulières :	
	- formation approfondie - expérience pratique suffisante	158
5.3.3	Cours pour vérificateurs de comptes de l'Oacot	159
5.4	Responsabilité	159
5.4.1	Négligence simple	159
5.4.2	Assurance responsabilité civile	159

5.5	Tâches, compétences, droits et devoirs de l'organe de vérification des comptes	160
5.5.1	Tâches	160
5.5.2	Compétences, droits et devoirs	161
5.5.3	Rapports	162
5.5.4	Personnes expérimentées	162
5.5.5	La déclaration d'intégralité	162
5.6	Délimitation de l'organe de vérification par rapport à d'autres commissions communales	163
5.6.1	Remarque préliminaire	163
5.6.2	Réunion des tâches	163
5.6.3	Commission des finances	164
5.6.4	Commission d'examen des résultats	164
6	LA SURVEILLANCE CANTONALE SUR LES COMMUNES	165
6.1	La surveillance générale	165
6.2	La surveillance sur les finances communales	168
6.2.1	Office des affaires communales et de l'organisation du territoire	168
6.2.2	Préfectures	170
7	LES DEFINITIONS DE NOTIONS COMPTABLES ET FINANCIERES	172
8	LES MODIFICATIONS PAR RAPPORT AU DROIT ANCIEN	175
9	ENTREE EN VIGUEUR ET DISPOSITIONS TRANSITOIRES	178
10	MOTS-CLES	179

Avant-propos

Le présent **Guide des finances communales** remplace le Fil conducteur de la gestion financière édité en 1992. Il complète et commente la loi sur les communes du 16 mars 1998 et l'ordonnance sur les communes du 16 décembre 1998. Il a été conçu de façon à ce que ses utilisateurs retrouvent facilement l'information souhaitée. Il est complété par des annexes pour l'administration des finances, pour la vérification des comptes et pour l'apurement du compte annuel. Le guide répond ainsi aux attentes des différents groupes d'utilisateurs. Les directives contenues dans le présent guide ont été rédigées de manière à être comprises par toutes et tous. En les appliquant de manière correcte, elles contribuent à promouvoir et à assurer la transparence et la comparabilité de la comptabilité publique des collectivités de droit communal du canton de Berne.

Contrairement à ce qui était encore le cas avec la loi du 13 décembre 1990 sur les finances des communes et l'ordonnance sur la gestion financière des communes, de nombreuses dispositions de détail et de nature technique n'ont plus été reprises par la nouvelle législation bernoise sur les communes. Ces directives sont désormais édictées et commentées dans le présent **Guide des finances communales**. Cela explique qu'il est nettement plus étendu que l'ancien Fil conducteur de la gestion financière édité en 1992. D'autre part, se fondant sur l'article 78 de la loi sur les communes, il contient désormais **des instructions contraignantes**. Les directives relatives à la tenue de la comptabilité et l'établissement du compte annuel ont été développées et complétées, là où cela s'est avéré nécessaire. Cette manière de faire a l'avantage d'être flexible et de faciliter l'actualisation du document en cas de nécessité.

Nous remercions particulièrement les membres du groupe de travail « Guide des finances communales » placés sous l'experte direction de Monsieur Heinz Berger, responsable du Service des finances communales. Par leur engagement, leurs apports pertinents et l'important travail accompli, ils ont contribué de manière notable à la réussite de l'ouvrage.

Nous remercions les communes de Huttwil, Seeberg, Riggisberg, Oberhofen, Biglen et Wangen a.A. pour leurs envois d'exemples pratiques lesquels ont été repris en grande partie dans le présent guide. Notre merci va également aux collaboratrices et collaborateurs de l'Office des affaires communales et de l'organisation du territoire ainsi qu'à Messieurs Kurt Schmutz, préposé à la division de la péréquation financière (PF) pour sa collaboration au chapitre péréquation financière, Walter Steiger, chef de service de la section principale de la Taxe sur la valeur ajoutée de l'Administration fédérale des contributions pour sa collaboration au chapitre Taxe sur la valeur ajoutée (TVA), Francis Berdat, chef de la section économie hydraulique (OEHE) et Eugen Baer, chef de la section traitement des eaux usées (OPED), pour leur collaboration à la rédaction du chapitre Valeurs économiques de remplacement.

Nous souhaitons à l'ensemble des collectivités de droit communal beaucoup de succès dans l'application du présent guide.

Berne, mars 2001

Office des affaires communales
et de l'organisation du territoire

Christoph Miesch, chef de l'office

1 Préface

Avec l'entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1999 de la nouvelle législation sur les communes – soit **la loi sur les communes (LCo)** du 16 mars 1998 et **l'ordonnance sur les communes (OCo)** du 16 décembre 1998 – l'actualisation du Guide NMC (classeur rouge), du Fil conducteur de la gestion financière édité en 1992, du Guide de la vérification des comptes (classeur bleu) et de celui relatif à l'apurement des comptes s'imposait.

Un groupe de travail formé de représentants de l'Association des communes bernoises, de l'Association des administrateurs des finances communales, de l'Association des préfets bernois ainsi que de collaborateurs de l'Office des affaires communales et de l'organisation du territoire (Oacot) a reçu mandat d'adapter ces directives à la loi sur les communes et, là où cela s'imposait, de les actualiser ou de les compléter et de les présenter sous la forme d'un guide ou d'un classeur facilement consultable par les utilisateurs.

Le groupe de travail était composé comme suit:

- Oacot: Heinz Berger (animateur du groupe de travail et auteur du guide), Reto Rutschi (jusqu'au 15 octobre 1999), Sonja Ziehli (dès le 1^{er} janvier 2000), Hanspeter Berger, Gerhard Leuenberger, Gregor Masshardt, Peter Perren (dès le 1^{er} août 1999), Michel Roy, Jürg Wichtermann (jusqu'au 31 juillet 1999), Michel Walthert (dès le 1^{er} août 2000)
- pour l'Association des communes bernoises: Ueli Seewer
- pour l'Association des administrateurs des finances communales: Stefan Muri, Hugo Gosteli (dès le 1^{er} novembre 1999)
- pour l'Association des préfets bernois: Erwin Walker et Thomas Gross

Le guide remplit deux fonctions:

- il complète la loi et l'ordonnance sur les communes du fait qu'il édicte des **directives à caractère contraignant** applicables à la gestion financière des collectivités de droit communal du canton de Berne;
- par **les exemples** qui l'illustrent, il sert de fil conducteur pratique aux utilisateurs.

Le guide se subdivise en quatre parties:

- Le **Guide des finances communales** proprement dit, et
- trois annexes contenues dans des classeurs fédéraux et sur feuilles détachées:
 - 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)

Le contenu du **Guide des finances communales** proprement dit est identique dans les trois classeurs. Il devrait rester en vigueur durant une assez longue période. Le Guide énumère le contenu des trois annexes citées. Son impression est réalisée sur des feuilles détachées. Le Guide est également disponible sous forme d'imprimé relié.

Les trois annexes pour l'administration des finances, pour la vérification des comptes et pour l'apurement du compte annuel contiennent les directives détaillées. Chacune des annexes fait également référence au guide. Ainsi, les directives détaillées relatives à la codification comptable figurent dans l'annexe pour l'administration des finances.

Pour assurer leur mise à jour, l'annexe pour l'administration des finances (classeur rouge NMC) et l'annexe pour la vérification des comptes (classeur bleu) sont remises à toutes les collectivités de droit communal (communes municipales, communes mixtes, paroisses, sections de commune,

communes bourgeoises et corporations bourgeoises, syndicats de communes et corporations de digues) à raison d'un exemplaire par collectivité de droit communal. Ces annexes seront actualisés périodiquement par envois ISCB ¹.

La structure du Guide des finances communales permettra d'inclure relativement facilement les modifications futures, comme par exemple celles qui découleront des futures dispositions légales fédérales attendues dans les domaines de la présentation et la révision des comptes ainsi que les futures adaptations que subira le nouveau modèle de compte (NMC) avec l'application de la comptabilité analytique par les communes.

D'autres indications sur le guide seront publiées régulièrement par l'Oacot et pourront être consultées en interrogeant notre adresse Internet www.be.ch/communes.

Des modèles et des exemples peuvent également être obtenus à cette adresse.

D'autres informations peuvent être obtenues auprès de:
Oacot du canton de Berne, Nydegasse 11/13, 3011 Berne, téléphone 031 633 77 30.

Le guide sera actualisé périodiquement. Des propositions visant des modifications ou des compléments souhaités peuvent être faites à l'adresse mentionnée ci-dessus en mentionnant la référence «Guide des finances communales».

¹ ISCB = Information systématique des communes bernoises

1.1 Guide des finances communales

Le **Guide des finances communales** se subdivise en quatre parties.

La première partie constitue le guide proprement dit; elle traite des thèmes généraux de la gestion financière des communes, identiques pour tous les utilisateurs du canton de Berne.

Les thèmes relativement récents comme la NGP, le nouveau mode de financement des tâches Alimentation en eau et Epuration des eaux usées ou encore les modifications intervenues au niveau de la législation sur les communes et la pratique en la matière prennent une place importante dans le Guide. En effet, ses auteurs ont estimé nécessaire non seulement de commenter la situation présente mais d'étendre leur investigations aux évolutions futures, comme par exemple, le modèle de compte harmonisé, les consolidations comptables, la péréquation financière.

Deux chapitres du Guide s'adressent à des utilisateurs différents:

- Le chapitre 3 aborde de manière succincte les principales dispositions relatives au nouveau modèle de compte (NMC). Il s'adresse principalement aux membres d'autorités nouvellement confrontés à la gestion financière de leur commune.
- Le chapitre 4 intéressera principalement l'administratrice ou de l'administrateur des finances, les membres de l'organe de vérification des comptes et le conseiller communal responsable du dicastère des finances.

Le guide fait la distinction entre les prescriptions légales, les directives, les explications et/ou les recommandations, et les exemples.

La distinction graphique est réalisée comme suit:

LCo ou OCo	Le texte des prescriptions de la loi sur les communes du 16 mars 1998 et de l'ordonnance d'application du 16 décembre 1998 sur les communes est ombré.
-------------------	--

Directives de l'Oacot:

Le texte des directives contraignantes de l'Oacot figurant immédiatement après celui des prescriptions citées de la loi sur les communes et de l'ordonnance d'application est également ombré.

Les explications et/ou les recommandations sont imprimées normalement, soit sans être ombrées.

Les exemples sont imprimés en italique et en ayant recours aux petits caractères.

Au chapitre 8 figure un résumé des principales modifications apportées à la pratique précédente.

Les trois annexes (classeurs rouge, bleu et vert) contiennent des formulaires et des modèles. Il est prévu de les mettre à la disposition des utilisateurs sur notre site Internet.

1.2 Annexe pour l'administration financière (classeur rouge)

Ce classeur contient la documentation et les moyens auxiliaires suivants:

les sujets traités	chapitre
Guide des finances communales sous forme de feuilles interchangeableables	
Annexe pour l'administration des finances	
note explicative traitant de la comptabilité	1
la loi et l'ordonnance sur les communes	2
la classification par tâches du compte de fonctionnement et du compte des investissements	3
la classification par natures du compte de fonctionnement et du compte des investissements	4
le bilan et le cadre comptable	5
(réserve)	6
les instructions pour la codification comptable	7
les mots-clés	8
le modèle de plan comptable selon genre de collectivité	9
le modèle comptable pour une commune municipale	10
les exemples pour la comptabilisation	11
la liste des modifications et/ou des compléments	12
les documents divers	

1.3 Annexe pour la vérification des comptes (classeur bleu)

Ce classeur contient la documentation et les moyens auxiliaires suivants:

les sujets traités	chapitre
Guide des finances communales sous forme de feuilles interchangeableables	
Annexe pour la vérification des comptes	
note explicative traitant de la vérification des comptes	1
les vérifications obligatoires (formulaire pour les papiers de travail)	2
les autres vérifications (formulaire pour les papiers de travail)	3
la révision intermédiaire sans avis préalable (formulaire pour les papiers de travail)	4
la planification de la vérification (formulaire pour les papiers de travail)	5
les formulaires auxiliaires	6
les affaires en suspens, à liquider lors de la prochaine révision	7
les dossiers permanents	8
arrêts du canton, la loi sur les communes, l'ordonnance sur les communes	9
arrêts de la commune	10
(réserve)	11
la liste des modifications et/ou des compléments	12
les documents divers	

1.4 Annexe pour l'apurement du compte annuel (classeur vert)

Ce classeur contient la documentation et les moyens auxiliaires suivants:

les sujets traités	chapitre
Guide des finances communales sous forme de feuilles interchangeableables	
Annexe pour l'apurement du compte annuel	
note explicative traitant de l'apurement du compte annuel	1
les points forts de l'apurement de l'année courante	2
les points forts de l'apurement des années antérieures	3
les cours d'instruction de l'Oacot	4
l'apurement du compte annuel	5
les contrôles associés à la procédure « assurance qualité »	6
les enquêtes officielles	7
la remise des pouvoirs	8
les exemples généraux	9
(réserve)	10
(réserve)	11
la liste des modifications et/ou des compléments	12
les documents divers	

2 Références bibliographiques

Les membres d'autorités et l'administration ont besoin d'informations pour accomplir leurs tâches. Nous citons ci-après quelques sources d'information importantes:

LCo Loi sur les communes du canton de Berne du 16 mars 1998, RSB 170.11.

OCo Ordonnance sur les communes du canton de Berne du 16 décembre 1998, RSB 170.111.

RSB Recueil systématique des lois bernoises. Cette publication est disponible dans chaque commune bernoise (classeurs de format A5 rouge/noir). La publication de la législation cantonale est actualisée périodiquement et mise à jour systématiquement dans ces classeurs.

ROB Recueil officiel des lois bernoises. Cette publication est disponible dans chaque commune bernoise (classeurs de format A5 noir/rouge). La législation cantonale y est publiée périodiquement de manière chronologique.

ISCB Information systématique des communes bernoises. Les directives, recommandations et informations de l'ensemble des services de l'administration cantonale sont gérées de manière centralisée et parviennent à plusieurs reprises durant l'année aux communes politiques. Les autres collectivités de droit communal, soit les sections de commune, les paroisses, les communes et les corporations bourgeoises, les syndicats de communes et les corporations de digues reçoivent de l'Oacot la documentation qui les concerne. Les communes politiques reçoivent cette documentation en deux exemplaires. Un exemplaire est destiné à être classé de manière systématique dans le classeur de format A4 rouge/noir. Le deuxième exemplaire est remis sans retard à l'autorité communale compétente en raison de la matière. Avec l'instrument ISCB, l'administration cantonale est en mesure d'informer de manière systématique et actuelle. Chaque commune devrait désigner une personne responsable de l'ISCB, afin d'assurer que l'information parvienne à temps au bon endroit.

Commentaire de la loi sur les communes du canton de Berne (auteurs: Daniel Arn/Peter Friedli/Ueli Friederich/Markus Müller/Stefan Müller/Jürg Wichtermann), Stämpfli Verlag AG Berne, Berne 1999, env. 1150 pages. Ce commentaire, disponible en langue allemande seulement, commente de manière exhaustive la loi révisée sur les communes et son ordonnance d'application. Il s'adresse au personnel des communes ainsi qu'aux autorités cantonales et aux juristes concernés par les affaires communales.

Guide NGP Ce guide, disponible en langue allemande seulement, est l'oeuvre commune de l'Association des communes bernoises, des sept communes pilotes et de l'Oacot. Sa publication est l'illustration du projet pilote «Die Berner Gemeinde als neuzeitliches Dienstleistungsunternehmen» réalisé entre 1994 et 1998. Les résultats de leurs travaux ont fait l'objet du classeur *New Public Management*. Ce classeur s'adresse avant tout aux communes petites et moyennes de langue allemande qui souhaitent appliquer la NGP. Il est disponible au prix de Fr. 180.- auprès de Peter Gaffuri AG, Kornhausplatz 7, 3011 Berne. Un projet pilote analogue se déroule présentement dans le cadre de plusieurs communes du Jura bernois. Les résultats de leurs travaux feront également l'objet d'un classeur *Nouvelle Gestion Publique*. Ce deuxième guide, disponible en langue française seulement, est également l'oeuvre commune de l'Association des communes bernoises, des communes pilotes et de l'Oacot. Sa publication interviendra en juin 2001.

Manuel de comptabilité publique, tomes I et II, publié par la Conférence des directeurs cantonaux des finances, édition 1982, chez Paul Haupt, Berne. Plus disponible en français.

Manuel suisse d'audit, tomes I à IV, publié par la Chambre fiduciaire, Chambre suisse des experts-comptables, fiduciaires et fiscaux, édition 1998, Limmatquai 120, 8001 Zurich.

Publications de la Conférence des directeurs cantonaux des finances Disponibles auprès des Editions de la Conférence des directeurs cantonaux des finances, c/o Administration cantonale des finances, Rathaus, 4500 Soleure:

- Volume 1 Controlling in der öffentlichen Verwaltung, Markus Stadler, Auflage 1994.
- Volume 2 Finanzierungsinstrumente der öffentlichen Hand, Robert Straub, (1992).
- Volume 3 Finanzreformen für die Schweiz, Alfred Rey, (1993).
- Volume 4 Le processus budgétaire public, Rémi Jequier (1994).
- Volume 5 Der neue Schweizer Finanzausgleich, Alfred Rey, (1999).
- Volume 6 Öffentliches Rechnungswesen. Das Harmonisierte Rechnungsmodell der Kantone und Gemeinden im Clinch, Markus Stadler (1999).
- Volume 7 Föderalismus und Finanzausgleich, Kurt Stalder (1999).

Comptabilité analytique L'association des entreprises suisses d'électricité (VSE), Gerbergasse 5, case postale 6140, 8023 Zurich, a publié un guide à ce sujet. Il devrait intéresser les communes propriétaires d'une entreprise d'électricité.

Disponible auprès de l'Oacot, Nydegasse 11/13, 3011 Berne:

Modèle de diagramme des fonctions Le diagramme des fonctions offre la possibilité de délimiter clairement les tâches et les compétences respectives dans le cadre d'une commune. Le tout est illustré dans un aperçu détaillé. Avec l'application par les communes de la nouvelle réglementation en matière de personnel et de traitements du canton de Berne (BEREBE), la plupart des règlements communaux en la matière prévoient l'établissement d'un diagramme des fonctions. Un modèle est disponible sur papier et sur disquette. La documentation comprend un classeur avec un registre, environ 35 pages de texte, et la disquette pour le prix de Fr. 85.-. L'emploi de la disquette se fonde sur le logiciel Excel, dès la version 5.0, et le système d'exploitation Windows.

Guide de la nouvelle loi sur les communes Cette brochure de 80 pages éditée par l'Oacot commente les principales innovations apportées par la nouvelle loi sur les communes entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1999.

Conseils en matière de réformes communales Le brochure publiée en avril 2000 expose les avantages et les inconvénients des différents modèles et possibilités de réforme au niveau communal et donne des conseils pour les engager.

Manuel destiné aux membres des autorités communales «Manucom» Ce manuel traitant des tâches des autorités communales doit permettre aux membres non permanents d'une autorité nouvellement élus d'aborder plus facilement leur fonction. Quant aux membres d'autorités ayant déjà une certaine expérience, ils y trouvent des précisions et des suggestions utiles à leur travail quotidien et propres à enrichir leurs connaissances. Sa structure est calquée sur celle du RSB. Il est livré sous la forme d'un classeur. Il traite de l'organisation et des tâches des communes, du déroulement des procédures conformes au droit. Il informe de manière simple, rapide et claire sur les principes, le déroulement des procédures et les possibilités de soutien offertes aux collectivités de droit communal. Les sujets traités par le manuel sont abordés selon les matières et selon les tâches. Son prix est de Fr. 120.- l'exemplaire.

Modèles de règlements d'organisation De tels modèles sont disponibles pour tous les types de communes.

Guide pour l'aménagement local Les aides pratiques pour l'aménagement local traitent également de finances communales, par exemple le modèle pour l'établissement du programme d'équipement.

3 Le nouveau modèle de compte (NMC)

Ce chapitre traite de manière succincte les principales dispositions relatives au nouveau modèle de compte (NMC). Les renvois reportent le lecteur au chapitre du guide traitant des informations détaillées ainsi que des directives.

Les informations détaillées et les directives NMC figurent dans l'annexe pour l'administration des finances (classeur rouge NMC), en particulier celles relatives au plan comptable.

3.1 Obligation d'appliquer le NMC à la tenue des comptes

OCo	Introduction du Nouveau modèle de compte	Art. 149 A A partir de 2002, toutes les communes appliquent le Nouveau modèle de compte (NMC).
------------	--	---

Directives de l'Oacot:

<i>Anciens schémas comptables</i>	¹ Jusqu'à l'application du NMC, les schémas officiels A, B et C restent applicables.
<i>Hôpitaux, foyers ou homes</i>	² Les hôpitaux, les foyers ou homes, organisés en syndicats de communes, appliquent les schémas H+ respectivement VSA/VHS.
<i>Communes bourgeoises et collectivités de droit communal soumises à l'impôt</i>	³ Les communes bourgeoises et les collectivités de droit communal soumises à l'impôt appliquent le NMC. Par contre, pour les dépréciations et les principes d'évaluation, les prescriptions de la législation fiscale ont la priorité sur les prescriptions de la législation communale.
<i>Banques et institutions de prévoyance</i>	⁴ Le compte annuel des banques et celui des institutions de prévoyance appartenant aux communes ne doit pas être intégré au compte annuel de la commune. Les banques et les institutions de prévoyance établissent leur compte annuel selon les prescriptions en la matière de la législation fédérale.
<i>Autres directives contraignantes</i>	⁵ Renvoi à d'autres directives contraignantes: Le schéma comptable officiel, les directives sur la tenue de la comptabilité et la codification comptable contenues dans annexe pour l'administration des finances (classeur rouge NMC) sont contraignantes.

Les collectivités de droit communal du canton de Berne établissent leur compte annuel en se fondant sur le nouveau modèle de compte (NMC) de la Conférence des directeurs cantonaux des finances. Le Manuel de comptabilité publique édité en 1982 par cette Conférence a servi de base pour l'annexe pour l'administration des finances (classeur rouge NMC).

L'obligation d'appliquer le NMC existe au niveau des collectivités de droit communal du canton de Berne depuis l'entrée en vigueur en 1992 de la loi sur les finances des communes (LFCo). Son application par les communes municipales et mixtes a été réalisée à fin 1997, dans le cadre du délai de cinq ans imparti aux communes par la LFCo.

Pour les autres collectivités de droit communal le délai de dix ans qui leur est imparti échoit à fin 2001. Signalons ici que près des trois quarts de ces collectivités appliqueront le NMC à la parution du présent guide. Pour les collectivités restantes, cela devra être chose faite pour l'établissement du compte annuel de l'exercice 2002. L'application de la comptabilité à partie double aura constitué le fait marquant au niveau de la régularité dans la tenue de la comptabilité de l'ensemble des collectivités de droit communal.

Le présent **Guide des finances communales** de l'Oacot du canton de Berne rend obligatoire l'application du modèle de compte harmonisé de la Conférence des directeurs cantonaux des finances, tout en l'adaptant à la législation cantonale, à l'ensemble des collectivités de droit communal du canton de Berne.

Dans le délai légal imparti et jusqu'à l'application du NMC, les collectivités de droit communal qui n'appliquent actuellement pas encore le NMC, appliquent obligatoirement l'un des anciens schémas comptables A, B ou C. Par contre, les schémas comptables en question ne sont plus traités dans le présent guide ou ses annexes.

3.2 Ne sont pas soumis à cette obligation:

3.2.1 Collectivités appliquant le plan comptable H+ ou VSA/VHS

Les hôpitaux, les foyers ou homes, organisés en syndicats de communes, continuent à tenir leur comptabilité selon le plan comptable H+ ou VSA/VHS. Ces plans comptables établis dans les années septante sont harmonisés au niveau suisse pour les institutions citées. Du fait que les hôpitaux seront cantonalisés et que les foyers ou homes appliquent tous le plan comptable VSA/VHS adapté à leurs besoins, l'application du NMC à ces collectivités de droit communal ne s'impose pas. Concernant le plan comptable applicable, les directives de la Direction de la santé publique et de la prévoyance sociale du canton de Berne (SAP) ont la priorité sur celles contenues dans la législation sur les communes. Concernant les dépréciations, les directives découlant de la répartition des charges édictées par la SAP s'appliquent également en priorité par rapport aux directives NMC.

La commune municipale ou mixte qui est seule propriétaire d'un hôpital, d'un foyer ou d'un home, consolide le budget et le compte annuel de cette institution dans son budget et son compte annuel selon les directives NMC. Les prescriptions relatives à ces consolidations comptables peuvent être obtenues auprès de l'Oacot.

3.2.2 Collectivités contribuables conformément à la loi sur les impôts

Les communes bourgeoises et les autres collectivités de droit communal soumises à l'impôt établissent leur compte annuel sur la base des directives NMC. Pour la comptabilisation des dépréciations et les évaluations, les prescriptions de la législation fiscale ont la priorité sur celles contenues dans la législation sur les communes.

3.2.3 Banques et les institutions de prévoyance appartenant aux communes

Le compte annuel des banques ² et celui des institutions de prévoyance ³ appartenant aux communes ne doivent pas être intégrés au compte annuel de la commune. Les banques et les institutions de prévoyance établissent leur compte annuel selon les prescriptions de la législation fédérale en la matière.

² Loi fédérale sur les banques, RS 952.0

³ Loi fédérale sur la prévoyance professionnelle (BVG), Recueil systématique du droit fédéral, (RS) 831.40, notamment l'article 71, ainsi que l'Ordonnance du 18.04.84 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (OPP 2), RS 831.441.1, notamment les articles 47 à 60.

3.3 Aperçu du NMC

3.3.1 Structure du NMC

La comptabilité est l'instrument de direction par excellence. A ce titre, elle est appelée à fournir des données relevant non seulement de l'administration financière mais aussi de l'économie d'entreprise comme de l'économie publique. Pour satisfaire à ces objectifs, une structure adaptée est nécessaire.

Le modèle de compte est structuré comme suit:

- un bilan et
- un compte administratif
(subdivisé en un compte de fonctionnement et un compte des investissements)

comme abordé et traité par les chapitres suivants.

3.3.1.1 Bilan

Actif

L'actif se compose du patrimoine financier (⇒ chapitre 4.5.2), du patrimoine administratif (⇒ chapitre 4.5.3), des avances accordées aux financements spéciaux (⇒ chapitre 4.5.5) et de l'éventuel découvert du bilan (⇒ chapitre 4.5.6).

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 (**article 81 OCo**).

Le patrimoine administratif est inscrit au bilan à sa valeur comptable résiduelle. La valeur comptable résiduelle de l'exercice précédent, augmentée de l'investissement net de l'exercice, est ensuite dépréciée à raison de 10 pour-cent au titre des dépréciations harmonisées ⇒ (chapitre 4.5.3.3.)

Une délimitation claire et une attribution objective des éléments de patrimoine au patrimoine financier ou au patrimoine administratif sont possibles sur la base des prescriptions en vigueur sur la gestion financière.

Alors que le patrimoine financier comprend les valeurs qui peuvent être aliénées sans nuire à l'exécution des tâches publiques comme les placements de capitaux ou les réserves de terrains (**article 74 OCo**), le patrimoine administratif comprend les valeurs indispensables à l'accomplissement des tâches publiques comme l'école ou les routes (**article 75 OCo**), et à ce titre, ne sont pas réalisables. Toutefois, certains éléments du patrimoine administratif peuvent ne plus être indispensables à l'accomplissement d'une tâche publique. Cas échéant, ils sont alors désaffectés. Une décision prise par l'organe communal compétent quant au crédit d'engagement nécessaire permet alors leur transfert au patrimoine financier.

Exemple:

Un immeuble n'est plus utilisé à des fins scolaires. Il est prévu de transformer en maison d'habitation dont les logements seront loués. Cet immeuble inscrit au patrimoine administratif est transféré au patrimoine financier sur décision de désaffectation prise par l'assemblée communale.

Les avances aux financements spéciaux sont constituées par des excédents de charges réalisés par des tâches du compte de fonctionnement financées par l'instrument du financement spécial.

Le découvert du bilan représente un excédent de charges du compte de fonctionnement qui ne peut être couvert par la fortune nette. Aussi longtemps que le bilan comptabilise un découvert, la commune n'est pas autorisée à constituer de la fortune nette. Le découvert du bilan est déprécié à charge du compte de fonctionnement.

Passif

Le passif comprend les engagements (fonds de tiers) (⇒ [chapitre 4.5.8](#)), les engagements envers les financements spéciaux (⇒ [chapitre 4.5.5](#)) et la fortune nette (⇒ [chapitre 4.5.6](#)).

Les engagements envers les financements spéciaux résultent d'excédents de revenus du compte de fonctionnement de tâches financées au moyen de l'instrument du financement spécial ou encore d'engagements prescrits par des lois ou des règlements.

Exemple:

Le financement spécial Contributions de remplacement pour abris:

Se fondant sur la législation fédérale, la commune prélève une contribution de remplacement auprès des propriétaires possédant l'autorisation de ne pas construire leur propre abri ; cette contribution est ensuite attribuée au financement spécial institué à cet effet (P [chapitre 4.5.5](#)).

La fortune nette sert à équilibrer le bilan. Elle représente la somme des excédents de revenus, diminués des excédents de charges, des exercices comptables antérieurs.

3.3.1.2 Compte de fonctionnement

Le compte de fonctionnement (⇒ [chapitre 4.6.1](#)) est conçu comme un compte d'exploitation; il comptabilise les charges de consommation (elles ne créent pas de nouvelles valeurs utilisables sur plusieurs années) et les revenus correspondants de l'exercice. Les charges se composent des charges de personnel, biens, services et marchandises, intérêts passifs, dépréciations, dédommagements et subventions accordés, attributions aux financements spéciaux et imputations internes. Les revenus se composent des impôts, des revenus régaliens, de concessions et des biens, des dédommagements, des subventions, etc.

Le solde à la clôture de l'exercice (⇒ [chapitre 4.4.2](#)) représente l'excédent de revenus ou l'excédent de charges; il est reporté au bilan. L'excédent de revenus augmente la fortune nette ou réduit le découvert du bilan par la comptabilisation de dépréciations liées. L'excédent de charges diminue la fortune nette ou augmente le découvert du bilan.

3.3.1.3 Compte des investissements

Le compte des investissements comptabilise les dépenses et les recettes qui créent le patrimoine administratif. La durée d'utilisation de ce patrimoine et celle des objets subventionnés propriété de tiers s'étend sur plusieurs années (⇒ chapitre 4.6.2).

La tenue d'un compte des investissements constitue une solution particulière par rapport à la comptabilité commerciale ordinaire. En effet, le modèle de compte NMC tient un compte particulier des investissements et ne les comptabilise au bilan qu'à l'époque de la clôture. Le compte des investissements comptabilise également les placements comme les immeubles du patrimoine financier. A l'époque de la clôture, ces postes sont toutefois reportés au bilan par l'emploi de natures spécifiques.

Le solde du compte des investissements représente l'investissement net ou l'excédent de recettes du compte des investissements. A l'époque de la clôture du compte annuel (⇒ chapitre 4.4.2), les dépenses du compte des investissements sont reportées sur les comptes adéquats du bilan ; les recettes du compte des investissements sont reportées en diminution sur les comptes adéquats du bilan. Si le solde est un excédent de recettes du compte des investissements, et que les postes des comptes adéquats du bilan ont été précédemment entièrement dépréciés, cet excédent de recettes est reporté au compte de fonctionnement par l'emploi de natures spécifiques.

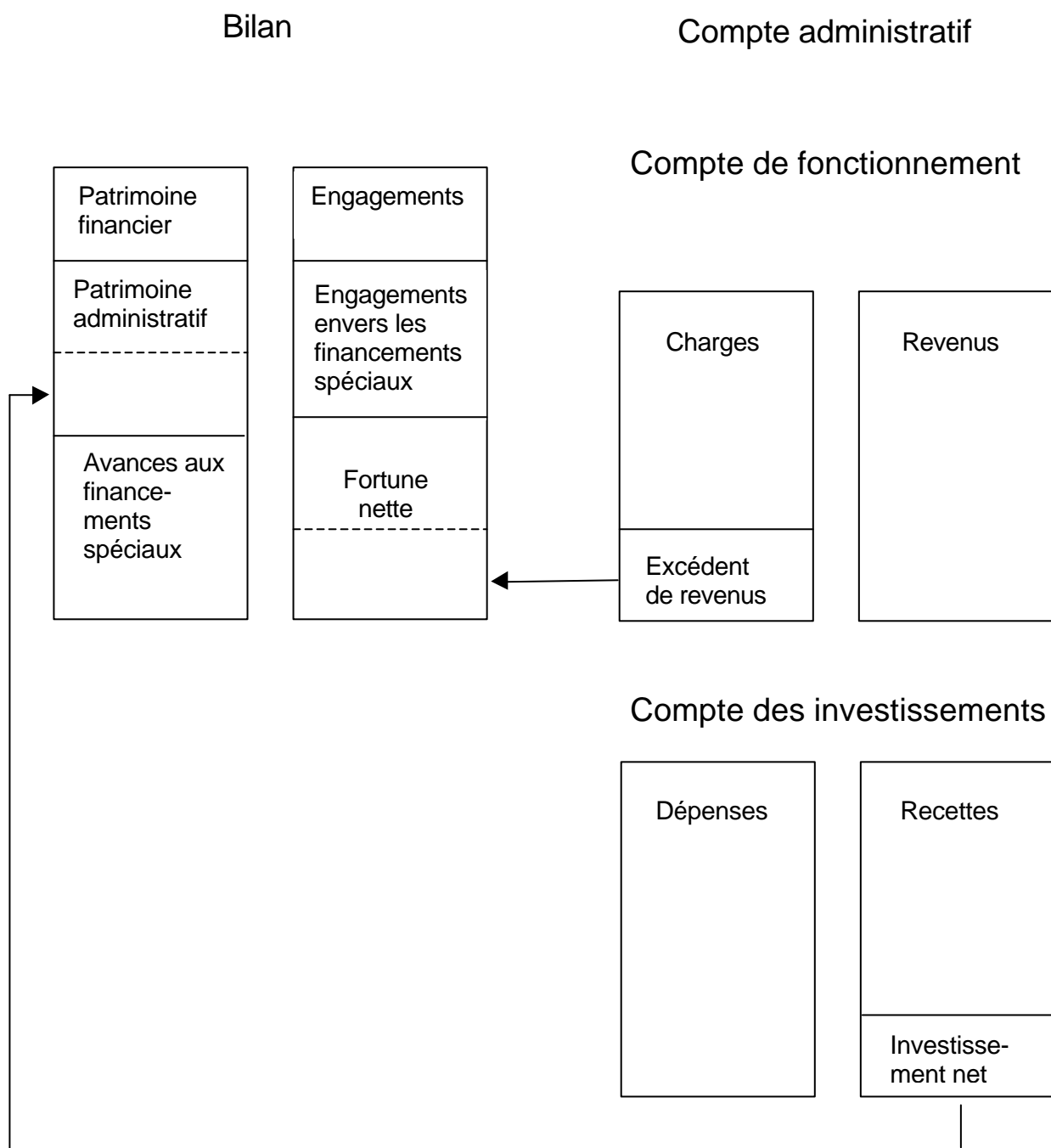
Du point de vue économique, il est relativement aisé de faire la distinction entre une dépense de consommation et une dépense d'investissement. Pour des motifs pratiques, les petites dépenses d'investissement peuvent être assimilées à des dépenses de consommation. L'ordonnance sur les communes règle la délimitation entre le compte des investissements et le compte de fonctionnement comme suit:

Le conseil communal peut débiter une dépense d'investissement au compte de fonctionnement si elle ne dépasse pas ses compétences financières, mais au maximum 100'000 francs. Il doit suivre à cet égard une pratique constante (**article 79 OCo**).

Par conséquent, lorsque l'on fait des comparaisons de coûts entre plusieurs communes, il faut impérativement tenir compte de leurs pratiques concernant la comptabilisation des petites dépenses d'investissement et des compétences financières différentes si l'on veut obtenir des résultats comparables.

3.3.2 Présentation graphique du NMC

Présentation simplifiée



3.3.3 Présentation schématique de la comptabilité

Compte communal					
Bilan		Compte administratif			
Actif	Passif	Compte de fonctionnement		Compte des investissements	
		Charges	Revenus	Dépenses	Recettes
10 Patrimoine financier	20 Engagements (fonds de tiers)	xxx.3xx.xx	xxx.4xx.xx	xxx.5xx.xx	xxx.6xx.xx
11 Patrimoine administratif		Tâche. Nature. Subdivision	Tâche. Nature. Subdivision	Tâche. Nature. Subdivision	Tâche. Nature. Subdivision
12 Financements spéciaux (Avances de la commune)	22 Financements spéciaux (Engagements de la commune)				
13 Découvert du bilan	23 Fortune nette	Excédent de revenus			Investissement net

3.3.4.2 Numération décimale du Bilan

No du compte			1002.01
<u>classification par natures</u>			
1er échelon	nature:	Actif	1
2ème échelon	chapitre du bilan:	patrimoine financier	10
3ème échelon	nature:	Disponibilités	100
4ème échelon	compte:	Banques	1002
<u>subdivision d'un compte</u>			
compte :	Compte courant BCBE		01

La classification par natures du bilan (⇒ chapitre 4.5) comprend obligatoirement quatre chiffres. Par contre, la subdivision d'un compte peut être librement appliquée selon les besoins propres de la commune.

Le bilan doit donc être établi au moins sur la base de la classification par natures à quatre chiffres. Une présentation plus succincte n'est pas permise (⇒ chapitre 4.5).

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 renseignant sur leur contenu de manière détaillée et en francs (liste des débiteurs, des papiers-valeurs, des immeubles, du mobilier, etc.).
- Pour les comptes collectifs du patrimoine administratif la liste détaillée tenue à part ne porte que sur leur contenu et non sur les francs. Les routes et chemins font l'objet de l'inventaire des routes, les différentes conduites font l'objet du plan de cadastre. Les listes détaillées issues de la comptabilité peuvent s'y référer. Pourtant, dans le cadre de comparaisons intercommunales des prestations (benchmarking), des listes détaillées informant sur l'année de construction, le montant de l'investissement brut, la durée d'utilisation, les dépréciations, la valeur comptable résiduelle répondent mieux aux besoins futurs.

Exemple:

Les terrains bâtis appartenant au patrimoine administratif d'une commune peuvent être inscrits séparément au bilan en créant des subdivisions de comptes (1143.01 Ecole au village, 1143.02 Maison communale etc.) ou y figurer en un seul compte collectif 1143 (terrains bâtis).

3.4 Développement du NMC dans le futur

Le modèle de compte NMC a été développé au cours des années septante. Dès lors certains ne le désignent plus comme nouveau modèle de compte mais comme modèle de compte harmonisé MCH. Dans le canton de Berne, la désignation NMC étant bien établie, nous continuerons à l'employer. En effet, tant que les collectivités de droit communal du canton de Berne n'appliqueront pas toutes le NMC à leur gestion financière et que les répercussions de son développement futur sur les communes ne seront pas connues, il n'existera pas de motif objectif pour changer la désignation actuelle du modèle de compte.

En tant que modèle de comptabilité publique, le NMC est un modèle éprouvé. Il permet la tenue régulière de la gestion financière selon le modèle de la comptabilité à partie double et selon les principes budgétaires et financiers traditionnels. Les évolutions récentes comme la forte demande visant la tenue d'une comptabilité analytique et l'obtention de données comparables au niveau des coûts/prestations comme pour les besoins accrus au niveau des prescriptions relatives aux consolidations comptables et le trend marqué pour la Nouvelle gestion publique exigent dans le futur le développement du NMC comme modèle de comptabilité publique. Un groupe de travail de la Conférence des directeurs cantonaux des finances étudie actuellement le développement de la classification fonctionnelle (par tâches) afin que cette dernière puisse servir, avec certains compléments, de liste des groupes de produits dans le cadre de la NGP.

L'évolution au niveau de la comptabilité de l'économie privée est également à considérer:

- Les normes nationales et internationales traitant de l'établissement des comptes de l'économie privée sont constamment adaptées et renouvelées. La tendance va dans le sens de leur harmonisation.
- La justification de la stricte différenciation entre les normes de la comptabilité de l'économie privée et celles de la comptabilité publique est de plus en plus remise en question. La tendance va dans le sens d'une réduction de cette différenciation, voire dans son abandon complet.
- Le projet de loi fédérale traitant de l'établissement des comptes et de la révision vient d'être publié. Il prévoit par exemple l'abandon du principe d'imparité. L'imparité signifie une disparité, c'est-à-dire une inégalité de traitement de la présentation de bénéfices et pertes, à savoir : les bénéfices ne peuvent être saisis que s'ils sont réalisés, les pertes devant être enregistrées, même si elles ne sont pas encore réalisées.
- Le cadre comptable des petites et moyennes entreprises (PME), avec en partie de nouvelles désignations comptables, est encore trop récent pour apprécier s'il s'imposera à l'avenir.

Dans le futur, ces évolutions auront à coup sûr des répercussions sur le NMC ou le MCH.

3.5 La comptabilité utilisée comme instrument de direction

La comptabilité fournit un grand nombre de données de direction, de sorte qu'elle représente un important instrument de gestion, que ce soit au niveau politique ou au niveau administratif. Sur la base de ces données, la commune est en mesure d'influer sur sa gestion financière et d'arrêter ses décisions dans les domaines suivants :

Compte de fonctionnement

- politique en matière de recettes (quotité d'impôt, perception d'émoluments)
- exécution des tâches
- politique en matière de dépréciations
- équilibre budgétaire à moyen terme

Compte des investissements

- investissements
- recettes d'investissement (subventions, contributions des propriétaires fonciers, contributions de raccordement)

Financement

- recours à l'emprunt (endettement)
- autofinancement ou cash flow
(excédent de revenus + dépréciations du compte de fonctionnement)

Pour la prise des décisions, la communes dispose, en plus du budget et du compte annuel, des informations supplémentaires suivantes, ressortant de la comptabilité:

Plan financier

- le programme des investissements (classé par priorités)
- le plan financier du compte de fonctionnement
- le besoin financier / les possibilités de financement
- l'évolution des engagements (fonds de tiers) et celle de la fortune nette
- les indicateurs de la situation financière

Statistique financière

- la classification par tâches (par exemple, Administration générale, Enseignement et formation)
- la classification par natures (ou par catégories, par exemple charges de personnel, biens, services et marchandises, etc.)
- les comparaisons avec d'autres communes
- les indicateurs de la situation financière comme le degré d'autofinancement, la quotité des intérêts, etc.
- la statistique financière des communes

Contrôle des finances

- Contrôles efficaces de l'autorité, de l'organe de vérification des comptes, des citoyens et citoyennes ainsi que des services cantonaux

3.6 Les indicateurs de la gestion financière

3.6.1 Le choix des indicateurs

Pour apprécier la situation financière des communes, les indicateurs de la situation financière sont précieux. Le calcul des quatre indicateurs suivants est harmonisé pour l'ensemble des communes suisses : le degré d'autofinancement, la capacité d'autofinancement, la quotité des intérêts et la quotité de la charge financière. D'autres indicateurs de la situation financière comme l'endettement net par tête de population, l'investissement net en pour-cent des revenus etc. sont utilisables. L'analyse sur la base des quatre indicateurs harmonisés de la situation financière est obligatoire pour les communes municipales et mixtes du canton de Berne.

D'autres cantons calculent l'indicateur de **l'endettement net par tête de population**; ce dernier se calcule selon la formule suivante : les engagements diminués du patrimoine financier; le solde est ensuite divisé par le nombre des habitants. Cet indicateur n'est pas appliqué couramment par les communes du canton de Berne. Ces derniers temps, certaines banques l'utilisent toutefois. Il est affecté des graves inconvénients suivants:

- Les communes du canton de Berne inscrivent les immeubles du patrimoine financier (⇒ [chapitre 4.5.2.4](#)) au bilan à leur prix d'acquisition ou de construction. Vu la durée de la propriété fort différente, cette règle d'évaluation a pour conséquence des écarts importants au niveau des estimations. Certains cantons comme Zurich font périodiquement une réévaluation de ces immeubles selon des règles uniformes. La règle d'évaluation au prix d'acquisition ou de construction des immeubles du patrimoine financier fait que ces immeubles sont généralement inscrits au bilan des communes bernoises à des valeurs inférieures à celles des cantons pratiquant périodiquement à une réévaluation de ces immeubles.
- La classification du patrimoine des communes en patrimoine administratif ou patrimoine financier (⇒ [chapitre 4.5.1](#)) n'est en partie pas uniforme entre les cantons et les communes. Les prêts et participations permanentes aux installations touristiques, qui sont pourtant des éléments appartenant au patrimoine administratif, du fait que les communes ont librement décidé l'accomplissement d'une tâche publique, ne figurent pas tous au patrimoine administratif des communes concernées.
- Enfin, cet indicateur fait abstraction du mode de financement fort différent des syndicats de communes. Là où le syndicat de communes chargé de l'épuration des eaux usées finance les investissements en ayant lui-même recours à l'emprunt, les communes affiliées comptabilisent des engagements inférieurs à ceux des communes qui financent les investissements du syndicat par des subventions d'investissement et en ayant elles-mêmes recours à l'emprunt.

L'Oacot recommande donc d'utiliser l'indicateur de l'endettement net par tête de population pour des comparaisons internes; par exemple pour apprécier l'évolution sur plusieurs exercices de son propre endettement. Par contre, les comparaisons entre communes, sans avoir au préalable procédé à une analyse de leur bilan et des tâches assumées, ne sont pas adéquates.

3.6.2 Les indicateurs harmonisés

Les indicateurs harmonisés de la gestion financière sont présentés ici de façon simplifiée. Leur calcul détaillé et obligatoire est traité dans l'annexe pour l'administration des finances (classeur rouge NMC).

le degré d'autofinancement (autofinancement en pour-cent de l'investissement net)

Autofinancement: comme pour la capacité d'autofinancement.

l'investissement net: dépenses du compte des investissements - recettes du compte des investissements.

Le degré d'autofinancement répond à la question:
qu'elle est la part des investissements financée par les moyens propres (autofinancement).

la capacité d'autofinancement (autofinancement en pour-cent des revenus)

Le calcul de l'autofinancement est le suivant: dépréciations du patrimoine administratif + dépréciation du découvert du bilan + attributions aux financements spéciaux – prélèvement sur les financements spéciaux +/- résultat du compte de fonctionnement.

Les revenus sont déterminés comme suit: revenus du compte de fonctionnement, moins les subventions redistribuées, les prélèvements sur les financements spéciaux et les imputations internes.

La capacité d'autofinancement détermine la part des revenus affectée au financement des nouveaux investissements. Plus la capacité d'autofinancement est importante, plus les possibilités de réaliser des investissements et d'en supporter les charges induites ou d'amortir les emprunts augmentent.

la quotité des intérêts (les intérêts nets en pour-cent des revenus)

les intérêts nets: les intérêts passifs - les revenus nets des biens (les revenus des biens - les charges des immeubles et des domaines du patrimoine financier) (simplifié).

les revenus: comme pour la capacité d'autofinancement.

La quotité des intérêts répond à la question:
qu'elle est la part des revenus absorbée par les intérêts.

la quotité de la charge financière (les charges financières en pour-cent des revenus)

les charges financières: les intérêts passifs – les revenus nets des biens, + dépréciations harmonisées.

les revenus: comme pour la capacité d'autofinancement.

La quotité de la charge financière répond à la question:
qu'elle est la part des revenus absorbée par les intérêts et les dépréciations harmonisées.

3.6.3 L'interprétation des indicateurs

Des différences de structures, dans l'exécution des tâches, dans l'activité au niveau des investissements et dans la tenue de la comptabilité, font que la comparaison entre les communes est rendue difficile sur la seule base des indicateurs de la situation financière.

Nous commentons ci-après quelques difficultés rencontrées pour l'interprétation des indicateurs de la gestion financière lors de la comparaison entre les communes:

- **Les syndicats de communes et les institutions de droit privé**, comme les SA chargées de l'alimentation en eau, accomplissent des tâches publiques fort variées sur mandat des communes affiliées. Le financement des investissements n'est pas uniforme: en partie, les emprunts induits par les investissements sont gérés par les syndicats, en partie, les investissements sont financés directement par les subventions d'investissement des communes concernées. Ces différentes manières de faire ont leurs répercussions sur les indicateurs de la gestion financière.
- La commune dont la **compétence financière du conseil communal** est de Fr. 50'000.- peut imputer des investissements jusqu'à ce montant à son compte de fonctionnement (au lieu du compte des investissements). La commune voisine, bien qu'elle compte un nombre d'habitants comparable, connaît une compétence financière du conseil communal nettement supérieure ou inférieure; pour cet unique motif, les comptes communaux et les indicateurs des deux communes ne sont déjà plus comparables.
- La **commune siège** d'une école secondaire ou d'une autre institution exigeante en capitaux aura probablement une quotité des intérêts et de la charge financière plus élevée que les communes affiliées par contrat.

Malgré ces difficultés d'interprétation, les indicateurs de la gestion financière constituent une bonne base d'appréciation des finances communales. A cet effet, l'Oacot a défini des **valeurs indicatives** qui doivent certes être adaptées à la commune concernée.

Dans une commune de grandeur moyenne, si les investissements des syndicats de communes sont financés directement par les communes affiliées et que les investissements communaux avec une durée d'utilisation de plusieurs années sont débités au compte des investissements à partir de Fr. 50'000.-, la classification des valeurs des indicateurs de la situation financière suivante peut être admise:

- Un **degré d'autofinancement** inférieur 60 pour-cent pendant plusieurs exercices à conduit nécessairement à un endettement élevé. Avec une valeur située entre 80 et 100 pour-cent, l'endettement peut être considéré comme étant supportable. A long terme, l'objectif à atteindre un degré d'autofinancement de 100 pour-cent.
- Une **capacité d'autofinancement** négative est à éviter. En effet, cette valeur signifie que des dépenses de consommation du compte de fonctionnement sont financées par l'emprunt ! Une valeur située entre 0 et 8 pour-cent est qualifiée de faible, elle est moyenne entre 8 et 15 pour-cent et bonne au-delà de 15 pour-cent.
- Une **quotité des intérêts** inférieure à 1 pour-cent est qualifiée de faible, elle est moyenne entre 1 et 3 pour-cent, élevée entre 3 et 6 pour-cent et très élevée au-delà de 6 pour-cent.
- Une **quotité de la charge financière** inférieure à 3 pour-cent est qualifiée de faible, elle est moyenne entre 3 et 10 pour-cent, élevée entre 10 et 18 pour-cent et très élevée au-delà de 18 pour-cent.

L'Oacot recommande aux communes, sur la base des valeurs indicatives commentées ci-après, d'analyser et de commenter les résultats de leurs indicateurs de la situation financière en tenant compte de ce qui suit:

- Il n'est pas possible d'apprécier la situation financière d'une commune sur la base d'un seul indicateur. Les quatre indicateurs harmonisés de la situation financière peuvent aussi fournir des informations contradictoires. Il est donc nécessaire de disposer d'une **vue d'ensemble de tous les indicateurs de la situation financière** pour en faire une appréciation correcte.
- L'analyse des indicateurs de la situation financière devrait **au moins comprendre les données moyennes de deux exercices**. (Cette moyenne sera calculée correctement, c'est-à-dire au moyen des données de base des deux exercices et non en faisant la moyenne des pour-cent).
- Il est également important que l'analyse porte sur **l'évolution des indicateurs de la situation financière** durant la période considérée. Cas échéant, la situation financière d'une commune avec une capacité d'autofinancement constante de 10 pour-cent peut être meilleure que celle de la commune dont la capacité d'autofinancement selon le plan financier baisse de 15 à 10 pour-cent.
- Avec la **nouvelle réglementation de la répartition des tâches entre les communes et le canton** ainsi la nouvelle péréquation financière et la répartition des charges (⇒ [chapitre 4.9.4](#)), la situation de départ pour l'appréciation des indicateurs de la situation financière va évoluer. De nouvelles valeurs indicatives seront nécessaires.
- En raison du nouveau mode de financement des tâches Alimentation en eau et Epuration des eaux usées (**dépréciations selon les valeurs de remplacement** ⇒ [chapitre 4.9.2](#)), le calcul des indicateurs sera modifié dès l'exercice 2001. Nouvellement, les données relatives aux prélèvements sur les financements spéciaux (nature 480) ne sont plus prises en compte pour déterminer le montant des revenus. De telles modifications perturbent l'analyse pluriannuelle.

Si l'on compare l'endettement des communes bernoises par rapport aux communes des autres cantons, on constate - à part quelques exceptions - que la situation est très bonne, ce qui se reflète dans les valeurs très basses de la quotité des intérêts et quotité de la charge financière.

4 La gestion financière des communes bernoises

Ce chapitre aborde dans ses grandes lignes les prescriptions relatives à la conduite de la gestion financière de l'ensemble des collectivités de droit communal. Les sujets plus récents comme le système de contrôle interne (⇒ [chapitre 4.2.3](#)), la Nouvelle gestion publique (⇒ [chapitre 4.9.3](#)) et le financement des tâches Alimentation en eau et Epuration des eaux usées (⇒ [chapitre 4.9.2](#)) sont abordés de manière plus étendue.

4.1 Domaine d'application de la législation en matière de finances communales

En vertu des **articles premier et 2 LCo**, tous les types de communes appliquent le droit communal et par voie de conséquence les dispositions légales concernant la gestion financière des communes:

LCo	But	Art. premier La présente loi règle l'organisation communale dans ses grandes lignes, le régime financier des communes, la coopération intercommunale et la surveillance cantonale sur les communes.
	Champ d'application	Art. 2 ¹ Le présente loi s'applique <i>a</i> aux communes municipales, <i>b</i> aux communes bourgeoises, <i>c</i> aux corporations bourgeoises, <i>d</i> aux communes mixtes, <i>e</i> aux paroisses des Eglises nationales, <i>f</i> aux paroisses générales des Eglises nationales, <i>g</i> aux syndicats de communes, <i>h</i> aux sections de commune et <i>i</i> aux corporations de digues ² Ces collectivités relèvent du droit public et sont dotées de la personnalité juridique. ³ Les dispositions générales de la présente loi s'appliquent par analogie à toutes les collectivités de droit communal, sous réserve de prescriptions spéciales.

Les types de communes sont définis aux **articles 108 ss LCo**. Le chapitre II. de la loi traite des dispositions spéciales, soit celles applicables au type de commune concerné.

Le **Guide des finances communales** et ses annexes s'appliquent à toutes les collectivités de droit communal. Là où cela est techniquement possible et défendable, les prescriptions de la gestion financière sont adaptées au type et à la grandeur des collectivités de droit communal (exemple, la planification financière ⇒ [chapitre 4.8](#)).

Lorsque ci-après il est question de «communes», ce sont tous les types de communes qui sont concernés; dans le cas contraire, cela est précisé. Pour désigner les autorités, nous avons utilisé les termes en usage auprès des communes municipales. Ces termes s'appliquent par analogie à tous les types de communes. Si, pour une tâche déterminée, le conseil communal est désigné comme étant compétent, dans la commune bourgeoise ce sera le conseil bourgeois, dans la

paroisse ce sera le conseil de paroisse et dans un syndicat de communes ce pourra être le comité. Le tableau ci-après donne quelques exemples de cette terminologie:

<i>les types de communes</i>	<i>pouvoir législatif, corps électoral</i>	<i>pouvoir législatif, parlement communal</i>	<i>pouvoir exécutif</i>
<i>communes municipales</i>	<i>vote aux urnes assemblée municipale</i>	<i>conseil général, conseil de ville</i>	<i>conseil municipal</i>
<i>communes mixtes</i>	<i>vote aux urnes assemblée communale assemblée bourgeoise de la commune mixte</i>	<i>conseil général, conseil de ville</i>	<i>conseil communal</i>
<i>sections de commune</i>	<i>vote aux urnes, assemblée communale</i>	-	<i>conseil communal de la section</i>
<i>paroisses et paroisses générales</i>	<i>vote aux urnes, assemblée paroissiale</i>	-	<i>conseil de paroisse</i>
<i>syndicats de communes</i>	<i>les communes affiliées à un syndicat de communes statuant en tant qu'organe du syndicat, l'assemblée des ayants droit au vote du syndicat</i>	<i>assemblée des délégués</i>	<i>comité, commission</i>
<i>corporations de digues</i>	<i>vote aux urnes, l'assemblée des personnes soumises au paiement de la taxe des digues</i>	-	<i>comité, commission des digues</i>
<i>communes bourgeoises et corporations bourgeoises</i>	<i>vote aux urnes, assemblée bourgeoise</i>	-	<i>conseil bourgeois, conseil de bourgeoisie</i>

Etat des collectivités de droit communal du canton de Berne (avril 2000) classé selon les types de communes, les langues officielles et les districts:

DISTRICTS	Cmu	Cmi	total Cmu/ Cmi	Cb	Cob	Pa	syn	sec	cod	total
Aarberg	12		12	6	4	12	15			49
Aarwangen	25		25	15	3	12	20		1	76
Berne	13		13	1	19	35	9			77
Biel/Bienne	2		2	5		13	4			24
Büren	14		14	12	2	9	12			49
Burgdorf	24		24	10	2	10	18		2	66
Erlach	10	2	12	7	3	5	10			37
Fraubrunnen	27		27	13	5	8	23			76
Frutigen	5	2	7	1	8	6	3	8	3	36
Interlaken	19	4	23	15	12	10	15	4	17	96
Konolfingen	31		31		5	12	18			66
Laupen	11		11	6		7	6	1		31
Nidau	25		25	24		8	25			82
Niedersimmental	8	1	9	5	14	8	6	10	5	57
Oberhasli	4	2	6	2	3	5	3	2	5	26
Obersimmental	2	2	4		1	4	3		4	16
Saanen	3		3			5	2		4	14
Schwarzenburg	1	3	4		3	4	3		2	16
Seftigen	27		27	11	4	10	22			74
Signau	9		9			10	7		8	34
Thun	27		27	18	1	17	20		4	87
Trachselwald	10		10	2	1	11	11		6	41
Wangen	24	2	26	20	2	5	27			80
collectivités de langue allemande	333	18	351	173	92	226	282	25	61	1210
Courtelary	18		18	14		17	21			70
La Neuveville	2	3	5	2		4	5			16
Moutier	12	14	26	10		12	18			66
collectivités de langue française	32	17	49	26	0	33	44	0	0	152
total général	365	35	400	199	92	259	326	25	61	1362

Abréviations utilisées dans ce tableau:

Cmu = commune municipale, Cmi = commune mixte, Cb = commune bourgeoise, Cob = corporation bourgeoise, Pa = paroisse, syn = syndicat de communes, sec = section de commune, cod = corporation de digues

4.2 Dispositions générales

4.2.1 Les principes de la gestion financière

LCo	Principe	Art. 70 ¹ La commune veille à assurer <i>a</i> une gestion circonspecte et l'emploi économe des fonds publics, <i>b</i> la protection contre la mauvaise gestion et <i>c</i> la transparence et la comparabilité des comptabilités publiques. ² La commune se dote d'instruments de gestion adaptés à la situation. ³ Le Conseil-exécutif peut édicter des prescriptions minimales en la matière.
OCo	Gestion financière	Art. 57 ¹ Font partie de la gestion financière <i>a</i> la comptabilité, <i>b</i> les compétences financières et les types de crédits, <i>c</i> l'organisation et le système de contrôle interne des finances, et <i>d</i> la vérification des comptes. ² Les organes compétents dirigent la gestion financière selon les principes: <i>a</i> de la légalité, <i>b</i> de l'emploi rentable des moyens, <i>c</i> de l'emploi économe des moyens, <i>d</i> du maintien ou du rétablissement de l'équilibre budgétaire, <i>e</i> du paiement par l'utilisateur et <i>f</i> de la rétribution des avantages obtenus.

Les organes compétents de la commune doivent pouvoir disposer d'instruments actuels, adaptés à la grandeur de la collectivité concernée, pour être en mesure d'appréhender et d'appliquer les principes de la gestion financière. La comptabilité, composée du plan financier (⇒ [chapitre 4.8](#)), du budget (⇒ [chapitre 4.7](#)) et du compte annuel (⇒ [chapitre 4.4](#)) font partie de la gestion financière. L'intégralité de la gestion financière de la commune est centralisée dans la comptabilité et forme une unité. Les éventuelles comptabilités séparées (tenues par les établissements, les entreprises municipales) doivent y être intégrées.

4.2.1.1 de la légalité

L'exécution des dépenses et des recettes requiert une base légale ou réglementaire. Les autorités appliquent le droit supérieur et le droit propre à la commune. Les dépenses sont votées et autorisées par les organes compétents. Toutes les dépenses de la commune font donc l'objet de décisions en matière de dépenses, soit sous la forme de crédits d'engagement ou de crédits budgétaires ou de crédits additionnels.

4.2.1.2 de l'emploi rentable des moyens

Pour chaque activité ou projet, on choisira la solution qui offre le meilleur rapport coût/efficacité en fonction de l'objectif choisi («Analyse coût/efficacité»). L'emploi rentable des moyens a pour objectif un emploi optimal et rentable des moyens en personnel et en matériel pour l'accomplissement et l'exécution des tâches.

4.2.1.3 de l'emploi économe des moyens

L'examen des dépenses est fait en fonction de leur nécessité, leur conformité par rapport au but fixé; cet examen répond aussi à la question si elles sont supportables, financièrement parlant. Ensuite, elles sont exécutées dans l'ordre de leur urgence. L'emploi économe des moyens signifie aussi éviter des dépenses.

Le principe de l'emploi économe des moyens comprend deux aspects:

- Le conseil communal examine pour chaque dépense si elle s'avère nécessaire et supportable, financièrement parlant, avant de la soumettre pour décision à l'organe compétent. A son tour, l'organe compétent examine les dépenses selon leur priorité, de manière à garantir que seules les tâches prioritaires, répondant aux nécessités, soient accomplies.
- Le conseil communal et l'administration exécutent les décisions relatives aux tâches et aux dépenses en faisant un emploi ménager des moyens libérés.

Les principes de l'emploi rentable et économe des moyens sont liés de manière intime. L'emploi ménager des moyens ne peut pas, dans chaque cas, être considéré comme étant rentable, économiquement parlant. Autrement dit, une mesure économique peut ne pas être économe en moyens. Il est important que les organes compétents fixent les priorités nécessaires, afin que l'application des deux principes, emploi rentable et emploi économe des moyens se recouvrent.

Exemple:

La commune décide la pose de sols coûteux mais d'un entretien facile au nouveau collège. Des sols moins chers étant disponibles sur le marché, on pourrait prétendre que le principe de l'emploi économe des moyens n'est pas respecté. Or, à plus ou moins long terme, l'investissement plus coûteux devrait devenir rentable, étant d'un entretien plus facile. La commune fonde son choix sur des motifs économiques et agit globalement de manière économe.

4.2.1.4 du maintien ou du rétablissement de l'équilibre budgétaire

Le compte de fonctionnement doit être équilibré à moyen terme (⇒ [chapitre 4.7](#)). Cela signifie qu'à moyen terme, les charges seront couvertes par les revenus; ce laps de temps comprend au maximum huit exercices comptables (**article 74 LCo**). Tant que la commune dispose d'une fortune nette suffisante, les excédents de charges peuvent être couverts par la fortune nette. Lorsque la fortune nette a été utilisée, un découvert apparaît au bilan. Les communes qui réalisent des excédents de charges, conduisant à un découvert au bilan, doivent compléter leur plan financier par des précisions sur les modalités et le délai d'amortissement de ce découvert du bilan.

4.2.1.5 du paiement par l'utilisateur

Les bénéficiaires de prestations particulières supportent eux-mêmes le coût exigible d'eux. Les autorités perçoivent alors une indemnité auprès des bénéficiaires, généralement sous forme d'émolument (⇒ chapitre 4.6.3) par exemple, les émoluments pour prestations de services.

4.2.1.6 de la rétribution des avantages obtenus

La rétribution des avantages obtenus constitue une forme particulière du paiement par l'utilisateur (⇒ chapitre 4.6.3). Dans ce cas, la commune perçoit auprès des tiers une indemnisation, généralement sous forme de taxes, pour les avantages économiques retirés d'installations publiques (par exemple, les contributions perçues auprès des propriétaires fonciers).

4.2.2 transparence / charges induites

OCo	Transparence financière lors de la prise de décisions	Art. 58 L'organe appelé à prendre une décision générant immédiatement ou ultérieurement des charges ou des revenus pour la commune doit être informé au préalable des coûts, des coûts induits, du financement et des répercussions sur l'équilibre des finances.
------------	---	--

En matière d'investissements (⇒ chapitre 4.6.2), les charges induites sont souvent sous-estimées. Au prix de la construction s'ajoutent, pour de nombreuses années, d'importantes charges induites. Afin que le conseil communal soit en mesure d'informer de manière transparente l'organe communal appelé à décider, l'Oacot recommande d'informer la population sur:

- **la dépense**, subdivisée en dépense brute, contributions de tiers et dépense nette;
- **les charges induites**, subdivisées en revenus induits, charges financières et charges d'exploitation; à leur tour les charges d'exploitation sont détaillées en charges de personnel, biens, services et marchandises, etc. ;
- **au sujet du financement**, l'information donnée précise si l'investissement peut être financé par des fonds propres ou si le recours à l'emprunt est nécessaire;
- **au sujet des répercussions** sur l'équilibre budgétaire de la décision, l'information donnée précise à combien de dixièmes de quotité d'impôt s'élève la charge nette induite par l'investissement en cause, telle qu'elle est prévue par le plan financier;
- enfin, **du point de vue de l'équilibre des finances**, l'information donnée précise si la dépense est supportable, financièrement parlant, et si l'objectif légal obligeant la commune à atteindre l'équilibre des finances à l'issue du délai de huit ans n'est pas lésé par la décision.

L'exemple suivant illustre ce qui précède.

Le message adressé par le conseil communal dans le cadre de l'agrandissement du collège a la teneur suivante :

Le projet:

l'agrandissement du collège. Le bâtiment d'école xy est agrandi par deux salles destinées aux travaux de groupes et d'une salle pour les réunions du corps enseignant. Les nouveaux locaux seront utilisables dès la rentrée scolaire 2000.

La dépense: le devis du 18 octobre 1999 s'élève à Fr. 300'000.-. Aucune subvention n'est attendue.

L'exposé des charges induites:

exercice	2000	2001	2002	2003	2004	2005
charges induites en Fr. 1'000.-						
dépréciations, 10 pour-cent selon NMC	30	27	24	22	20	18
intérêts, emprunt, 5 pour-cent	10	14	12	11	10	9
charges d'exploitation (chauffage, entretien, électricité etc.)	3	3	3	3	3	3
charges de personnel						
charges supplémentaires concierge	5	5	5	5	5	5
revenus induits ou charges en moins : néant						
total des charges induites	48	49	44	41	38	35

Le financement : La dépense d'investissement est financée par un prêt bancaire.

Répercussions sur le maintien ou le rétablissement de l'équilibre budgétaire:

comparaison: un dixième de quotité d'impôt représentait en 1999 pour notre commune Fr. 80'000.-.

plan financier: l'agrandissement des installations scolaires est inscrit au plan financier 2000 à 2005 approuvé par le conseil communal le 18 août 1999 par Fr. 350'000.-. Depuis, le projet a fait l'objet d'une étude de détail; le devis actuel s'élève à Fr. 300'000.-. Selon le plan financier, il apparaît que les charges induites par le projet sont supportables sans qu'une augmentation de la quotité d'impôt soit nécessaire.

Le conseil communal propose à l'assemblée communale du 5 décembre 1999 d'approuver le projet d'agrandir l'école et le crédit d'engagement nécessaire de Fr. 300'000.-.

Avec cette information transparente, le conseil communal satisfait aux prescriptions de l'ordonnance sur les communes (**article 58 OCo**). Faute de donner l'information nécessaire sur les charges induites, les décisions des assemblées peuvent faire l'objet de plaintes.

Il est important que l'exposé des charges induites porte sur plusieurs années. Quant à la partie du message portant sur l'information si ces charges induites seront supportables, financièrement parlant, et celle analysant la modification de la charge fiscale, il est important qu'elles s'appuient sur le plan financier actualisé.

Le calcul des charges financières va dépendre des conditions négociées pour le prêt bancaire, du plan de financement et de l'époque de la réalisation de l'ouvrage. Il est moins facile d'estimer les charges d'exploitation. On peut avoir recours à une estimation portant sur des investissements analogues, estimation basée sur une comparaison effectuée sur plusieurs années, ou procéder par appréciation en fixant un pourcentage de l'investissement brut. L'Office des bâtiments du canton de Berne répartit les constructions en sept catégories et fonde son estimation des charges induites, soit l'entretien pour le maintien de la valeur, le chauffage, l'eau, l'électricité et le nettoyage y compris la conciergerie, sur les données suivantes:

Les données en pour-cent relatives aux charges induites sont fonction de l'investissement brut:

Catégories	Constructions	charges induites en pour-cent
I	constructions simples: halles de stockage, garages pour véhicules	1
II	ateliers, arsenaux	1,5
III	cimetières, places de sport, vestiaires, installation de tir, places de jeu, abris de la protection civile	2
IV	constructions moyennes: logements pour le troisième âge, jardins d'enfants, écoles, salles de gymnastique, halles polyvalentes, centres de loisirs, bâtiments du service de défense	2,5
V	crèches, homes pour personnes âgées, y compris ceux prodiguant des soins, écoles professionnelles, centres paroissiaux, bâtiments polyvalents, piscines couvertes	3,5
VI	immeuble administratif, bâtiments hospitaliers	4
VII	constructions extraordinaires: bâtiments hospitaliers affectés aux soins, cliniques, musées, palais des congrès	4,5

Il s'agit là de valeurs moyennes valables pour une longue durée et confirmées par des exemples.

Dans l'exemple de l'agrandissement du collège, les charges de personnel, qui font partie des charges d'exploitation, ont été traitées séparément car elles peuvent être estimées de manière plus précise. Les charges de personnel et d'exploitation représentent Fr. 8'000.- au total, ce qui correspond approximativement à 2,5 pour-cent de l'investissement brut.

4.2.3 Organisation et système de contrôle interne

LCo	Responsabilité	Art. 71 Le conseil communal est responsable de la gestion financière.
OCo	Organisation et SCI	Art. 114 Le conseil communal veille à l'organisation opportune de la gestion financière et à l'instauration d'un système de contrôle interne efficace.

Directives de l'Oacot à propos de l'organisation:

Organisation	¹ Le conseil communal veille à ce que l'organisation de sa gestion financière et sa comptabilité soient adaptées à leur importance mesurée aux transactions inscrites au compte de fonctionnement.
tâches du conseil communal	² Le conseil communal veille à ce a que les tâches, devoirs, compétences et suppléance soient précisés par écrit pour chaque poste de l'administration des finances, b que le supérieur et le successeur soient présents pour chaque remise des pouvoirs d'une personne assumant des responsabilités patrimoniales, c que les personnes présentes signent le procès-verbal.
Procès-verbal de remise des pouvoirs	³ Le procès-verbal de remise des pouvoirs atteste au moins l'exécution de la remise des objets suivants : <ul style="list-style-type: none">• les espèces et le livre de caisse• les attestations de solde relatives aux comptes postaux et bancaires• les titres, respectivement l'extrait actualisé du dépôt bancaire• la comptabilité• la clôture intermédiaire de la comptabilité (balance de vérification ou liste des soldes) établie pour la remise des pouvoirs• l'intégralité des pièces justificatives• les autres documents et dossiers nécessaires à la poursuite de la gestion financière• le mobilier et les clés• la liste des affaires en suspens et• le relevé des tâches et des délais à observer durant l'exercice.

Directives de l'Oacot à propos du système de contrôle interne (SCI):

SCI	¹ La commune veille à l'instauration d'un système de contrôle interne efficace et adapté à l'importance de la commune mesurée aux transactions inscrites au compte de fonctionnement.
Prescriptions	² Le conseil communal édicte les prescriptions (règlements, ordonnances, cahiers des charges ou diagramme des fonctions) sur : a le droit de signature, b les compétences pour décider les crédits d'engagement et pour utiliser les crédits autorisés, c la compétence pour décider les crédits additionnels, d le droit d'ordonner les paiements, e le droit de viser, f la compétence pour arrêter les décisions et g la réglementation relative à l'établissement des rapports.

4.2.3.1 Remarques générales à propos de l'organisation

L'organisation de sa gestion financière et de sa comptabilité doit être adaptée à l'importance de la commune, soit son importance mesurée aux transactions inscrites au compte de fonctionnement. Le déroulement des différentes opérations et les compétences sont clairement précisés par les prescriptions. Ces mesures sont arrêtées afin que les prescriptions légales et réglementaires soient observées. L'organisation de l'administration communale, y compris celle de l'administration des finances, entrent pour l'essentiel dans les compétences du conseil communal. De concert avec l'administration, il met en place une organisation adaptée aux besoins de la commune.

Les grandes lignes de l'organisation communale sont inscrites dans son règlement d'organisation respectivement dans l'ordonnance d'application arrêtée par la commune. Il appartient au conseil communal d'en arrêter les détails, par exemple dans l'ordonnance d'application de son règlement d'organisation ou par la prise de simples arrêtés.

L'assemblée communale, le conseil communal, les commissions et l'ensemble de l'administration portent la responsabilité de leurs actions. La surveillance immédiate des finances de la commune est exercée par l'organe de vérification des comptes, le conseil communal et l'assemblée communale; chaque organe en porte une partie, conformément à la tâche qui lui est attribuée.

La responsabilité principale de la gestion financière de la commune appartient au conseil communal (**article 71 LCo**). Ses compétences sont les plus étendues (⇒ [chapitre 4.2.3.4](#)).

4.2.3.2 Corps électoral et parlement communal

Le corps électoral est l'organe suprême de la commune. Il exerce la haute surveillance sur les autorités et l'administration. Ses instruments sont les règlements communaux dans lesquels il fixe les règles, le budget (⇒ [chapitre 4.7](#)) et le compte annuel (⇒ [chapitre 4.4](#)). Le corps électoral peut instituer un parlement communal et lui déléguer des tâches.

4.2.3.3 Organe de vérification des comptes

L'organe de vérification des comptes soutient l'assemblée communale et le conseil communal dans leur activité de surveillance de la gestion financière. Il examine la gestion financière, le SCI ainsi que le compte annuel quant à sa régularité formelle et matérielle. La vérification des comptes est traitée au ⇒ [chapitre 5](#) et dans l'annexe pour la vérification des comptes (classeur bleu).

4.2.3.4 Conseil communal

Le conseil communal est responsable de la gestion financière (**article 71 LCo**). Le conseil communal traite les affaires importantes de la gestion financière, respectivement il les préavise à l'attention de l'organe communal compétent. Sa compétence de la surveillance administrative des finances découle du mandat de surveiller l'ensemble de l'administration communale (les commissions et l'ensemble de l'administration). En mettant en place un système de contrôle interne efficace SCI (⇒ [chapitre 4.2.3.8](#)), il arrête les mesures organisationnelles nécessaires pour protéger le patrimoine communal et assurer l'exécution des tâches.

4.2.3.5 Commissions / administration

Les commissions et l'administration sont responsables de la gestion financière dans le cadre des tâches qui leur ont été attribuées.

4.2.3.6 administration des finances

L'administration des finances est responsable de la direction opérationnelle de la gestion financière de la commune. Elle assure la régularité de la gestion du patrimoine de la commune, tient la comptabilité et établit le compte annuel. L'administration des finances conseille les autorités, l'administration et la population.

L'administration des finances comprend en règle générale les tâches suivantes:

L'établissement du projet de budget, du compte annuel, de la planification financière, l'analyse et le controlling financier, l'administration du patrimoine, la planification de la trésorerie, la facturation et la perception, le service du contentieux, la comptabilisation, les salaires, la gestion informatique, la gestion du portefeuille d'assurances, l'établissement des décomptes et l'encaissement des subventions, la gestion des archives de l'administration des finances, etc.

4.2.3.7 recommandations en matière de personnel et d'attribution de tâches à des tiers

Engagement du personnel:

La tenue de la comptabilité d'une collectivité de droit communal exige du personnel qualifié. Ce personnel doit également être familiarisé avec les principes de la comptabilité publique et être en mesure de clôturer correctement le compte annuel ; autrement dit, la personne responsable doit être à même d'attester qu'elle remplit les exigences de qualification. La haute densité de la réglementation appliquée par les administrations publiques nécessite d'autre part des connaissances confirmées dans l'application des dispositions légales et réglementaires.

Tâches et compétences:

Pour chaque poste de l'administration des finances, les tâches, devoirs, compétences et suppléance doivent être précisés par écrit (cahier des charges, descriptif de poste, diagramme des fonctions ou autre description équivalente). L'Association des administrateurs des finances du canton de Berne met à la disposition des communes municipales et mixtes un modèle de cahier des charges.

Remise des pouvoirs:

La remise des pouvoirs d'un poste impliquant une responsabilité patrimoniale doit être effectuée de manière officielle. En règle générale, les supérieurs président aux remises des pouvoirs. Lors de la remise des pouvoirs du personnel dirigeant (administratrice des finances ou administrateur des finances), la participation de l'organe de vérification des comptes à la remise des pouvoirs est recommandée. La commune peut inviter le préfet ou la préfète à la remise des pouvoirs. Les personnes présentes signent le procès-verbal contenant l'inventaire des actifs et des passifs ainsi que le détail des documents remis. Ce faisant, une délimitation claire des responsabilités réciproques entre la personne qui quitte son poste et celle qui le prend est réalisée. L'Oacot met à disposition des communes qui en font la demande un modèle de procès-verbal de remise des pouvoirs.

Attribution de tâches à des tiers:

Même les petites collectivités disposant d'un compte administratif avec des transactions limitées doivent confier ce poste à une administratrice ou un administrateur des finances possédant les qualifications nécessaires. Lorsque, pour des motifs économiques ou organisationnels, un syndicat de communes, une paroisse, une commune bourgeoise, ou encore une corporation de digues n'est pas en mesure d'exiger qu'il soit satisfait à aux critères d'engagement, l'Oacot recommande de confier son administration des finances à la commune municipale (par exemple, sur la base d'une indemnisation forfaitaire). Ainsi, la petite collectivité concernée est assurée de bénéficier de l'infrastructure adéquate et des connaissances professionnelles d'un personnel qualifié. Les logiciels de comptabilité en usage dans les communes municipales permettent aujourd'hui la tenue de plusieurs comptabilités séparées sur un même système, de sorte que des économies de charges substantielles peuvent être généralement réalisées à ce niveau. Si le règlement d'organisation l'y autorise, l'administration des finances des petites collectivités mentionnées plus haut peut également être confiée à une entreprise de droit privé. Des exemples du transfert d'une branche administrative à une autre commune ou à une institution privée sont publiés dans le manuel « Conseils en matière de réformes communales ».

4.2.3.8 Remarques générales à propos du système de contrôle interne (SCI)

Objectifs du SCI:

Avec l'instauration d'un SCI efficace, la commune assure

- la protection du patrimoine,
- l'application des principes comptables, la régularité dans la tenue de la comptabilité et le respect des prescriptions légales et réglementaires,
- l'intégralité des recettes et l'exactitude objective des dépenses.

La protection du patrimoine:

La caisse ou le coffre-fort ne peut pas contenir des espèces et des titres au porteur qui n'ont pas été comptabilisés. L'état de la caisse doit être le plus bas possible. Sur la base d'une pièce justificative visée par le supérieur ou la supérieure, les caissiers ou les caissières comptabilisent les écarts éventuels.

Contrôler les pièces justificatives et mandater les paiements:

Les organes responsables doivent contrôler les pièces justificatives et mandater les paiements. Les personnes concernées doivent être parfaitement au clair au sujet des tâches pour lesquelles elles sont autorisées à viser et à mandater les paiements.

En visant une pièce justificative, la personne responsable atteste que la prestation décrite est conforme à la réalité, que la prestation du fournisseur est conforme aux prétentions du destinataire et que la facturation est correcte du point de vue arithmétique.

En délivrant le mandat de paiement, l'organe compétent charge l'administration des finances du paiement de la facture. Il atteste dès lors que la pièce justificative est régulière, que le visa apposé est correct, et que le crédit correspondant est disponible.

L'intégralité des recettes

Chaque commune s'organise et prend les mesures nécessaires à la facturation et à la perception complète et dans les délais impartis des recettes. La commune règle dans le cahier des charges qui fait quoi, c'est-à-dire qui assume la responsabilité de la facturation, de la perception, du service du contentieux, y compris les décisions et les actions.

4.2.3.9 Instauration d'un SCI efficace

Le diagramme des fonctions:

Certains règlements d'organisation communaux donnent mandat au pouvoir exécutif d'établir et d'arrêter le diagramme des fonctions, document dans lequel les tâches et les compétences des différents organes sont présentées. Là où cela n'est pas prévu dans le règlement d'organisation, l'Oacot recommande la mise en place de cet important instrument de gestion. Avec la collaboration de représentants de communes, l'Oacot a développé un modèle de diagramme des fonctions. Les petites collectivités ont également avantage à l'utiliser.

L'exemple suivant illustre comment peut se présenter le diagramme des fonctions dans le cas de l'élaboration d'un programme des investissements. La légende expose qui fait quoi, respectivement qui doit faire quoi.

légende:

E = exécution, P = proposition, D = décision, I = information, C = contrôle, Co = consultation

No	Tâches	titulaires des fonctions						
		assem- blée com- munale	conseil com- munal	prési- dent du conseil com- munal	chef du dicas- tère	com- missio- n des fi- nances	commis- sions spécia- lisées	adminis- tration des finances
2.	administration des finances							
2.1	programme des investissements							
	invitation aux commissions de présenter leurs propositions pour l'établissement du programme des investissements							D
	conseils/délibération avec les commissions					D	Co	D
	préparation du programme des investissements				D			D
	le programme des investissements est arrêté et classé selon les priorités		D, I		P	C		D
	etc.							

Dans l'exemple de cette commune, les compétences pour l'élaboration et l'approbation du programme des investissements sont réglées de manière claire,

- l'administration des finances invite les commissions spécialisées à soumettre leurs projets d'investissements chiffrés,
- ces projets sont ensuite examinés par la commission des finances, après consultation des commissions spécialisées,
- le chef/la cheffe du dicastère des finances, de concert avec l'administration des finances, prépare et propose le programme des investissements à l'attention du conseil communal,
- le conseil communal arrête le programme des investissements, fixe les priorités et informe les organes concernés de ses décisions,
- la commission des finances s'assure que le programme des investissements a été établi à temps et que les priorités ont été fixées, de manière à apprécier ses répercussions dans le cadre de l'actualisation de la planification financière.

SCI au niveau de la responsabilité du contrôle budgétaire:

Le contrôle budgétaire fait aussi partie du SCI. Dans l'objectif d'y appliquer le principe «des quatre yeux», il est recommandé de coordonner le visa des pièces justificatives et le contrôle budgétaire au niveau de chaque tâche, voire au niveau de chaque compte.

Par application du principe «des quatre yeux», nous entendons la subdivision de chaque affaire sur des niveaux différents et la répartition de la responsabilité sur plusieurs personnes. En règle générale, il faut absolument éviter qu'une même personne contrôle une facture, la comptabilise et en assure le paiement. Avec l'application du principe «des quatre yeux», la commune augmente la qualité du contrôle et réduit les risques que des irrégularités soient commises. Les petites collectivités peuvent appliquer le principe «des quatre yeux» de manière suffisante en définissant clairement les compétences au niveau du visa des pièces justificatives, en ne comptabilisant que des pièces justificatives visées, et en appliquant le principe de la signature collective à deux.

En définissant clairement les compétences au niveau du visa des pièces justificatives, le conseil communal désigne qui va viser une pièce justificative contrôlée et quelles sont les opérations de contrôle nécessaires. Le visa peut être un sigle ou une signature.

Quant à savoir si la responsabilité doit être définie au niveau de la tâche (classification fonctionnelle), par exemple la tâche 140 Service de défense, ou au niveau du compte (exemple le compte 140.309.01 Autres charges de personnel), la réponse dépend de la grandeur de la commune. Les grandes communes la définissent généralement au niveau des comptes alors que les communes moyennes et petites considèrent que sa définition au niveau la tâche est suffisante.

Exemple des éléments du SCI d'une petite commune:

Chaque membre du conseil communal assume un dicastère, par exemple la Sécurité publique, soit la tâche principale 1 qui comprend les Affaires militaires, le Service de défense, la Protection civile. Pour la totalité des comptes de cette tâche principale, le conseiller communal (avec la collaboration des commissions spécialisées) est désigné comme étant la personne responsable au niveau de l'exécution du budget. Ce membre du conseil communal est responsable de l'intégralité et de l'exactitude du budget. Il vise les factures, contrôle que le budget ne soit pas dépassé et, si des crédits additionnels sont nécessaires, informe à temps l'organe communal compétent.

La réglementation du SCI fait généralement d'objet d'une ordonnance du conseil communal, donc en dehors de la réglementation contenue dans le règlement d'organisation. Cette solution a l'avantage de la flexibilité, par exemple lors de modifications intervenant au niveau du personnel ou de l'organisation.

Exemple pratique d'une petite commune:

Extrait de l'ordonnance du conseil communal relative à l'organisation de l'administration de la commune xy

compétences dans la marche des affaires

Généralités

Art. A. Dicastères

Les tâches suivantes déterminent les compétences: compétences en matière de signature, contracter des engagements (emploi de crédits autorisés), mandater les paiements, arrêter les décisions, élaborer les rapports.

Pour le surplus, les compétences figurent dans le règlement d'organisation, dans d'autres dispositions réglementaires et dans le diagramme des fonctions.

compétences en matière de signature

Art. B. Principe

La personne compétente en raison de la matière peut, avec sa signature, engager la commune vis-à-vis des tiers.

Art. C. Autorités

La présidente ou le président signe au nom des autorités conjointement avec la ou le secrétaire.

Art. D. Emploi des crédits

Le conseil communal précise dans une décision qui est autorisé à utiliser les crédits d'engagement et les crédits budgétaires entrés en force. Il précise pour chaque compte la compétence pour les crédits budgétaires entrés en force.

Art. E. Contrôle des crédits

Quiconque est habilité à utiliser des crédits entrés en force:

- *est en principe responsable de la codification comptable,*
- *saisit systématiquement les engagements contractés, ou bien s'assure que la saisie soit faite*
- *tient un contrôle de l'utilisation des crédits de sa compétence et*
- *prend les mesures nécessaires pour éviter les dépassements de crédits ou informe à temps l'organe compétent afin qu'il puisse demander à temps un crédit additionnel.*

Mandater les paiements

Art. F. Principe

Le visa et le mandat de paiement des factures sera exécuté de manière à permettre leur paiement dans le délai imparti.

Art. G. Visa

Le service qui a contracté l'engagement vise également les factures correspondantes.

Quiconque vise une facture, contrôle :

- *si la prestation décrite par cette pièce justificative est conforme à la réalité,*
- *si la prestation du fournisseur est conforme aux prétentions du destinataire et*
- *si la facturation est correcte du point de vue arithmétique.*

Art. H. Mandat de paiement

Quiconque vise une facture inférieure à Fr. 1'000.- en mandate également le paiement.

Dans tous les autres cas, le mandat de paiement des factures est délivré par l'autorité supérieure ou, si un membre du conseil communal a visé une facture, par un autre membre du conseil communal.

En délivrant le mandat de paiement, l'organe compétent charge l'administration financière du paiement de la facture.

Il atteste dès lors,

- *que la pièce justificative est régulière,*
- *que le visa apposé est correct et conforme à l'article G, et*
- *que le crédit correspondant est disponible.*

Art. I. Contrôle et paiement

L'administration des finances

- *contrôle si le visa et le mandat de paiement figurent sur la pièce justificative, si les factures des tâches assujetties à la TVA répondent aux exigences en matière de pièces justificatives (no TVA, taux ou montant de la TVA etc.);*
- *paie les factures visées et mandatées pour leur paiement selon conditions fixées ou convenues.*

Art. K. Compétence pour prononcer une décision

Le conseil communal, les commissions et le personnel habilité à représenter la commune peuvent, dans le cadre de leurs compétences, agir en qualité d'organes, et notamment prononcer des décisions.

Les compétences en matière de décision d'autorités communales découlant de lois particulières sont réservées.

Art. L. Rapports

Les chefs des services communaux s'informent réciproquement sur l'état des affaires en cours de leur service.

Ils informent périodiquement et succinctement les responsables des dicastères (conseillers communaux)

- *sur l'état général des affaires,*
- *dans quelle mesure les objectifs fixés seront atteints ou ne pourront être atteints, et*
- *sur le résultat du contrôle des crédits (article E), s'ils sont compétents en raison de la matière ou s'ils ont connaissance de dépassements dans d'autres domaines.*

Les responsables des dicastères résumant ces rapports et tiennent le conseil communal informé des points essentiels.

Avec un minimum de dispositions, cette commune a mis son SCI en place de manière adéquate. La saisie des données nécessaires débute par l'apposition du timbre humide suivant sur chaque facture:

compte		
contrôles effectués	date	signature
contrôle des crédits		
visa		
mandat de paiement		

Dans l'exemple ci-dessus, les tâches, contrôles et compétences font l'objet des articles E à I. L'article H prévoit que la personne qui vise une facture inférieure à Fr. 1'000.- en mandate également le paiement. Autrement dit un mandat de paiement séparé n'est ici nécessaire que pour les factures de Fr. 1'000.- et plus.

Dans l'exemple suivant, nous illustrons comment procéder pour préciser pour chaque compte la compétence pour les crédits budgétaires entrés en force.

Tâche et natures	désignation	le dicastère concerné	l'autorité responsable	la personne responsable
140	Service de défense	Service de défense / Protection civile (SDPC)	Commission de sécurité publique (CSP)	
140.300.01	Autorités et commissions: indemnités	SDPC	CSP	fourrier SDPC
140.301.01	Personnel: salaires et soldes	SDPC	CSP	fourrier SDPC
140.305.01	Assurance accidents	SDPC	Commission des finances	administratrice ou administrateur des finances
140.309.01	Autres charges de personnel : cours	SDPC	CSP	fourrier SDPC
140.310.01	Fournitures de bureau, imprimés, revues	SDPC	CSP	fourrier SDPC
140.311.01	Mobilier, machines, véhicules, équipements (achats de)	SDPC	CSP	fourrier SDPC
140.312.01	Eau, énergie, combustibles	SDPC	CSP	fourrier SDPC
140.313.01	Carburants, matériel d'usage	SDPC	CSP	fourrier SDPC
140.314.01	Entretien des immeubles	SDPC	Commission des constructions	administratrice ou administrateur des constructions
140.315.01	Mobilier, machines, véhicules, équipements (entretien)	SDPC	CSP	fourrier SDPC
etc.				

La tâche 140 Service de défense entre dans le domaine des compétences du conseiller communal responsable de la tâche principale 1, soit la Sécurité publique, qui comprend notamment la Police locale, le Service de défense, la Protection civile. En tenant compte de l'organisation propre à la commune, le SCI est délégué au niveau de la responsabilité du contrôle budgétaire aux commissions spécialisées. Une personne responsable est désignée pour chacun des comptes des tâches concernées. Dans cet exemple, l'entretien des immeubles est confié à la commission des constructions et l'administratrice ou l'administrateur des constructions, soit la personne spécialisée, accomplit les tâches qui, dans une commune plus petite, sont accomplies par un membre du conseil communal : l'administratrice ou administrateur des constructions est responsable de l'intégralité et de la régularité des crédits budgétaires, vise les factures, procède au contrôle budgétaire et prend les mesures adéquates pour éviter les dépassements de crédits ou informe à temps l'organe compétent - ici, la commission des constructions - afin qu'il soit en mesure de demander les crédits additionnels devenus nécessaires. La commission des constructions possède elle-même une certaine compétence en la matière ou transmet sa proposition au conseil communal pour décision.

4.2.4 Compétences financières

4.2.4.1 Dispositions dérogatoires des communes

OCo	Dispositions dérogatoires des communes	Art. 99 Les communes peuvent déroger par voie réglementaire aux articles 100, 2 ^{ème} alinéa, 101, 105, 108, 109, 2 ^{ème} et 3 ^{ème} alinéas, 111 et 112.
------------	--	---

L'ordonnance sur les communes permet aux communes de déroger par voie réglementaire aux dispositions citées, soit:

Art. 100, 2^{ème} alinéa, OCo	définir de manière différente les affaires assimilées aux dépenses pour déterminer la compétence
Art. 101 OCo	définir de manière différente les dépenses liées
Art. 105 OCo	définir de manière différente la prise en compte des contributions de tiers pour déterminer la compétence (dérogation au principe du produit brut)
Art. 108 OCo	définir de manière différente le crédit-cadre
Art. 109, 2^{ème} et 3^{ème} alinéas, OCo	définir l'arrêté de compte d'un crédit d'engagement de manière différente
Art. 111 OCo	définir de manière différente la prise des décisions concernant les nouvelles uniques du compte de fonctionnement
Art. 112 OCo	définir de manière différente la prise des décisions concernant les crédits additionnels

4.2.4.2 Compétences et exécution de décisions en matière de dépenses

Le règlement d'organisation précise quels organes sont compétents pour quelles affaires financières. Les décisions en matière de dépense n'engagent pas la commune envers les tiers. Une décision en matière de dépense donne mandat aux organes exécutifs d'accomplir une tâche déterminée.

Le règlement d'organisation précise quel organe exécute les décisions en matière de dépenses ou autorise le conseil communal à déléguer leur exécution. Si le règlement d'organisation ne contient aucune disposition, le conseil communal est compétent. En contractant des engagements, la commune exécute les décisions en matière de dépenses (contrats d'ouvrage, commandes). Le financement fait également partie de l'exécution des décisions en matière de dépense. Si le règlement d'organisation ne contient aucune disposition, le conseil communal est compétent pour contracter les engagements bancaires nécessaires (exemple : prêts bancaires).

4.2.4.3 Modification de l'état des faits

OCo	Modification de l'état des faits	Art. 14 Toute modification importante de l'état des faits à la base d'une décision doit être soumise à nouveau à l'organe compétent.
------------	----------------------------------	---

Toute modification importante de l'état des faits à la base d'une décision portant sur une dépense doit être soumise à nouveau à l'organe compétent. Cette règle s'applique même si la modification de l'état des faits n'a pas un crédit additionnel pour conséquence (⇒ [chapitre 4.2.5.7](#)).

Exemple:

Le message adressé par le conseil général au corps électoral concernant la transformation d'un immeuble scolaire mentionne - pour contribuer à l'acceptation du projet par le peuple - que les façades existantes ne seront pas modifiées. Compte tenu de cette option, la pose d'une coûteuse isolation intérieure sera rendue nécessaire.

Lors des travaux, il devient évident que la façade existante jouxtant la cage d'escalier est inutilisable et qu'il faudra la reconstruire avec toutes ses décorations appliquées dans la molasse. L'architecte propose au conseil communal la construction d'une cage d'escalier utilisant largement des surfaces vitrées. Le coût de la reconstruction avec des surfaces vitrées est inférieur à la reconstruction en molasse.

Le conseil communal n'a pas la compétence de décider seul la modification du projet.

La promesse que les façades existantes ne seraient pas modifiées a constitué un élément important pour le corps électoral appelé à ratifier le projet. Seuls les électeurs et les électrices peuvent déroger à cet état des faits.

4.2.4.4 Placements

OCo	Placements	Art. 113 ¹ Les placements sont des opérations financières qui modifient la structure du patrimoine financier mais pas son total. ² Les placements seront faits de manière sûre.
------------	------------	---

Directives de l'Oacot:	
Organe compétent	¹ L'organe communal compétent effectue les placements de manière sûre. Sauf réglementation communale contraire et à l'exception des placements immobiliers, la compétence d'effectuer les placements appartient au conseil communal.
Placements sûrs	² Les opérations financières suivantes sont considérées comme étant des placements sûrs au sens de l'article 113 OCo : <ul style="list-style-type: none">• les papiers-valeurs pour lesquels un intérêt à taux fixe est servi (obligations de caisse, obligations et lettres de gage) émis par des débiteurs de premier ordre;• les créances garanties en 1^{er} rang par une cédule hypothécaire ;• les prêts octroyés à des collectivités de droit communal du canton de Berne ;• les placements immobiliers du patrimoine financier;• les placements conformes à l'ordonnance fédérale du 18 avril 1984 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité. ⁴

Les placements possèdent une valeur d'échange, estimable selon les critères commerciaux; à ce titre, ils font partie du patrimoine financier. Attendu que le patrimoine financier (⇒ [chapitre 4.5.2](#)) ne sert qu'indirectement à l'accomplissement des tâches publiques, il ne saurait induire des charges mais doit produire des revenus. Cette règle fondamentale s'applique également aux immeubles du patrimoine financier (⇒ [chapitre 4.5.2.4](#)).

Le conseil communal décide les placements, à l'exception des placements immobiliers. En effet, ces affaires font partie des décisions assimilées aux dépenses, sous réserve que la commune concernée n'ait pas dérogé par voie réglementaire à cette disposition (**art. 100, 2^{ème} alinéa, OCo**).

La définition du placement a valeur de principe général permettant de déterminer la compétence. Le conseil communal est compétent pour apprécier la sûreté de chaque placement particulier.

Il n'est pas recommandé d'augmenter les risques pour améliorer les revenus induits par les placements. La sûreté des placements prime l'importance des revenus. Lorsque la commune perd de l'argent, la recherche des responsabilités intervient.

Les placements conformes à l'ordonnance fédérale sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité doivent satisfaire aux critères suivants (résumé des articles 49 ss OPP 2):

Lors du placement du patrimoine d'une institution de prévoyance, la sûreté est primordiale. L'institution a le devoir de choisir soigneusement ses placements, de tenir compte des tâches qu'elle accomplit ainsi que de sa grandeur. Elle doit répartir ses moyens sur les différentes catégories de placements tout en tenant compte de la solvabilité des débiteurs, des régions et des secteurs économiques. Le patrimoine peut être placé en numéraires, avoirs bancaires, obligations, immeubles locatifs et commerciaux, sociétés immobilières, actions, parts sociales et autres titres de participation; la participation à des entreprises ayant leur siège à l'étranger est permise si leurs titres sont cotés en bourse.

⁴ OPP 2, RS 831.441.1

Les placements dans les différentes catégories de placements sont limités. C'est ainsi que l'article 54 OPP 2 limite à 30 pour-cent la part du patrimoine placée en actions; la part placée auprès d'une SA isolée ne peut dépasser le 10 pour cent du patrimoine. Ces limitations doivent impérativement être observées par les collectivités de droit communal si les placements doivent pouvoir être qualifiés de sûrs au sens des directives du présent guide comme de l'OPP 2.

Exemple:

La commune bourgeoise de x dispose d'un million de francs de trésorerie pour laquelle elle n'a pas l'emploi à des fins d'accomplissement de tâches publiques au cours des cinq prochaines années. Elle place ces moyens financiers dans un fonds de placement géré selon l'OPP 2, dont le patrimoine est réparti comme suit :

* emprunts de la Confédération	30 %	
* sociétés immobilières		10 %
* immeubles commerciaux	10 %	
* emprunts émis par des débiteurs de premier ordre	20 %	
* actions suisses, réparties sur au moins deux entreprises	20 %	
* actions étrangères, réparties sur au moins deux entreprises cotées en bourse	10 %	
soit au total	100%	

Les placements remplissent les conditions fixés par l'OPP2 et peuvent être considérés comme sûrs selon le guide des finances communales. Dès lors le conseil de bourgeoisie estime le placement sûr et ce dernier entre dans la compétence de l'exécutif.

4.2.4.5 Dépenses

OCo	Dépenses	<p>Art. 100¹ Les dépenses sont des opérations en argent et des transferts comptables à charge du compte administratif. Elles servent à l'accomplissement des tâches publiques.</p> <p>² Sont assimilés aux dépenses, pour déterminer la compétence,</p> <p>a l'octroi de prêts, exception faite des placements du patrimoine financier,</p> <p>b les cautionnements et la fourniture d'autres sûretés,</p> <p>c la participation à des personnes morales de droit privé, exception faite des placements du patrimoine financiers,</p> <p>d les actes juridiques relatifs à la propriété foncière et aux droits réels limités sur les immeubles,</p> <p>e les placements immobiliers,</p> <p>f l'ouverture ou l'abandon de procès ou la transmission d'un procès à un tribunal arbitral,</p> <p>g la désaffectation d'éléments du patrimoine administratif et</p> <p>h la renonciation à des recettes.</p>
------------	----------	--

En effectuant une dépense, la commune attribue durablement des moyens financiers à une tâche publique. Une tâche publique peut avoir été attribuée à la commune par le droit supérieur ; la commune peut aussi avoir décidé de l'accomplir librement. Selon leur nature, les dépenses sont comptabilisées au compte de fonctionnement (⇒ chapitre 4.6.1) ou au compte des investissements (⇒ chapitre 4.6.2). Lorsqu'elles sont comptabilisées au compte des investissements, elles sont reportées au patrimoine administratif à la fin de l'exercice comptable et dépréciées annuellement de 10 pour-cent de la valeur comptable résiduelle (⇒ chapitre 4.5.3.3). Les prêts et participations permanentes du patrimoine administratif sont dépréciés selon les règles établies pour le patrimoine financier (⇒ chapitre 4.5.3.9).

Le règlement d'organisation précise quels sont les organes habilités à décider les dépenses. En raison de leur importance, différentes affaires financières sont assimilées aux dépenses pour déterminer la compétence (**article 100, 2^{ème} alinéa, OCo**). Toutefois, comme cela est exposé au ⇒ chapitre 4.2.4.1, les communes peuvent déroger à ces dispositions par voie réglementaire.

Les communes peuvent participer à d'autres entreprises en vue d'accomplir des tâches publiques. De telles participations ne peuvent être assimilées à des placements sûrs au sens donné au chapitre 4.2.4.4. Pour la prise des décisions en la matière et leur comptabilisation, l'accomplissement d'une tâche publique est déterminant.

Exemples:

Le prêt accordé à une société de tir ou le prêt et/ou la participation financière accordée pour la réalisation d'infrastructures touristiques.

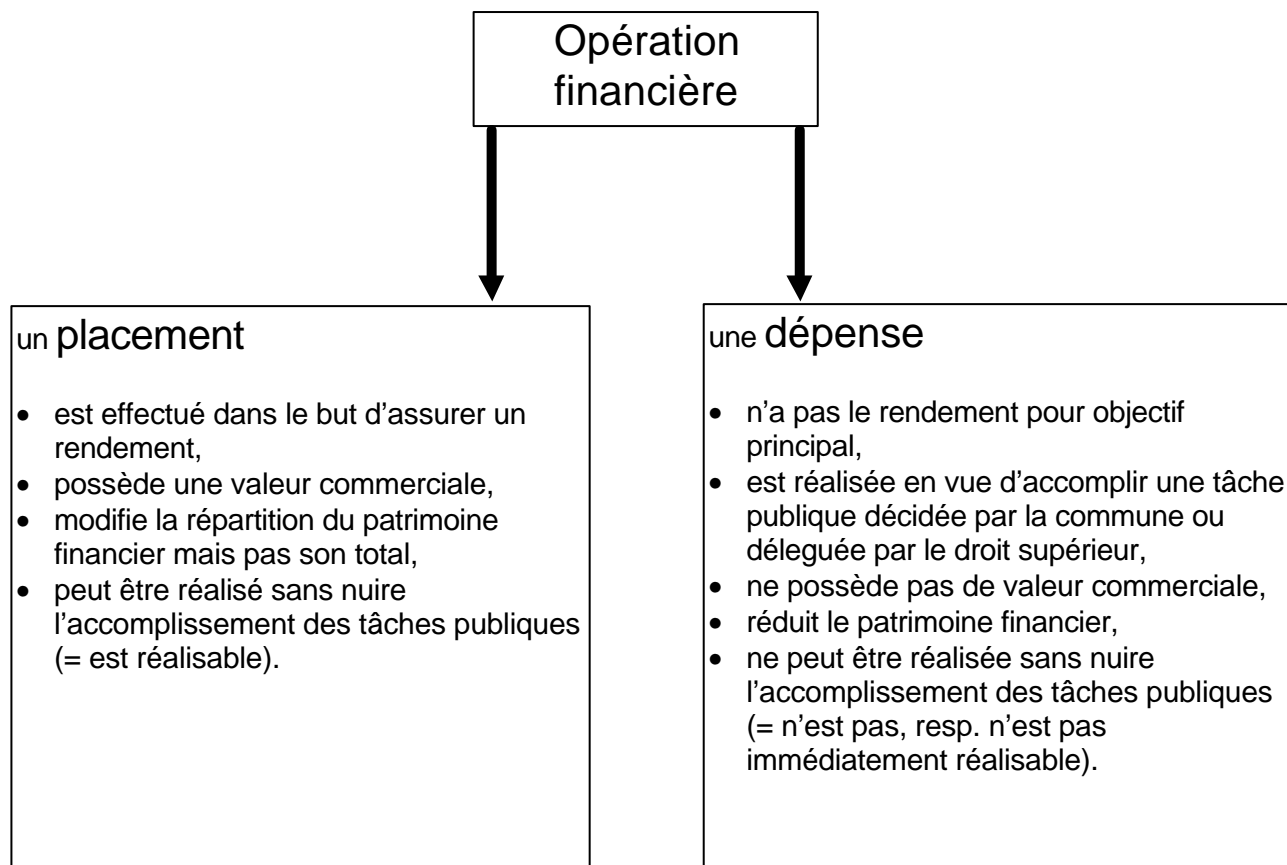
Les placements cités ne sont pas des placements sûrs au sens de la définition donnée plus haut. La commune peut les effectuer s'ils sont décidés par l'organe communal compétent en raison de leur montant. Cette décision implique également pour la commune la décision d'accomplir une nouvelle tâche publique choisie librement. Dans ces cas, la comptabilisation des dépenses de cette nature intervient au niveau du compte des investissements et modifiera le patrimoine administratif. Par conséquent, l'amortissement des prêts du patrimoine administratif sera également comptabilisé au niveau du compte des investissements.

La **renonciation à des recettes** figure comme nouveauté dans le catalogue des affaires financières assimilées aux dépenses. Cet état de faits est conforme à la pratique constante en la matière. La renonciation à des recettes est assimilée à une dépense et doit être décidée comme une dépense lorsque les recettes en cause ont été convenues ou prévues dans un règlement ou une décision.

Exemple:

Lors de l'organisation d'une fête, bien qu'un règlement prévoyant la perception d'émoluments auprès des tiers soit en vigueur, la commune renonce à facturer les travaux effectués par les membres de la police locale et les cantonniers à l'organisateur de la fête. Ce faisant, la commune renonce à percevoir une recette. Une telle décision doit être prise comme s'il s'agissait d'une dépense ; le montant déterminera l'organe communal compétent pour cette autorisation.

4.2.4.6 Comment différencier un placement d'une dépense



4.2.4.7 Dépenses liées

OCo	Dépenses liées	Art. 101 ¹ Une dépense est liée si, pour ce qui est de son montant, de la date à laquelle elle sera engagée ou d'autres modalités, l'organe compétent ne dispose d'aucune liberté d'action. ² Le conseil communal décide les dépenses liées. ³ La décision portant sur le crédit d'engagement d'une dépense liée est publiée en application de l'article 34 si son montant est supérieur aux compétences financières ordinaires du conseil communal pour une dépense nouvelle.
------------	----------------	--

Des décisions doivent être prises pour lesquelles la commune ne dispose d'aucune liberté d'action. A l'évidence, il ne sera pas opportun de demander à l'organe communal compétent en raison du montant de décider alors qu'il n'a pas la possibilité de refuser. De telles dépenses sont désignées comme étant des dépenses liées. Le conseil communal décide les dépenses liées, sous réserve que le règlement d'organisation n'en dispose pas autrement.

Une dépense est liée si, pour ce qui est de son montant, de la date à laquelle elle sera engagée ou d'autres modalités, l'organe compétent ne dispose d'aucune liberté d'action. La commune n'a aucune liberté d'action lorsque les réponses aux questions "si" une dépense doit être consentie, "comment" la tâche doit être accomplie et "quand" l'objet doit être exécuté ne lui laissent aucune possibilité de choix.

Les affaires suivantes peuvent avoir une dépense liée pour conséquence:

Exemples:

- les jugements définitifs ou les décisions (par exemple les frais de justice lors de procès),
- les dispositions légales du droit supérieur (parts communales aux traitements des enseignants versées par la commune au canton, part communale à la répartition des charges dans le cadre des oeuvres sociales, contribution communale au fonds cantonal de péréquation financière, etc.),
- les règlements communaux (par exemple, le 13ème salaire prévu par le règlement sur les traitements),
- les décisions antérieures de la commune (par exemple, la promesse d'une subvention périodique à une association),
- les dépenses imprévues, sans liberté d'action (par exemple, le renchérissement de la construction),
- l'obligation qu'a la commune d'accomplir une tâche sans délai (par exemple, la réparation de l'engin de déneigement en hiver, la réparation de l'installation de chauffage en janvier).

Si le conseil communal décide des dépenses liées sans qu'elles soient fondées sur une disposition légale du droit supérieur, il a l'obligation d'informer l'organe ordinairement compétent pour une dépense nouvelle.

Toute dépense est nouvelle si l'organe compétent dispose d'une certaine liberté d'action. En cas de doute, une dépense est nouvelle et doit être décidée par l'organe compétent en vertu du règlement d'organisation.

4.2.4.8 Principe de l'unité de la matière

OCo	Interdiction de fractionner	Art. 102 Les dépenses qui s'impliquent réciproquement sont additionnées et décidées en la forme d'une dépense globale.
	Interdiction de réunir	Art. 103 Les dépenses sans liens objectifs entre elles ne doivent pas être additionnées et décidées en la forme d'une dépense globale.

Principe de l'unité de la matière

La notion «d'unité de la matière» recouvre deux principes: l'interdiction de fractionner selon **l'article 102 OCo** et l'interdiction de réunir au sens de **l'article 103 OCo**.

Interdiction de fractionner:

La règle de l'interdiction de fractionner exige que les dépenses qui s'impliquent réciproquement soient additionnées et décidées en la forme d'une dépense globale. Les dépenses qui, réalisées seules, n'ont pas de sens, ne peuvent pas être soumises séparément à l'organe communal compétent, mais doivent être traitées et décidées en un seul crédit. La «tactique du salami» n'est pas permise.

Exemple:

La commune planifie l'achat d'un système informatique pour son administration. Pour des motifs politiques, il est prévu de traiter ce projet en deux points séparés de l'ordre du jour: le premier concernerait le hardware (les machines) et le deuxième le software (les logiciels). Cette manière de faire violerait l'interdiction de fractionner car l'un ne fonctionne pas sans l'autre ou ne serait d'aucune utilité. Le projet et la dépense doivent comprendre le hardware et le software.

La règle de l'interdiction de fractionner s'applique également lorsque des dépenses uniques et des dépenses périodiques concernent le même objectif. Dans ce cas, les dépenses périodiques doivent être capitalisées et ensuite additionnées aux dépenses uniques. Le calcul inverse est également possible: les dépenses uniques peuvent être transformées en dépenses périodiques et ensuite additionnées aux dépenses périodiques.

Exemple:

La commune accorde une subvention à la société sportive locale de Fr. 100'000.- pour l'aménagement d'un terrain de football ; par la suite, elle s'engage à lui verser une contribution annuelle aux charges d'entretien de Fr. 10'000.- pour permettre son utilisation pour les activités scolaires.

Les deux dépenses doivent être additionnées en application de la règle de l'interdiction de fractionner. Capitalisée au taux de 10 pour-cent, la dépense périodique de Fr. 10'000.- correspond à une dépense unique de Fr. 100'000.- (nous admettons que le règlement d'organisation prévoit que la compétence financière pour les dépenses périodiques est dix fois moins élevée que celle pour les dépenses uniques). Dans cet exemple, le crédit d'engagement nécessaire pour la subvention en question s'élève donc à Fr. 200'000.-.

Les charges normales qui suivent l'exécution d'un crédit ne tombent pas sous la règle de l'interdiction de fractionner. Toutefois, l'organe appelé à prendre une décision générant immédiatement ou ultérieurement des charges ou des revenus pour la commune doit en être informé avant qu'il n'arrête sa décision.

Exemple:

L'achat d'un véhicule pour le Service de défense de Fr. 100'000.- engendre nécessairement des charges induites pour les primes d'assurances, les dépréciations, les intérêts, l'entretien etc. Ces charges induites doivent être présentées de manière transparente lors du vote du crédit. Le vote du crédit porte donc ici sur Fr. 100'000.-. Avec son acceptation, les charges induites sont également ratifiées.

Interdiction de réunir:

La règle de l'interdiction de réunir exige que les dépenses sans liens objectifs entre elles ne soient pas additionnées et votées en la forme d'une dépense globale.

Exemple:

La commune envisage d'assainir ses trois immeubles, soit le bâtiment abritant l'école primaire, celui abritant l'école secondaire et enfin la maison communale. Ces trois bâtiments sont situés à des endroits différents du village. Les travaux prévus pour les deux immeubles scolaires ne sont pas contestés ; par contre, ceux prévus à la maison communale le sont. Attendu que les dépenses concernant ces trois projets sont manifestement sans liens objectifs entre elles, elles ne doivent pas être additionnées et décidées en la forme d'une dépense globale. L'organe communal compétent doit avoir la possibilité d'accepter ou de refuser chacun des projets séparément. Chaque projet doit donc faire l'objet de délibérations séparées.

4.2.4.9 Transferts entre patrimoines

OCo	Transferts entre patrimoines	Art. 104 ¹ Si un bien du patrimoine financier est transféré au patrimoine administratif ou si un bien du patrimoine administratif est transféré au patrimoine financier, la valeur vénale détermine la compétence financière. ² Le transfert du bien est comptabilisé à la valeur comptable de ce dernier.
------------	------------------------------	--

L'opération de transfert d'un bien du patrimoine financier (⇒ [chapitre 4.5.2](#)) au patrimoine administratif (⇒ [chapitre 4.5.3](#)) est assimilée à une dépense. Un bien du patrimoine administratif ne peut être transféré au patrimoine financier que s'il n'est plus nécessaire à l'accomplissement d'une tâche publique. Ce bien du patrimoine administratif est alors désaffecté (⇒ [chapitre 4.5.2.4](#)). La valeur vénale du bien concerné détermine la compétence financière pour les deux types de transferts.

Le patrimoine administratif qui n'est plus nécessaire à l'accomplissement d'une tâche publique doit être désaffecté. En général, la décision de désaffectation intervient lors de la décision relative à son remplacement (par exemple, lors de la décision relative à la construction de la nouvelle école). L'organe communal compétent donne alors son agrément pour que le bien concerné ne serve plus à l'accomplissement de la tâche publique à laquelle il était affecté. Sa valeur vénale détermine l'organe communal compétent pour arrêter la décision de désaffectation.

Exemple:

La commune est propriétaire d'une parcelle de terrain sur laquelle elle souhaite construire un jardin d'enfants. La parcelle en question fait partie du patrimoine financier ; sa valeur comptable est de Fr. 50'000.-. Par contre, sa valeur vénale est de Fr. 300'000.-. La dépense pour la construction du jardin d'enfants s'élève à Fr. 700'000.-; elle doit être soumise à l'organe communal compétent pour décision.

La dépense totale détermine l'organe communal compétent:

<i>valeur vénale de la parcelle de terrain propriété de la commune</i>	<i>Fr. 300'000.-</i>
<i>dépense pour la construction du jardin d'enfants</i>	<i>Fr. 700'000.-</i>
<i>total</i>	<u><i>Fr. 1'000'000.-</i></u>

= l'organe communal compétent pour une dépense de Fr. 1'000'000.- décide le crédit.

Le montant du crédit se calcule comme suit:

<i>valeur comptable de la parcelle de terrain propriété de la commune</i>	<i>Fr. 50'000.-</i>
<i>dépense pour la construction du jardin d'enfants</i>	<i>Fr. 700'000.-</i>
<i>total</i>	<u><i>Fr. 750'000.-</i></u>

= l'organe communal compétent vote un crédit de Fr. 750'000.-.

4.2.4.10 Contributions de tiers

OCo	Contributions de tiers	Art. 105 Les contributions de tiers peuvent être soustraites de la dépense totale pour déterminer la compétence financière si elles sont promises de manière contraignante et qu'elles sont économiquement assurées.
------------	------------------------	---

Directives de l'Oacot:

Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ¹ Lors du vote d'un crédit d'engagement et lors de l'examen de l'arrêté de compte, le montant comprend celui de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

Les contributions de tiers, soit les subventions fédérales, cantonales, celles octroyées par d'autres communes ou des personnes privées, peuvent être soustraites de la dépense totale pour déterminer la compétence financière

- si elles sont promises de manière contraignante, donc susceptibles d'une action en justice et
- si elles sont économiquement assurées, par exemple, lorsque le débiteur est une collectivité de droit public, lorsqu'une garantie bancaire ou une avance ont été octroyées, etc.

Si ces conditions sont remplies, le crédit peut être décidé sur la base du montant net.

Le montant de la taxe préalable de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) (⇒ [chapitre 4.9.1](#)) est réduit lorsque les investissements relatifs aux tâches assujetties à la TVA (Alimentation en eau, Epuration des eaux usées, etc.) font l'objet de subventions. Dans ces conditions, le montant exact déductible de la taxe préalable n'est pas connu lors du vote du crédit. En d'autres termes, son montant n'est ni promis de manière contraignante, ni économiquement assuré. Pour déterminer la compétence, la directive impérative suivante s'applique à l'ensemble des tâches de la commune: La taxe préalable de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ne peut pas être soustraite de la dépense totale pour déterminer la compétence financière.

4.2.5 Types de crédits

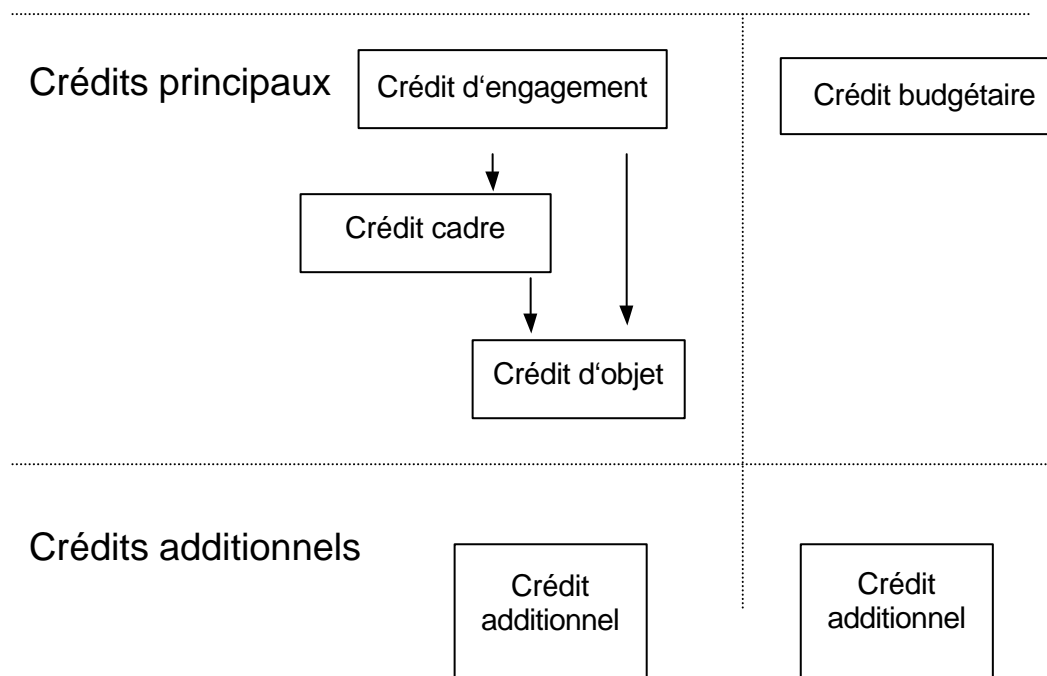
OCo	Types de crédits	Art. 106 Les dépenses sont décidées sous forme de crédit d'engagement, de crédit budgétaire ou de crédit additionnel.
	Crédits d'engagement	Art. 107 Un crédit d'engagement est décidé pour a les investissements, b les subventions aux investissements et c les dépenses qui seront échues durant les exercices ultérieurs.
	Crédit-cadre	Art. 108 ¹ Le crédit-cadre est un crédit d'engagement accordé pour plusieurs projets distincts présentant un lien objectif entre eux. ² La décision portant sur un crédit-cadre précise l'organe compétent pour se prononcer sur les projets individuels.
	Arrêté de compte	Art. 109 ¹ Chaque crédit d'engagement fait l'objet d'un arrêté de compte dès que l'exécution du projet est terminée. ² Cet arrêté de compte est porté à la connaissance de l'organe qui a décidé le crédit d'engagement. ³ Le conseil communal porte les arrêtés de compte des crédits d'engagement votés par le corps électoral à la connaissance du parlement communal dans les communes qui ont institué cet organe.

Directives de l'Oacot:

Arrêté de compte d'un crédit d'engagement	¹ Le crédit d'engagement fait l'objet d'un arrêté de compte dès que l'exécution du projet est terminée, soit lorsque <ul style="list-style-type: none">• les dépenses et les recettes y relatives ont été comptabilisées,• le décompte a été approuvé par l'autorité subventionnante et le montant des subventions a été définitivement déterminé par cette dernière,• les contributions éventuelles des propriétaires fonciers ont été fixées définitivement et qu'elles sont entrées en force
Contrôle des crédits d'engagement	² Tout crédit d'engagement est inscrit au contrôle des crédits d'engagement. Ce contrôle fait partie intégrante du compte annuel. Il enregistre au moins les données suivantes : <ul style="list-style-type: none">• la date de la décision de l'organe communal,• la désignation de l'objet du crédit d'engagement,• le montant du crédit d'engagement,• le nom de l'organe communal compétent ayant voté le crédit d'engagement,• les dépenses cumulées jusqu'à la fin de l'exercice comptable,• le solde du crédit d'engagement, ou son dépassement éventuel,• les recettes cumulées jusqu'à la fin de l'exercice comptable et• la date de l'arrêté de compte.

4.2.5.1 Aperçu

Types de crédits



4.2.5.2 Crédit d'engagement

Les dépenses nouvelles uniques et les dépenses périodiques échues durant les exercices ultérieurs sont également décidées en la forme d'un crédit d'engagement.

Exemples:

- la promesse d'une subvention périodique à une association,
- la promesse d'une subvention unique pour un jubilé qui sera fêté dans trois ans.

L'organe appelé à prendre une décision générant immédiatement ou ultérieurement des charges ou des revenus pour la commune doit être informé au préalable du montant de la dépense, des charges induites, du mode de financement et des répercussions de sa décision sur l'équilibre des finances (**article 58 OCo** ⇒ chapitre 4.2.2). En règle générale, seul un plan financier actualisé (⇒ chapitre 4.8) permet de remplir cette obligation d'information.

Tous les crédits d'engagement et ceux qui n'ont pas encore fait l'objet d'un arrêté de compte sont inscrits au contrôle des crédits d'engagement. Ce contrôle fait partie intégrante du compte annuel (⇒ chapitre 4.4).

Le crédit d'engagement fait l'objet d'un arrêté de compte dès que l'exécution du projet est terminée. Cet arrêté de compte est porté à la connaissance de l'organe qui a décidé le crédit d'engagement.

L'annexe pour l'administration des finances contient le modèle d'un contrôle des crédits d'engagement.

4.2.5.3 Crédit d'ouvrage

Les crédits d'engagement entrés en force autorisent l'organe communal compétent à contracter des engagements financiers jusqu'au montant fixé. En règle générale, les crédits d'engagement sont décidés sous la forme de crédits d'ouvrage, soit pour un projet déterminé.

Exemples:

- la construction d'un bâtiment polyvalent,
- la révision du plan d'aménagement local.

4.2.5.4 Crédit-cadre

La commune a aussi la possibilité de réunir plusieurs projets distincts (crédits d'ouvrage), présentant un lien objectif entre eux, en un crédit-cadre. La décision portant sur un crédit-cadre précise l'organe compétent pour se prononcer sur les projets individuels.

Exemple:

Le corps électoral décide un projet général dont l'objectif est d'assurer la sécurité des enfants se rendant à l'école, vote un crédit-cadre et donne la compétence au conseil communal pour répartir définitivement ce crédit en fonction des étapes à réaliser. Cette délégation de compétence est valable même si la compétence financière réglementaire du conseil communal est dépassée.

4.2.5.5 Crédit budgétaire

OCo	Crédit budgétaire	Art. 110 ¹ Le montant attribué à un poste du compte administratif est un crédit budgétaire. ² Le budget est l'addition des crédits budgétaires.
------------	-------------------	---

Le budget (⇒ [chapitre 4.7](#)) du compte administratif comprend le budget du compte de fonctionnement et celui du compte des investissements.

Généralement, l'adoption du budget du compte de fonctionnement et le vote de la quotité d'impôt sont de la compétence de l'assemblée communale ou du parlement communal.

Attendu que le budget du compte des investissements ne porte en principe que sur des tranches de crédits d'engagement déjà décidés, le conseil communal ne fait que d'en donner connaissance, ce qui explique que cette partie du budget est de sa compétence, à moins que le règlement d'organisation n'en dispose autrement. Le budget du compte des investissements peut aussi comprendre des dépenses relatives à des investissements dont la réalisation est certes prévue durant l'exercice concerné mais dont l'exécution n'a pas encore été décidée par l'organe communal compétent. Une information adéquate s'impose alors.

Les deux budgets forment ensemble le budget du compte administratif. Pour plus de détails au sujet du budget, veuillez vous reporter au [chapitre 4.7](#).

4.2.5.6 Nouvelles dépenses uniques

OCo	Décision de dépenses	Art. 111 ¹ Les dépenses nouvelles uniques du compte de fonctionnement peuvent être décidées conjointement avec l'approbation du budget. ² Elles sont rendues publiques en tant que dépenses nouvelles lorsqu'elles ressortissent au corps électoral ou au parlement communal. ³ Si l'approbation du budget incombe au parlement, les dépenses nouvelles uniques du compte de fonctionnement que décide cet organe ne peuvent dépasser ses compétences financières.
------------	----------------------	--

Quelles conditions faut-il réunir pour que des dépenses nouvelles puissent être décidées conjointement avec le budget, donc sans crédits d'engagement séparés. Autrement dit, quand un crédit budgétaire peut-il remplacer un crédit d'engagement décidé séparément?

La règle de l'interdiction de réunir (**article 103 OCo**) demande qu'en principe chaque objet soit traité séparément. Dans son application pratique, cette règle compliquerait inutilement les débats si une décision séparée était requise pour chaque dépense nouvelle.

Aux conditions fixées par l'ordonnance sur les communes (**article 111 OCo**), il est possible de décider une dépense nouvelle unique avec l'approbation du budget (⇒ chapitre 4.7). Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, seules les dépenses d'importance secondaire peuvent être décidées ainsi. ⁵

Les dépenses nouvelles uniques du compte de fonctionnement peuvent être décidées conjointement avec l'approbation du budget. Elles sont rendues publiques en tant que dépenses nouvelles lorsqu'elles ressortissent au corps électoral ou au parlement communal.

Toutes les autres dépenses sont d'importance supérieure. Elles génèrent des charges induites au-delà de l'exercice budgétaire en cause. Ces dépenses nécessitent toujours un crédit d'engagement séparé. Il s'agit:

- des dépenses d'investissement,
- des dépenses de consommation nouvelles périodiques, autrement dit de dépenses qui devront être répétées pour le même objectif durant les exercices futurs.

L'obligation contractée par la commune détermine si une dépense est unique ou si elle est périodique.

Il s'agit d'une dépense unique lorsqu'elle peut être tracée lors des délibérations sur le budget sans que la commune manque à ses obligations. Cette règle s'applique également lorsque la dépense a été inscrite au budget comme dépense unique durant plusieurs exercices.

Il s'agit d'une dépense périodique si la commune a contracté un engagement envers des tiers ; elle manquerait donc à ses obligations en traçant la dépense lors des délibérations sur le budget. Les dépenses périodiques nécessitent un crédit d'engagement. Elles ne peuvent être décidées que sur la base d'un objet séparé de l'ordre du jour. La commune ne peut revenir sur sa décision que si l'objet est inscrit à l'ordre du jour.

⁵ Arrêts du Tribunal fédéral: ATF 95 I 535 s et ATF 99 Ia 193

4.2.5.7 Crédit additionnel

OCo	Crédits additionnels	Art. 112 ¹ Lorsqu'un crédit ne suffit pas à l'accomplissement de la tâche à laquelle il était destiné, les dépenses supplémentaires nécessaires peuvent être décidées par le biais d'un crédit additionnel. ² Les crédits additionnels sont soumis à l'organe compétent avant que de nouveaux engagements financiers ne soient contractés. ³ Si un crédit additionnel n'est demandé qu'une fois que la commune a déjà contracté des engagements, cette dernière peut faire examiner s'il y a eu violation du devoir de diligence et si des mesures doivent être prises.
------------	----------------------	---

Chaque crédit additionnel forme une unité avec le crédit principal. Les crédits d'engagement ne peuvent être augmentés que par des crédits additionnels. Pour un même objet, il n'est pas permis de décider un deuxième crédit d'engagement si le principe de l'unité de la matière s'en trouvait violé (⇒ chapitre 4.2.4.8).

Ces règles s'appliquent par analogie au budget. Les dépenses imprévues, donc non comprises dans le budget, doivent faire l'objet de crédits additionnels.

Les crédits additionnels de **dépenses nouvelles** sont demandés à l'organe compétent avant que de nouveaux engagements ne soient contractés par la commune envers des tiers.

Les crédits additionnels de **dépenses liées** (⇒ chapitre 4.2.4.7) sont décidés par le conseil communal en tant que dépassements de crédits d'engagement, respectivement en tant que dépassements de crédits budgétaires.

Le conseil communal informe l'organe compétent lors de l'arrêté de compte, s'il s'agit de dépassements de crédits d'engagement, ou lors de l'approbation du compte annuel, s'il s'agit de dépassements de crédits budgétaires.

Si l'organe compétent conteste la décision du conseil communal relative aux crédits additionnels octroyés, il peut instituer une commission spéciale chargée d'examiner s'il y a eu violation du devoir de diligence. Sur la base des résultats de cet examen, l'organe compétent appréciera si des mesures doivent être prises. Le droit disciplinaire s'applique. Les prescriptions relatives à la responsabilité du canton s'appliquent aux communes (**article 84 Lco** en relation avec l'article 47 de la loi sur le statut général de la fonction publique, RSB 153.01).

Nous avons renoncé à faire une distinction terminologique au niveau des crédits additionnels.

Le terme de «crédit additionnel» est désormais seul utilisé pour les divers types. Il est toutefois indispensable de distinguer les crédits additionnels «nouveaux» des crédits additionnels «liés» afin de déterminer l'organe communal compétent.

Le tableau des crédits additionnels fait partie intégrante du compte annuel (⇒ chapitre 4.4). Il récapitule tous les crédits additionnels qui, en raison de leur montant, dépassent les compétences financières du conseil communal. Il traite donc tous les crédits additionnels qui, en raison de leur montant, ressortissent au corps électoral ou au parlement communal. Nous recommandons d'y faire figurer également les crédits additionnels les plus importants, décidés par le conseil communal du fait de sa compétence. Chaque commune fixe une limite exprimée en francs à cette information. Selon l'importance de la commune, la limite se situera entre Fr. 100.- et Fr. 5'000.-.

4.3 Comptabilité

4.3.1 Principes de la comptabilité

OCo	Notion	Art. 60 ¹ La comptabilité comprend le plan financier, le budget et le compte annuel. ² Les principes de la comptabilité publique sont applicables. ³ Les principes de la comptabilité commerciale généralement reconnus s'appliquent à titre complémentaire.
	Annualité	Art. 61 Le budget et le compte annuel sont établis pour une année civile.
	Produit brut	Art. 62 Les dépenses et les recettes ainsi que les charges et les revenus sont comptabilisés de manière brute.
	Principe du détail	Art. 63 Les recettes et les dépenses ainsi que les charges et les revenus sont imputés au compte objectivement correct.

Directives de l'Oacot:

Schéma comptable officiel et guide des finances communales

¹ Le schéma comptable officiel et les dispositions du présent guide des finances communales doivent être observés.

² Les communes qui appliquent la classification administrative ont l'obligation de récapituler le compte annuel aussi sur la base de la classification fonctionnelle ou par tâches.

³ La comptabilité forme une unité pour l'ensemble de la gestion financière.

Principes

⁴ Seront notamment observés: les principes de l'annualité, du vote des crédits et de la comptabilisation selon le principe du produit brut, le principe du détail, de la clarté, de la sincérité, de l'universalité, de l'échéance, de la spécialité qualitative, quantitative et temporelle ainsi que l'antériorité.

⁵ Leur signification est la suivante, en complément aux **articles 61 à 63 OCo**:

Le comptabilisation selon le principe du produit brut:

Les opérations de compensation entre des dépenses et des recettes sont interdites. Les montants bruts sont imputés au compte objectivement correct, conformément aux directives sur la codification comptable.

Cette règle s'applique au compte des investissements comme au compte de fonctionnement, pour le budget et le compte annuel.

Il peut être dérogé à cette règle aux conditions traitées au chapitre 4.3.1.2.

Le vote des crédits selon le principe du produit brut:

Les décisions en matière de dépenses doivent être prises sur la base des coûts bruts totaux. Il peut être dérogé à cette règle aux conditions traitées au chapitre 4.2.4.10 (contributions de tiers).

Le principe de la clarté:

Le plan financier, le budget et le compte annuel doivent être présentés de manière compréhensible et sans ambiguïté.

Le principe de la sincérité:

Le plan financier, le budget et le compte annuel doivent être conformes à l'état des faits effectif. Les évaluations doivent être objectives et contrôlables.

**Principes
(suite)**

Le principe de l'universalité:

Le plan financier, le budget et le compte annuel comptabilisent toutes les recettes et les dépenses prévisibles ou connues de la gestion financière.

Le bilan comptabilise tous les actifs et passifs (sincérité du bilan).

Le compte annuel comptabilise tous les faits financiers.

Les comptabilités séparées doivent être intégrées à la comptabilité principale, respectivement, elles doivent faire l'objet d'une consolidation comptable.

Le principe de l'échéance:

Les avoirs et les engagements doivent être comptabilisés ; pour les avoirs, lorsque la facture est établie ; pour les engagements, lorsque ce dernier est contracté. Si l'on renonce à leur comptabilisation immédiate, celle-ci se fera au plus tard à la fin de l'exercice comptable concerné.

La spécialité qualitative:

Les moyens mis à disposition par un crédit budgétaire ou par un crédit d'engagement sont utilisés exclusivement pour l'objectif visé. Les transferts de crédits entre plusieurs comptes ne sont pas autorisés.

La spécialité quantitative:

Les responsables ne peuvent pas engager plus de moyens que ceux mis à disposition par un crédit budgétaire ou d'engagement.

La spécialité temporelle:

L'engagement des dépenses est limité à l'exercice comptable de l'année budgétaire. Un crédit budgétaire non utilisé est périmé à la clôture de l'exercice.

L'antériorité:

Le budget doit être approuvé avant le début de l'exercice comptable qu'il concerne. Les crédits doivent être décidés avant la prise d'engagements.

Le compte annuel basé sur le schéma comptable officiel NMC peut, notamment dans les villes, être établi sur la base de la classification administrative. Cette dernière offre l'avantage de présenter un aperçu des données au niveau des directions, donc sur la base de l'organisation en place dans ces grandes communes.

Afin que leurs données soient comparables avec celles des autres communes, les communes qui appliquent la classification administrative ont l'obligation de récapituler le compte annuel aussi sur la base de la classification fonctionnelle ou par tâches.

L'application des principes de la comptabilité publique assure le respect des droits des électeurs et des électrices. Leur application permet l'obtention de données claires, exemptes d'ambiguïté, sur la gestion financière.

4.3.1.1 L'annualité

signifie que le budget et le compte annuel sont établis pour une année civile. Le compte annuel doit donc impérativement être ouvert le 1er janvier et clôturé le 31 décembre. L'utilisation des comptes Débiteurs, Créanciers, Actifs et Passifs transitoires, Provisions, permet la délimitation correcte de l'exercice comptable avec l'année civile.

4.3.1.2 La comptabilisation selon le principe du produit brut

Le principe du produit brut exige que les montants bruts des dépenses et des recettes soient comptabilisés sur des comptes ad hoc séparés; il interdit les opérations de compensation entre des dépenses et les recettes.

La comptabilisation selon le principe du produit brut doit être observée lorsque plus de deux partenaires sont concernés par une même affaire. C'est le cas dans l'exemple suivant, où les partenaires sont au nombre de trois, soit la commune, en sa qualité d'employeur, la collaboratrice, en sa qualité d'employée, et les assurances sociales, qui versent la prestation APG.

Exemple:

Le paiement de la prestation APG pour la prestation de service d'une collaboratrice.

Le salaire brut est comptabilisé au débit du compte 029.301. La prestation APG est créditée au compte 029.436.

Il peut être dérogé à la règle de la comptabilisation selon le principe du produit brut lorsque des écritures comptables doivent être corrigées (extourne) et lorsque, dans une affaire identique, une restitution ou un complément de paiement interviennent (condition: affaire et partenaires identiques). Exemples: modification de la taxation fiscale, rectification de la facturation, restitutions sur les avances consenties pour la part communale aux traitements des membres du corps enseignant, primes d'assurances versées en trop.

Exemple:

Une facture d'eau doit être corrigée et le client bénéficie d'une restitution. Le paiement de la facture comme la restitution peuvent être comptabilisés sur le compte 700.435.

Il peut également être dérogé à la règle de la comptabilisation selon le produit brut:

- pour les tâches assujetties à la TVA, en utilisant la possibilité de comptabiliser le montant net de la TVA,
- lors de l'ouverture de la comptabilité du nouvel exercice, pour la comptabilisation de la contrepartie relative aux provisions et aux postes transitoires.

4.3.1.3 Le vote des crédits selon le principe du produit brut

Les décisions en matière de dépenses doivent porter sur la totalité de la dépense (dépense brute). Concernant la déductibilité des contributions de tiers, se reporter au [chapitre 4.2.4.10](#).

4.3.1.4 Le principe du détail

exige que les dépenses et les recettes, respectivement les charges et les revenus, soient imputés au compte objectivement correct.

4.3.1.5 Le principe de la clarté

exige que le plan financier, le budget et le compte annuel soient présentés dans le cadre prescrit par le schéma comptable officiel NMC (voir l'annexe pour l'administration des finances) de manière compréhensible et sans ambiguïté.

4.3.1.6 Le principe de la sincérité

exige que le plan financier, le budget et le compte annuel soient conformes à l'état des faits connu. La régularité formelle et matérielle du plan financier, du bilan et du compte administratif doit être assurée.

La régularité *formelle* comprend d'une part l'exactitude arithmétique du compte annuel, y compris celle de l'ensemble des pièces justificatives, des comptabilités auxiliaires et des tableaux explicatifs et, d'autre part, la concordance des pièces justificatives, des inventaires et de la comptabilité avec le compte annuel.

La régularité *matérielle* exige que les postes inscrits au bilan du compte annuel existent effectivement et qu'ils soient la propriété de la commune. Aucun poste fictif n'est toléré !

4.3.1.7 Le principe de l'universalité

exige de la part du conseil communal qu'il veille à ce que le plan financier, le budget et le compte annuel comptabilisent toutes les dépenses et les recettes connues et/ou prévisibles de l'ensemble de la gestion financière. Le bilan comptabilise tous les actifs et les passifs de manière sincère et complète. Le compte annuel comptabilise toutes les opérations financières et comptables. Les éventuelles comptabilités séparées sont intégrées au compte annuel, ou sont consolidées avec ce dernier.

4.3.1.8 Le principe de l'échéance

exige que les avoirs et les engagements soient comptabilisés; pour les avoirs, lorsque la facture est établie ; pour les engagements, lorsque ce dernier est contracté.

Si la commune renonce à la comptabilisation immédiate, par exemple lorsqu'elle a renoncé à informatiser sa gestion des débiteurs et des créanciers, elle effectuera la comptabilisation des avoirs et des engagements au plus tard à la fin de l'exercice comptable concerné. Elle comptabilisera également les subventions à recevoir pour cet exercice. Seule une délimitation correcte des exercices comptables permet l'interprétation des résultats.

4.3.1.9 La spécialité qualitative

exige des responsables qu'ils utilisent les moyens mis à disposition par un crédit budgétaire ou un crédit d'engagement exclusivement pour l'objectif visé. Tout report de crédit d'un compte à un autre ou toute imputation incorrecte de même nature sont interdites. Exemple: la comptabilisation de matériel de bureau, de frais de déplacements, de cotisations, etc. sur un compte "salaires" est interdite.

4.3.1.10 La spécialité quantitative

signifie que les responsables ne peuvent pas engager plus de moyens que ceux mis à disposition par un crédit budgétaire ou d'engagement. Si la dépense initialement prévue doit être augmentée, ou si le budget ne prévoit aucun poste, un crédit additionnel doit être voté par l'organe compétent.

4.3.1.11 La spécialité temporelle

exige que l'engagement des dépenses prévues au budget soit limité à l'exercice comptable de l'année budgétaire. Un crédit budgétaire non utilisé est périmé à la fin de l'exercice comptable. Un crédit budgétaire est utilisé lorsque l'engagement a été contracté. Les dépenses doivent être débitées comme charges à l'exercice comptable de l'année où les engagements ont été contractés. La comptabilisation de dépenses non effectuées, par exemple, pour épuiser un crédit budgétaire afin d'en éluder un au cours de l'exercice suivant, n'est donc pas autorisée.

4.3.1.12 L'antériorité

signifie que le budget doit être approuvé avant le début de l'exercice comptable qu'il concerne; le vote des crédits intervient également avant de contracter des engagements.

4.3.2 Les dérogations

Les communes qui appliquent les principes de la Nouvelle gestion publique (NGP) ⇒ [chapitre 4.9.3](#) peuvent déroger aux principes de la comptabilité lorsque les articles 115 à 121 OCo prévoient une telle possibilité et que la commune concernée est en possession de l'autorisation requise (**article 115 OCo**). L'autorisation est délivrée par l'Oacot pour autant que la commune prouve avoir créé les conditions organisationnelles nécessaires à l'application des principes énoncés à **l'article 117 OCo**.

4.3.3 La régularité de la comptabilité

La régularité de la comptabilité exige, en plus de l'application des principes de la comptabilité (⇒ [chapitre 4.3.1](#)), que la commune s'assure de sa tenue à jour, que cette dernière est ouverte et clôturée de manière systématique, organisée de manière moderne et contrôlable en tout temps. Nous examinons ci-après les exigences qui doivent être remplies dans cet objectif.

4.3.3.1 Exigences générales

Directives de l'Oacot:	
Signatures	¹ Le conseil communal et la personne responsable de l'administration des finances signent le plan financier, le compte annuel et le budget. ² La personne responsable de l'administration des finances signe les inventaires et les registres qui ne font pas partie intégrante du compte annuel.
Comptes collectifs	³ Les valeurs comptables inscrites à l'actif et au passif du bilan, faisant l'objet d'un compte collectif (débiteurs, titres, immeubles, mobilier et machines, créanciers, etc.), sont justifiées par un inventaire ou un registre détaillé. Ces inventaires et ces registres sont actualisés régulièrement mais au moins annuellement.
Continuité	⁴ L'information sur la gestion financière et la comptabilité de la commune est donnée de manière régulière et continue.
Documents comptables	⁵ Les documents comptables comprennent le compte annuel, les pièces justificatives, les fiches de compte, le journal, les inventaires, les registres et les livres auxiliaires.
Inscriptions au crayon	⁶ Les inscriptions au crayon sont interdites.
Tenue à jour	⁷ La comptabilité est tenue à jour régulièrement. La comptabilisation est effectuée en continu et chronologiquement.
Universalité	⁸ Chaque opération financière ou comptable est comptabilisée.
Sincérité	⁹ Les écritures comptables et les pièces justificatives correspondent à la réalité. ¹⁰ Les opérations d'ouverture et de clôture de la comptabilité correspondent au résultat effectif du compte et comprennent les éléments effectifs du bilan.
Contrôle des disponibilités	¹¹ Toute personne responsable d'une caisse (caissiers et caissières) a l'obligation de confronter périodiquement l'existence des disponibilités avec les soldes comptables. Les écarts éventuels sont comptabilisés sur la base d'une pièce justificative visée par le supérieur ou la supérieure.
Interdiction de mélanger	¹² L'argent liquide et les papiers valeur de la commune ne doivent pas être mélangés avec les fonds privés.
Conservation des espèces et avoirs	¹³ La caisse et le coffre-fort ne peuvent pas contenir des espèces ou des titres au porteur qui n'ont pas été comptabilisés. Font exception, les biens pupillaires éventuellement administrés par la commune. Leur comptabilisation n'est pas absolument indispensable.
Ecritures comptables	¹⁴ Les écritures comptables erronées du grand livre sont extournées, c'est-à-dire corrigées au moyen d'une nouvelle écriture comptable.
Ecritures comptables provisoires	¹⁵ Lorsque le logiciel de comptabilité autorise l'enregistrement d'écritures comptables provisoires pouvant être corrigées sans journalisation des corrections, le journal doit être comptabilisé définitivement au moins trimestriellement et lors de la révision intermédiaire. Il n'est donc pas permis de gérer un journal d'écritures comptables provisoires au-delà de trois mois.
Contrôles	¹⁶ La comptabilité doit être contrôlable en tout temps. Le contrôle doit être possible de la pièce justificative en passant par l'écriture comptable jusqu'au résultat final et inversement et leur relation entre elles doit être sans faille. ¹⁷ Le rapport entre les écritures collectives et les affaires qu'elles concernent doit être justifiable immédiatement.
Impression sur papier	¹⁸ Le système doit permettre en tout temps l'impression sur papier des documents comptables enregistrés sur un support électronique.

Afin que les données ressortant de la comptabilité soient actuelles, les recettes et les dépenses sont enregistrées à jour dans les livres comptables auxiliaires ou le grand livre. L'importance des transactions et la grandeur de la commune déterminent si la comptabilité est tenue à jour quotidiennement ou mensuellement.

Lors de la révision intermédiaire effectuée sans avis préalable, il doit être possible de déterminer l'état de chaque compte en quelques minutes. Dans les petites collectivités cela signifie que la comptabilisation peut avoir lieu mensuellement. Dans les collectivités plus grandes, elle doit avoir lieu chaque jour ou au moins chaque semaine.

La tenue d'une « caisse des différences » séparée est prohibée.

La commune peut prétendre que les valeurs non comptabilisées mais déposées dans sa caisse ou son coffre-fort lui appartiennent. Il est donc important que l'argent privé n'y soit pas déposé.

4.3.3.2 Exigences relatives aux pièces justificatives

Directives de l'Oacot:	
Principe	¹ La pièce justificative atteste de l'exactitude de l'écriture comptable. Donc pas d'écriture comptable sans pièce justificative.
Contenu	² Pour attester de l'exactitude de l'écriture comptable, la pièce justificative doit contenir au moins la date, l'émetteur du document, le destinataire, le détail de la prestation et son montant ainsi que le numéro et le taux ou le montant de la TVA appliqué par le fournisseur. ³ La commune complète la pièce justificative avec le numéro chronologique, le visa, le mandat de paiement et l'imputation de l'écriture comptable.
Conservation	⁴ Les pièces justificatives sont classées et conservées de manière ordonnée.

4.3.3.3 Conservation

Directives de l'Oacot:

<i>L'original du compte annuel</i>	¹ L'original du compte annuel, avec son annexe éventuelle, doit être relié ou broché et conservé de manière permanente (⇒ <u>chapitre 4.4</u>).
<i>Les autres documents comptables</i>	² Les autres documents comptables (pièces justificatives, fiches de compte, journaux, inventaires, registres et livres auxiliaires), les contrôles des recettes, les listes de perception, les papiers de travail de l'organe de vérification des comptes ainsi que la correspondance relative à la gestion financière et la comptabilité sont conservés au moins durant dix années.
<i>Conservation des valeurs</i>	³ Les espèces, formulaires de chèques, papiers-valeurs, titres de créances, ainsi que la comptabilité, les documents comptables et les autres documents importants sont conservés de manière sûre, afin de prévenir des actes illicites et des pertes dues au feu, à l'eau ou à d'autres éléments.
<i>Directive sur les archives</i>	⁴ La directive de l'Oacot sur les archives communales et les délais de conservation des pièces s'applique au surplus. ⁶

Les documents doivent être conservés de manière sûre et ordonnée. Les directives faisant l'objet du chapitre IX. Archives (**articles 128 à 138 OCo**) ainsi que la directive de l'Oacot sur les archives communales et les délais de conservation des pièces s'appliquent au surplus. Les petites collectivités de droit communal ont tout avantage à confier leurs documents aux archives de la commune municipale. Dans ce cas, les directives relatives aux locaux d'archives gérés en commun seront observées.

L'Oacot recommande l'ouverture d'un dépôt bancaire ouvert pour la conservation adéquate des papiers-valeurs.

A propos du délai de dix ans pour la conservation des pièces justificatives:

- les pièces justificatives contenant des données personnelles doivent être détruites conformément à la loi sur la protection des données.
- les pièces justificatives relatives aux constructions ne posent aucun problème du point de vue de la protection des données; par contre, leur conservation peut avoir un intérêt historique. Pour les constructions relatives aux tâches subventionnées, l'Oacot recommande également une conservation prolongée. Selon l'évolution de la construction dans la commune, il est par exemple possible qu'une canalisation des eaux usées soit subventionnée longtemps après sa construction ; la commune doit alors produire les pièces justificatives originales.

⁶ ISCB 1/170.111/3.1

4.4 Le compte annuel

4.4.1 Contenu et étendue

OCo	Compte annuel	Art. 71 Le compte annuel comprend le bilan et le compte administratif.
	Engagements conditionnels	Art. 96 Les cautions et autres sûretés fournies en faveur de tiers sont mentionnées en annexe au bilan.
	Autres informations	Art. 97 ¹ La commune tient un registre qui renseigne sur tous les engagements et participations, qui ont une importance pour ses finances et qui n'apparaissent pas dans le compte annuel. ² Le registre doit mentionner en particulier les engagements pris par la commune en matière de financement, de responsabilité et de versements supplémentaires en relation avec <i>a</i> une participation à des organisations de droit public dans le cadre de la coopération intercommunale (syndicats de communes, établissements, etc.), <i>b</i> une participation à des personnes morales de droit privé, qui accomplissent des tâches communales, <i>c</i> des rapports contractuels conclus en vue de l'accomplissement de tâches communales, <i>d</i> la qualité de membre d'une association, d'une société simple ou d'une société coopérative, <i>e</i> des contrats de leasing, lorsque les engagements sont conditionnels, et <i>f</i> les valeurs d'assurance incendie.

Directives de l'Oacot:

Les positions du compte annuel des communes municipales et mixtes

¹ Le compte annuel des communes municipales et des communes mixtes contient, dans l'ordre défini ci-après, les positions suivantes:

- la table des matières,
- le rapport préliminaire, y compris l'analyse des indicateurs de la gestion financière et le résultat de la planification financière,
- l'aperçu du compte annuel,
- l'aperçu du financement,
- l'aperçu du bilan,
- l'aperçu du compte de fonctionnement selon les tâches,
- l'aperçu du compte de fonctionnement selon les natures,
- l'aperçu du compte des investissements selon les natures,
- le tableau des dépréciations,
- le contrôle des crédits d'engagement
- le tableau des crédits additionnels,
- la récapitulation détaillée du compte de fonctionnement,
- la récapitulation détaillée du compte des investissements,
- la récapitulation détaillée du bilan,
- le rapport succinct de l'organe de vérification des comptes,
- l'annexe du bilan.

Les autres collectivités de droit communal

² Le compte annuel des autres collectivités de droit communal peut renoncer à présenter les positions suivantes:

- l'aperçu du compte annuel,
- l'analyse des indicateurs de la gestion financière dans le rapport préliminaire,
- l'aperçu du compte de fonctionnement selon les tâches lorsque ce dernier ne porte que sur une tâche,
- l'aperçu du compte de fonctionnement selon les natures,
- l'aperçu du compte des investissements selon les natures.
- l'aperçu du bilan et
- l'aperçu du financement.

L'annexe du bilan

³ L'annexe du bilan fait état

- des engagements conditionnels selon **l'article 96 OCo**, soit les cautions et autres sûretés fournies en faveur de tiers comme, par exemple, les garanties de déficit,
- des éventuels contrats de leasing, lorsque les engagements sont conditionnels,
- la liste des valeurs d'assurance incendie des immeubles et des choses, ventilée selon les valeurs mobilières et immobilières et classée selon les patrimoines financier et administratif,
- la liste des valeurs économiques de remplacement et les attributions au financement spécial Alimentation en eau,
- la liste des valeurs économiques de remplacement et les attributions au financement spécial Epuration des eaux usées.

**Les inventaires
et registres**

⁴ Les documents suivants sont tenus à part du compte annuel:

- les inventaires,
- le registre relatif aux comptes collectifs du bilan. Cette liste détaillée est supprimée lorsque les positions du bilan y sont détaillées.
- le registre selon l'**article 97 OCo** renseignant sur tous les engagements et participations qui ont de l'importance pour les finances de la commune et qui n'apparaissent pas dans le compte.

Les normes de la comptabilité publique sont nombreuses. Leur impact se reflète dans le compte annuel. Les prescriptions sur l'établissement du compte annuel ont pour objectif, d'une part, l'obtention de documents comparables et transparents, d'autre part, de tenir compte des besoins en informations forts différents des groupes intéressés, soit les autorités, l'administration, les contribuables, les banques. Enfin, ces prescriptions doivent être adaptées à la structure et à la grandeur variable des collectivités de droit communal du canton de Berne.

Le bilan (⇒ chapitre 4.5) et le compte administratif (⇒ chapitre 4.6) doivent être complétés et commentés pour assurer la transparence et la comparabilité du compte annuel. Pour permettre la transparence des participations permanentes et celle des engagements conditionnels, une annexe au bilan (complément) est indispensable.

Pour satisfaire à l'intérêt digne de protection des créanciers de la commune, et pour une information transparente, l'ordonnance sur les communes exige désormais une annexe au bilan plus étendue que par le passé. Son contenu s'oriente aux prescriptions du droit privé.

La diversité des collectivités de droit communal implique également des comptes annuels d'importance différente. Les explications suivantes ont pour objet d'en définir le standard minimum. D'autres annexes et analyses des résultats sont permises. Toutefois, l'ordre dans lequel le compte annuel doit être présenté ainsi que le standard minimum exigé doivent être respectés. En effet, ils ont pour objectif d'assurer la transparence et la comparabilité du compte annuel de l'ensemble des collectivités de droit communal.

Le compte annuel comprend les éléments suivants:
(avec mention du contenu minimum et des collectivités de droit communal concernées)

1 Table des matières

(Toutes les collectivités de droit communal.)

- 2 Rapport préliminaire.** Le rapport préliminaire énumère les affaires les plus importantes de l'exercice comptable et commente le compte annuel clôturé ainsi que le résultat du dernier plan financier actualisé. Le rapport préliminaire commente les données de la comptabilité de l'exercice et les compare avec celles de l'exercice précédent, informe sur les quotités d'impôt appliquées et les émoluments périodiques perçus, le compte de fonctionnement, le compte des investissements, le bilan, le plan financier, les crédits additionnels (notamment les dépréciations complémentaires non budgétées), l'approbation du compte annuel par le conseil communal et (pour les communes municipales et les communes mixtes) l'analyse des indicateurs de la gestion financière.

Les indicateurs de la gestion financière et le résultat de la planification financière.

L'analyse porte sur les quatre indicateurs harmonisés de la gestion financière (le degré d'autofinancement, la capacité d'autofinancement, la quotité des intérêts et la quotité de la charge financière ⇒ [chapitre 3.6.2](#)) de la période de base, données qui sont comparées avec celles du dernier compte annuel et celles de l'évolution prévue durant la période de planification selon le dernier plan financier actualisé.

Les résultats de la planification financière actualisée (⇒ [chapitre 4.8](#)) font nouvellement partie intégrante du compte annuel et doivent expressément faire l'objet d'une information. L'obligation d'élaborer le plan financier a été étendue à tous les types de communes. Il est ainsi tenu compte de l'exécution des tâches et de la situation financière tendue que certaines petites collectivités de droit communal connaissent également.

Le rapport préliminaire contient les propositions faites par le conseil communal à l'organe communal compétent; il est signé conjointement par l'administratrice ou l'administrateur des finances et par le conseil communal.

(Toutes les collectivités de droit communal.)

(Les indicateurs de la gestion financière: seulement les communes municipales et mixtes)

3 Aperçu du compte annuel.

Le résultat du compte annuel et son financement sont présentés de manière transparente.
(seules les communes municipales et les communes mixtes établissent cet aperçu)

- 4 Analyse du financement,** soit l'analyse de la provenance et l'emploi des moyens, respectivement l'analyse des postes du bilan ayant été modifiés.

(seules les communes municipales et les communes mixtes établissent cette analyse)

5 Aperçu du bilan

(seules les communes municipales et les communes mixtes établissent cet aperçu)

6 Aperçu du compte de fonctionnement selon les tâches

L'aperçu du compte de fonctionnement résume les charges, les revenus ainsi que les charges nettes, respectivement les revenus nets des dix tâches principales (0 à 9).

(seules les communes municipales, les communes mixtes ainsi que les collectivités de droit communal dont la comptabilité comporte plusieurs tâches établissent cet aperçu)

- 7 **Aperçu du compte de fonctionnement selon les natures**
La classification par natures permet l'analyse pluriannuelle des charges et des revenus.
(seules les communes municipales et les communes mixtes établissent cet aperçu)
- 8 **Aperçu du compte des investissements selon les tâches et les natures, mais au moins selon les natures.**
Objectifs : ceux mentionnés pour l'Aperçu du compte de fonctionnement.
(seules les communes municipales, les communes mixtes ainsi que les collectivités de droit communal dont la comptabilité comporte plusieurs tâches établissent cet aperçu)
- 9 **Tableau des dépréciations.** Ce tableau documente et atteste la comptabilisation de dépréciations suffisantes. A cet effet, il sépare les dépréciations selon leur type, soit les dépréciations harmonisées (⇒ chapitre 4.5.3.3), les dépréciations calculées sur les valeurs économiques de remplacement (⇒ chapitre 4.9.2) et les dépréciations complémentaires (⇒ chapitre 4.5.3.8).
La présentation et la distinction entre les différents types de dépréciations sont nouvelles.
(Concerne toutes les collectivités de droit communal)
- 10 **Contrôle des crédits d'engagement.** Ce tableau enregistre tous les crédits d'engagement n'ayant par encore fait l'objet d'un arrêté de compte (⇒ chapitre 4.2.5.2). Il s'agit d'un inventaire des crédits d'engagement décidés, concernant des projets en cours d'exécution ou dont l'exécution est prévue plus tard, ou encore de crédits d'engagement dont les paiements n'ont pas encore été exécutés.
(Concerne toutes les collectivités de droit communal)
- 11 **Tableau des crédits additionnels.** Ce tableau enregistre tous les crédits additionnels nécessaires (⇒ chapitre 4.2.5.7). Il fait la distinction entre les crédits additionnels de la compétence du pouvoir exécutif et ceux de la compétence de l'organe supérieur; il précise également pour chaque crédit additionnel la date à laquelle il a été accordé.
Seules les dénominations du tableau des crédits additionnels ont été modifiées.
Nous avons renoncé à faire la distinction terminologique au niveau des crédits additionnels. Le terme de «crédit additionnel» est désormais seul utilisé pour les divers types.
Chaque commune doit fixer elle-même une limite exprimée en francs. Selon l'importance de la commune, cette limite se situera entre Fr. 100.- et Fr. 5'000.-.
(Concerne toutes les collectivités de droit communal)
- 12 **Récapitulation détaillée du compte de fonctionnement**, classé par tâches.
(Concerne toutes les collectivités de droit communal)
- 13 **Récapitulation détaillée du compte des investissements**, classé par tâches.
(Concerne toutes les collectivités de droit communal)
- 14 **Récapitulation détaillée du bilan**
(Concerne toutes les collectivités de droit communal)
- 15 **Rapport succinct de l'organe de vérification des comptes**
Nouvellement, seul le rapport succinct (⇒ chapitre 5.5.3) délivré par l'organe de vérification des comptes (⇒ chapitre 5.2) doit être joint à l'original du compte annuel. Les autres documents relatifs à la vérification des comptes sont conservés par l'organe de vérification des comptes ou sont versés aux archives de la commune.
(Concerne toutes les collectivités de droit communal)

16 Annexe du bilan:

Inventaire des engagements conditionnels

Cet inventaire mentionne les engagements conditionnels selon l'article 96 OCo, soit les cautions et autres sûretés fournies en faveur de tiers comme les garanties de déficit et les contrats de leasing lorsque les engagements sont conditionnels.

Comme leur nom l'indique, les engagements conditionnels ne devront être honorés par la commune à l'égard de tiers que si certaines conditions sont remplies. Le règlement d'organisation de la commune précise l'organe communal compétent pour contracter de tels engagements. Si ce règlement est muet, la compétence financière pour les nouvelles dépenses uniques s'applique. (Concerne toutes les collectivités de droit communal)

Liste détaillée de la valeur d'assurance incendie des immeubles et des choses

Cette liste détaillée fait état de la valeur d'assurance incendie des immeubles et des choses propriétés de la commune. Elle distingue entre les immeubles des patrimoines financier et administratif et les choses mobilières. (Concerne toutes les collectivités de droit communal)

Feuille de calcul faisant état des valeurs économiques de remplacement et des attributions au financement spécial Alimentation en eau.

Cet élément du compte annuel est nouveau : Il est nécessité par le nouveau mode de financement (⇒ chapitre 4.9.2) des tâches Alimentation en eau et Epuration des eaux usées. Ces deux feuilles de calcul permettent le contrôle des opérations découlant du nouveau mode de financement. (Concerne toutes les collectivités de droit communal possédant des installations d'alimentation en eau)

Feuille de calcul faisant état des valeurs économiques de remplacement et des attributions au financement spécial Epuration des eaux usées. (Concerne toutes les collectivités de droit communal possédant des installations d'Epuration des eaux usées)

Les registres suivants sont tenus indépendamment du compte annuel:

Inventaires

Le mobilier et les objets mobiliers propriétés de la commune sont justifiés par des inventaires détaillés. (Concerne toutes les collectivités de droit communal)

Registre des comptes collectifs et registre des valeurs d'assurance

Il renseigne sur leur contenu de manière détaillée et en francs (liste des débiteurs, des papiers-valeurs, des immeubles, du mobilier, etc.). La tenue de ce registre n'est pas nécessaire lorsque les positions détaillées ressortent du bilan.

Le registre des immeubles peut être complété par leur valeur d'assurance incendie et ainsi remplacer la liste des immeubles mentionnée plus haut. (Concerne toutes les collectivités de droit communal dont le bilan comptabilise des comptes collectifs)

Registre de la qualité de membre d'associations et de sociétés et des participations permanentes

La qualité de membre d'une association et la participation à une association, la qualité de membre d'une société simple et la participation à une telle société, et la qualité de membre d'une société coopérative et la participation à une telle société, mais **nouvellement aussi** la participation à une société anonyme par actions ou à une autre institution de droit privé **accomplissant des tâches publiques** font l'objet d'un **registre** renseignant, cas échéant, sur la responsabilité financière et l'obligation d'effectuer des versements supplémentaires. (Concerne toutes les collectivités de droit communal)

Le compte annuel ainsi défini est entièrement public. La manière dont cette information est donnée sur le compte annuel est laissée à l'appréciation de la commune. N'est pas publique, la consultation des fiches de compte et des pièces justificatives, lorsqu'elles contiennent des données personnelles (par exemple les prestations de la prévoyance sociale, les salaires). La protection des données est ainsi assurée. Cette formulation est nouvelle et conforme au principe de publicité tel qu'il est défini par le droit supérieur. Autrement dit, les fiches de compte et les pièces justificatives peuvent désormais être consultées lorsqu'elles ne contiennent pas de données personnelles.

Pour la présentation du compte annuel, on consultera le compte modèle contenu dans l'annexe pour l'administration des finances.

Le compte annuel est établi par l'administration des finances. Le conseil communal l'approuve en sa qualité d'organe responsable et le signe. L'organe de vérification des comptes procède ensuite à sa vérification. Finalement, le compte annuel est approuvé par l'organe législatif compétent.

Dès que l'organe législatif compétent a approuvé le compte annuel, mais au plus tard au 31 juillet, l'original du compte annuel, avec son annexe éventuelle, relié ou broché (mais en règle générale sans les pièces justificatives) est remis au préfet ou à la préfète en vue de son apurement. Le rapport d'apurement préfectoral est porté immédiatement à la connaissance du conseil communal et de l'organe de vérification des comptes.

Cette disposition est nouvelle : le rapport d'apurement préfectoral doit impérativement être porté à la connaissance de l'organe de vérification des comptes.

L'original du compte annuel relié ou broché, avec son annexe éventuelle, est conservé de manière permanente (⇒ [chapitre 4.4](#)).

4.4.2 Ecritures comptables à l'époque de la clôture des comptes

Toutes les écritures comptables de clôture doivent avoir été comptabilisées lorsque le compte annuel est soumis à l'assemblée communale ou au parlement communal pour approbation.

Le compte de fonctionnement présente les charges et les revenus sans le report du résultat ; le bilan de clôture comprend les éléments y compris le résultat de l'exercice comptable.

L'excédent de revenus ou de charges du compte de fonctionnement modifie la fortune nette. Cette dernière constitue une réserve pour la couverture de futurs excédents de charges éventuels.

Une « utilisation de l'excédent de revenus » n'est pas permise. Si le compte de fonctionnement clôture avec un résultat plus favorable que celui prévu par le budget, l'organe communal compétent a par contre la possibilité de décider au moyen d'un crédit additionnel d'affecter partiellement ou totalement l'excédent à la comptabilisation de dépréciations complémentaires. Le crédit doit toutefois être ratifié par l'organe communal compétent avant la décision relative à l'approbation du compte communal.

Les communes dont le bilan comptabilise un découvert doivent impérativement neutraliser leur excédent de revenus en dépréciant leur découvert (nature 333); aussi longtemps qu'il n'est pas intégralement déprécié, leur compte de fonctionnement clôture de manière équilibrée.

Le compte de fonctionnement des syndicats de communes est présenté de manière équilibrée; autrement dit, les charges nettes (charges diminuées des revenus éventuels) à répartir entre les communes affiliées sont comptabilisées selon la clé de répartition réglementaire dans le cadre des écritures de clôture. Leur compte de fonctionnement ne présente donc ni un excédent de charges ni un excédent de revenus.

4.4.3 L'approbation du compte annuel

OCo	Clôture	Art. 80 ¹ Le conseil communal accorde à l'organe de vérification des comptes au moins un mois pour réviser le compte annuel clos. ² Il soumet le compte annuel vérifié à l'organe communal compétent à fin juin au plus tard.
------------	---------	---

Le déroulement correct de la procédure d'approbation du compte annuel commence par l'établissement du projet de compte annuel par l'administration des finances. Ce projet, y compris le rapport préliminaire et l'annexe du bilan éventuelle, est examiné par le conseil communal et, si nécessaire, modifié et/ou complété par l'administration des finances. Une fois le compte annuel approuvé par le conseil communal, ce dernier est transmis à l'organe de vérification des comptes qui dispose d'au moins un mois pour réviser le compte annuel. A la fin de ses travaux, l'organe de vérification des comptes se réunit avec le conseil communal ou une délégation de ce dernier pour examiner ensemble les résultats de leur vérification dans le cadre de l'entretien final. L'organe de vérification des comptes fait alors part au conseil communal de la proposition qu'il fera à l'adresse de l'organe législatif compétent pour approuver le compte annuel.

L'Oacot recommande à l'administration des finances de présenter le compte annuel clôturé au plus tard à mi-mars. Ainsi, les différents organes disposent d'assez de temps pour accomplir leurs tâches.

L'organe législatif compétent traitera le crédit additionnel éventuellement nécessaire pour les dépréciations complémentaires non budgétées dans un point séparé de l'ordre du jour et avant de procéder à l'approbation du compte annuel.

4.5 Bilan

OCo	Principe	Art. 72 Le bilan comptabilise les actifs et les passifs.
	Actif	Art. 73 L'actif se compose a du patrimoine financier, b du patrimoine administratif, c des avances aux financements spéciaux et d du découvert.
	Passif	Art. 76 Le passif comprend a les engagements (fonds de tiers), b les engagements envers les financements spéciaux et c la fortune nette.

Directives de l'Oacot:

Classification par natures	¹ Le bilan détaillé est établi au moins sur la base de la classification par natures à quatre positions. Une présentation du bilan plus succincte n'est pas admise.
Comptes collectifs	² Les positions du bilan peuvent faire l'objet de comptes collectifs ou de comptes détaillés. <ul style="list-style-type: none">• Une liste détaillée justifiant le contenu des comptes collectifs du patrimoine financier est tenue à jour à part la comptabilité.• Les positions du patrimoine administratif peuvent être justifiées par les inventaires, le cadastre des conduites, le plan des routes et la liste des immeubles.

Présentation minimale du bilan

Exemple:

Tous les terrains bâtis du patrimoine administratif d'une commune peuvent être comptabilisés séparément, avec la subdivision d'un compte (1143.01 Ecole du village, 1143.02 Maison communale etc.), ou figurer au bilan dans le compte collectif 1143 Terrains bâtis.

Les éléments du patrimoine administratif doivent être justifiés par une liste détaillée tenue à part dans laquelle ils sont décrits mais sans exprimer une valeur en francs. Cette liste détaillée peut se baser sur le cadastre des conduites, le plan des routes, etc. Lorsque la commune fait des comparaisons intercommunales des prestations (benchmarking), un tel registre est tout simplement indispensable compte tenu des données détaillées qu'il contient (l'année de construction, le montant de l'investissement brut, la durée d'utilisation, les dépréciations, la valeur comptable résiduelle).

4.5.1 Constitution et présentation du bilan

Actif	Passif
10 Patrimoine financier	20 Engagements (fonds de tiers)
11 Patrimoine administratif	22 Engagements envers les financements spéciaux
12 Avances aux financements spéciaux	23 Fortune nette
13 Découvert du bilan	

Le détail du cadre comptable et les prescriptions relatives à la présentation du bilan figurent dans l'annexe pour l'administration des finances. Le bilan de clôture de l'exercice comptable comprend les valeurs actualisées par la comptabilité, après la comptabilisation du résultat du compte de fonctionnement.

Le classement d'un élément du patrimoine dans le patrimoine financier ou dans le patrimoine administratif a d'importantes conséquences. La nature des deux patrimoines est définie aux chapitres 4.2.4.4 Placements et 4.2.4.5 Dépenses, où les compétences différenciées sont également traitées. Les participations permanentes, les prêts et les subventions aux investissements accordés à des tiers pour des tâches d'infrastructures doivent être comptabilisés par le compte des investissements et être reportés au patrimoine administratif lors de la clôture annuelle. Lorsque la décision sur la dépense doit être prise, l'organe appelé à décider est également informé sur son classement dans le patrimoine financier ou dans le patrimoine administratif.

4.5.2 Patrimoine financier

OCo	Patrimoine financier	<p>Art. 74 Le patrimoine financier comprend les valeurs qui peuvent être aliénées sans nuire à l'exécution des tâches publiques.</p> <p>Art. 81 ¹ Le patrimoine financier est inscrit au bilan à son prix d'acquisition ou de construction.</p> <p>² Il est déprécié si des pertes ou des moins-values sont enregistrées.</p>
------------	----------------------	---

Directives de l'Oacot:

Rendement convenable	¹ Les placements sont faits de manière sûre. Les placements du patrimoine financier doivent donc produire un rendement convenable et ne pas imposer de charges induites au compte de fonctionnement.
Répartition des immeubles	<p>² Un même immeuble peut être porté au bilan dans les deux genres de patrimoines (patrimoine financier et patrimoine administratif) lorsque</p> <ul style="list-style-type: none"> • l'immeuble pourrait être réparti en propriétés par étages, et • lorsqu'il n'existe aucune liaison directe entre une partie de l'immeuble et l'exécution d'une tâche publique, et • lorsque la répartition est économiquement justifiée, et • lorsque la répartition est établie sur la base du décompte de construction ou de la surface des locaux et qu'elle peut être justifiée de manière suffisante.
Principe d'imparité	³ Si la valeur vénale est supérieure au prix d'achat ou de construction, aucune réévaluation de sa valeur comptable n'est permise. Les gains comptables éventuels ne seront comptabilisés qu'au moment de leur réalisation, c'est-à-dire lorsque la vente en question aura été réalisée.
Moins-values enregistrées	⁴ Si le rendement du patrimoine financier réalisé, observé sur plusieurs années, est inférieur au renchérissement, le conseil communal confronte la valeur vénale actuelle avec sa valeur comptable. Si la valeur vénale est inférieure à la valeur comptable, le conseil communal décide de sa propre compétence et sans retard d'adapter l'évaluation par la comptabilisation de dépréciations.

Dépréciations	⁵ Le conseil communal peut réévaluer le patrimoine financier à son prix d'acquisition si ce dernier a fait précédemment l'objet de dépréciations et si la valeur vénale est au moins égale à la nouvelle valeur comptable.
Transparence des coûts	⁶ La tâche 942 Immeubles du patrimoine financier comptabilise également, en plus des charges et revenus payés en espèces, les charges imputées comme les charges de personnel, les biens, services et marchandises, les intérêts du capital investi ainsi que l'éventuelle attribution au financement spécial couvrant la dépréciation découlant de l'usage et l'entretien apériodique.

Le patrimoine financier comprend les valeurs qui peuvent être aliénées librement sans nuire à l'exécution des tâches publiques. Il s'agit de la caisse, des comptes courant postaux et bancaires, des avoirs, des comptes d'épargne, des immeubles appartenant au patrimoine financier, donc réalisables, etc. Le patrimoine financier possède une valeur commerciale. Il est saisissable et les immeubles peuvent donc être grevés d'hypothèques.

Ne font pas partie du patrimoine financier les valeurs que la loi ou la commune affecte à l'accomplissement d'une tâche publique.

Exemple:

Selon décision de l'assemblée communale, la commune participe au capital-actions de Parking SA. Ces actions sont comptabilisées au chapitre prêts et participations permanentes du patrimoine administratif car, en l'occurrence, il s'agit d'une tâche publique librement consentie par elle.

Le patrimoine financier consiste donc en placements de capitaux. Les placements du patrimoine financier doivent produire un rendement convenable et ne pas imposer de charges induites au compte de fonctionnement. Cela justifie leur comptabilisation à leur prix de revient. Les dépréciations du patrimoine financier ne sont admises que si des pertes ou des moins-values sont enregistrées. Elles doivent alors impérativement être comptabilisées. Dans le cas contraire, le principe de la sincérité du bilan ne serait pas observé et le bilan refléterait une situation patrimoniale ne correspondant pas à la réalité.

D'une manière générale, toute dépense liée à l'acquisition ou la construction d'un élément du patrimoine financier fait partie de son prix d'acquisition.

Exemple:

La commune achète une parcelle de terrain dans le but de la viabiliser et de la mettre à disposition au prix coûtant à des personnes désirant construire (vente ou droit de superficie). Font partie du prix d'acquisition:

- *le prix d'achat de la parcelle*
- *les frais de l'acte authentique*
- *les dépenses de viabilités*
- *les intérêts du capital investi.*

Les dépenses liées à la transformation ou à l'agrandissement d'un immeuble du patrimoine financier (plus-values) font également partie du prix d'acquisition.

Dès qu'un élément du patrimoine est affecté à l'accomplissement d'une tâche publique, il doit être transféré au patrimoine administratif.

Exemple:

L'immeuble abritant l'école comprend un logement réservé au concierge. L'immeuble scolaire y compris le logement du concierge figure au patrimoine administratif ; il est déprécié à raison de 10 pour-cent de la valeur comptable résiduelle.

La répartition de l'immeuble dans les deux patrimoines (patrimoine financier et patrimoine administratif) n'est pas recommandée lorsque la partie la plus petite représente moins de 25 pour-cent de la valeur comptable totale.

Le patrimoine financier figure au bilan à son prix d'acquisition ou de construction. Il est déprécié si des pertes ou des moins-values sont enregistrées (**article 81 OCo**). Là où des dépréciations ont été comptabilisées précédemment alors qu'objectivement et selon la règle citée elles n'étaient pas justifiées, le conseil communal a la possibilité, de sa propre compétence, de rétablir l'évaluation correcte. Ce faisant, il observera le principe de la sincérité du bilan. Une surévaluation n'est pas permise.

Exemple:

La valeur comptable d'un immeuble du patrimoine financier a fait l'objet de dépréciations durant les années nonante, ramenant cette valeur de Fr. 800'000.- (prix d'achat de 1986) à Fr. 600'000.-, afin de tenir compte d'une moins-value due au projet de construction d'une station d'incinération des déchets dans son proche environnement. Entre-temps, ce projet a été abandonné. La valeur vénale de l'immeuble est estimée aujourd'hui à Fr. 900'000.-. Le conseil communal peut réévaluer l'immeuble en question à raison du montant des dépréciations de Fr. 200'000.-. La nouvelle valeur comptable est donc fixée à Fr. 800'000.-. Une réévaluation plus élevée n'est pas permise.

4.5.2.1 Disponibilités

La caisse, les comptes courants postaux et bancaires, les avoirs bancaires à court terme. Les disponibilités sont comptabilisées à leur valeur nominale, les devises étrangères sont évaluées au cours du jour en vigueur à la date du bilan.

4.5.2.2 Avoirs

Les comptes courants, les impôts à encaisser, les autres avoirs.

Principe : les avoirs (débiteurs) sont comptabilisés à leur valeur nominale. Les débiteurs douteux font l'objet d'une évaluation de cas en cas ; la correction est comptabilisée sur un compte 2049 Comptes correctifs d'actifs.

Impôts à encaisser

A la date de la clôture du compte annuel, la majeure partie des contribuables n'a pas encore réglé la troisième tranche d'impôts attendu que le délai de paiement est fixé au 10 janvier de l'année suivante. D'autre part, bien qu'impayées, une grande partie des créances fiscales ne sont pas contestées. Afin de tenir compte des pertes fiscales éventuelles, et pour satisfaire au principe de la sincérité du bilan, la comptabilisation de provisions s'impose. Selon la situation propre à chaque commune, une des procédures suivantes sera appliquée au calcul de ces provisions:

- Chaque créance fiscale fait l'objet d'un examen particulier afin d'évaluer le montant des provisions nécessaires.
- Si l'on procède à une évaluation globale, ces provisions seront limitées à 5 pour-cent du montant des impôts à encaisser inscrit au bilan de clôture.

L'Oacot recommande d'évaluer le montant des provisions nécessaires sur la base d'un examen particulier de chaque créance.

Exemples:

- *La commune a connaissance des difficultés financières d'un contribuable. Sur la base de l'examen particulier auquel elle procède, elle apprécie le risque du non-paiement et fixe le montant approprié de la provision.*
- *La commune a été informée par son plus gros contribuable que le gain de fortune réalisé lors de la vente d'un immeuble, dont le montant a été versé, sera compensé avec des pertes réalisées précédemment. Attendu que cette recette devra être restituée, la comptabilisation d'une provision s'impose.*

Autres avoirs

Les créances irrécupérables attestées par un acte de défaut de biens doivent être dépréciées.

4.5.2.3 Titres, prêts et participations permanentes

Les papiers-valeurs à revenu fixe, les actions, les parts sociales, les prêts.
Ces titres sont inscrits au bilan à leur valeur d'achat, les prêts le sont à leur valeur nominale.

Les papiers-valeurs à revenu fixe comme les obligations, les comptes d'épargne, les cédules hypothécaires et les prêts sont comptabilisés à leur valeur nominale. Attendu que les obligations sont remboursées à 100 pour-cent à leur échéance, les différences de cours constatées durant leur période de placement ne doivent pas impérativement être comptabilisées.

Pour l'évaluation des actions et des parts sociales, le principe généralement applicable est le suivant : si, à la date du bilan, le cours est supérieur à la valeur comptable, la différence de cours, respectivement le gain comptable, ne sont pas comptabilisés. Par contre, si le cours est inférieur à la valeur comptable, la différence de cours, respectivement la moins-value, doit être comptabilisée au plus tard lors de la clôture annuelle. Le conseil communal est compétent pour décider. Il observe ainsi le principe de la sincérité du bilan. Ce faisant, la valeur comptable sera identique à la valeur de cours ; la perte de cours est comptabilisée au titre des dépréciations du patrimoine financier (nature 330).

Pour les prêts et participations permanentes appartenant au patrimoine administratif, il existe une réglementation particulière (⇒ [chapitre 4.5.3.9](#)). Ces éléments du bilan sont évalués comme le patrimoine financier et dépréciés si des pertes et des moins-values sont enregistrées.

4.5.2.4 Immeubles du patrimoine financier

L'immeuble du patrimoine financier affecté nouvellement à une tâche publique doit être transféré au patrimoine administratif. Le transfert intervient sur décision de l'organe compétent et est comptabilisé au compte des investissements.

Il peut être justifié, notamment pour les immeubles, de procéder à une répartition dans les deux genres de patrimoines (patrimoine financier et patrimoine administratif). En effet, les dépréciations harmonisées calculées à raison de 10 pour-cent de la valeur comptable résiduelle du patrimoine administratif pourraient conduire dans l'exemple suivant à créer une charge trop élevée ainsi qu'à un autofinancement supérieur à ce qui est nécessaire.

Exemple:

Lorsque la commune construit un immeuble dont le rez-de-chaussée est occupé par l'administration communale et que les étages abritent six logements, la possibilité d'inscrire l'administration communale à son patrimoine administratif et les six logements à son patrimoine financier est évidente.

Toutes les conditions sont remplies dans cet exemple: en cas de réalisation forcée, l'immeuble peut être réparti en propriétés par étages, il n'existe aucune liaison directe entre la partie de l'immeuble abritant les logements et celle affectée à l'exécution de la tâche publique qu'est l'administration communale, la répartition de l'immeuble dans les deux genres de patrimoines est économiquement justifiée car la comptabilisation de dépréciations harmonisées sur la partie abritant les logements aurait pour conséquence un autofinancement supérieur à ce qui est nécessaire et la répartition peut être établie sur la base du décompte de construction ou de la surface des locaux.

L'Oacot recommande l'institution d'un financement spécial couvrant la dépréciation découlant de l'usage et l'entretien apériodique (FS MVE) des immeubles du patrimoine financier. L'attribution à ce financement spécial se mesure à des critères d'économie d'entreprise.

Un exemple exhaustif de ce financement spécial figure dans l'annexe de l'administration des finances. L'exemple édité en 1992 y a subi quelques modifications de détail.

La tâche 942 Immeubles du patrimoine financier comptabilise également, en plus des charges et revenus payés en espèces, les charges imputées comme les charges de personnel, les biens, services et marchandises, les intérêts du capital investi ainsi que l'éventuelle attribution au financement spécial couvrant la dépréciation découlant de l'usage et l'entretien apériodique. Ces charges doivent intégralement être couvertes par les revenus des immeubles. De plus et en règle générale, la gérance des immeubles du patrimoine financier produit un rendement convenable, conforme au marché. Si ce n'est pas le cas, l'excédent de charges doit être couvert par des moyens financiers publics. Or, ces moyens ne sont disponibles que sur décision portant sur une dépense prise par l'organe communal compétent.

L'annexe pour l'administration des finances contient l'exemple d'un compte d'exploitation pour les immeubles du patrimoine financier.

Rénovations

En règle générale, les travaux de rénovation se répartissent en dépenses visant le «maintien de la valeur» et de dépenses ayant le caractère de plus-values. Pour les deux types de dépenses, les moyens du financement spécial Immeubles du patrimoine financier (FS MVE) couvrent la dépréciation découlant de l'usage et l'entretien apériodique. Les dépenses visant le « maintien de la valeur » de l'immeuble peuvent être dépréciées au cours de l'année des travaux de rénovation. Cette dépréciation doit être justifiée par la commune.

Immeubles surévalués

Si un immeuble a été acheté et inscrit au bilan à une valeur supérieure à sa valeur vénale actuelle, sa valeur comptable doit être rectifiée à charge du compte de fonctionnement. Cela est également valable lorsque les dépenses relatives à des travaux de rénovation sont portées en augmentation de la valeur comptable d'un immeuble et qu'elles conduiraient à une surévaluation de l'immeuble en cause. La nécessité de cette rectification doit être justifiée par la commune.

Octroi d'un droit de superficie

Lorsqu'un terrain fait l'objet d'un droit de superficie, la valeur comptable de ce terrain doit être fixée à nouveau. La rente foncière est capitalisée au taux valable pour les prêts hypothécaires en premier rang pour locaux d'habitation, respectivement pour immeubles artisanaux et industriels de la BCBE ; ce taux est majoré de 1 à 2 pour-cent en raison du risque encouru. La rente foncière ainsi capitalisée correspond alors au prix d'acquisition ou de construction défini par l'ordonnance sur les communes (**article 81 OCo**). La commune procède à un réexamen de cette valeur lorsque la rente foncière diminue, moins-value qui a pour conséquence une perte comptable par rapport au prix d'acquisition ou de construction déterminé précédemment.

Si, par rapport à rente foncière ainsi capitalisée, la valeur vénale du terrain est inférieure à sa valeur comptable, la différence doit être dépréciée. Par contre, si la valeur vénale du terrain est supérieure à sa valeur comptable, cette dernière n'est pas modifiée.

Transfert de terrain à bâtir dans la zone agricole

Lorsque le plan d'aménagement local transfère du terrain à bâtir dans la zone agricole, la valeur comptable de l'immeuble concerné doit être fixée à nouveau. La valeur comptable des immeubles agricoles doit être déterminée sur la base du droit foncier agricole, soit leur valeur de rendement. La différence entre la valeur comptable du terrain à bâtir et la valeur comptable déterminée sur la base du droit foncier agricole doit faire l'objet d'une dépréciation unique à charge du compte de fonctionnement (nature 330, dépréciations du patrimoine financier). La date de la comptabilisation est celle de l'entrée en force de chose jugée du plan d'aménagement local.

Transfert de terrain de la zone agricole à la zone à bâtir

Dans ce cas, aucune réévaluation ne doit être comptabilisée. Ce n'est qu'à l'époque de la vente du terrain à bâtir que le gain comptable effectivement réalisé sera comptabilisé.

Transfert de terrain du patrimoine financier dans une autre zone

Lorsque du terrain à bâtir ou des terres agricoles du patrimoine financier sont transférés dans la zone d'utilité publique, les immeubles concernés doivent être transférés à leur valeur comptable au patrimoine administratif. La décision en matière de dépense est celle prise lors du transfert dans la zone d'utilité publique. Le report au patrimoine administratif est comptabilisé au compte des investissements. Ces immeubles font ensuite l'objet de dépréciations harmonisées du patrimoine administratif calculées au taux de 10 pour-cent de la valeur comptable résiduelle.

Taxes de viabilités et contributions de raccordement

Lorsque des terrains ou des immeubles propriétés de la commune sont viabilisés, leur part de taxes de viabilités et de contributions de raccordement doivent être portées en augmentation de la valeur comptable des immeubles concernés; les recettes correspondantes figurent au compte des investissements.

Transferts du patrimoine administratif au patrimoine financier

Les immeubles sont transférés du patrimoine administratif au patrimoine financier à leur valeur comptable. Une décision de désaffectation des éléments du patrimoine administratif est nécessaire et doit être prise par l'organe communal compétent en raison de leur valeur vénale. Si plusieurs immeubles du patrimoine administratif sont compris dans un compte collectif, la valeur comptable du ou des immeubles concernés doit être calculée sur la base de la valeur d'acquisition ou de construction initiale, diminuée des dépréciations comptabilisées.

Transferts de patrimoine financier au patrimoine administratif

Les immeubles sont transférés du patrimoine financier au patrimoine administratif à leur valeur comptable. Une décision d'affectation des éléments du patrimoine financier au patrimoine administratif est nécessaire (**article 104 OCo**) et doit être prise par l'organe communal compétent en raison de la dépense. La valeur vénale détermine la compétence financière. Par la suite, ces immeubles font l'objet de dépréciations harmonisées du patrimoine administratif calculées au taux de 10 pour-cent de la valeur comptable résiduelle.

Réévaluation des immeubles

Une réévaluation générale des immeubles du patrimoine financier d'une commune ayant par exemple pour objectif l'affectation du gain comptable ainsi réalisé à la dépréciation du découvert du bilan n'est pas permise car une telle transaction ne ferait que reporter à plus tard l'amélioration absolument nécessaire du résultat du compte de fonctionnement (élimination des excédents de charges) ni ne conduirait à l'amélioration de la trésorerie.

En résumé, lorsque les conditions sont remplies, des réévaluations d'immeubles du patrimoine financier sont permises de cas en cas. Seules les réévaluations limitées au prix d'acquisition ou de construction sont possibles. Et cela, seulement si la valeur vénale est au moins égale à la nouvelle valeur comptable ainsi déterminée.

L'ordonnance sur les communes ne prévoit la dépréciation du patrimoine financier que si des pertes ou des moins-values sont réalisées. Là où des dépréciations ont été comptabilisées précédemment alors qu'objectivement elles n'étaient pas justifiées par des pertes ou des moins-values, l'opération a conduit à la création de réserves latentes. Le conseil communal a la possibilité, de sa propre compétence, de rétablir l'évaluation correcte. Ce faisant, il observera le principe de la sincérité du bilan. Une surévaluation n'est pas permise.

Comptabilisation de l'achat, de la vente et du changement de zone des immeubles

La date de l'acte notarié est déterminante pour la comptabilisation de l'achat d'un immeuble. La même date s'applique également pour la comptabilisation de la vente. Un éventuel gain comptable ou une moins-value doivent être comptabilisés également durant l'exercice correspondant à la date de l'acte notarié.

La date d'approbation par l'autorité cantonale compétente est déterminante pour la comptabilisation du changement de zone des immeubles. Le recours au Tribunal administratif reste réservé. Dans ce cas, la date de la comptabilisation est celle de l'entrée en force de chose jugée du plan d'aménagement local.

4.5.3 patrimoine administratif

OCo	Patrimoine administratif	Art. 75 Le patrimoine administratif comprend les valeurs indispensables à l'accomplissement des tâches publiques. Art. 82 ¹ La valeur comptable se compose a de la valeur comptable résiduelle enregistrée au début de l'exercice et b de l'investissement net de l'exercice.
	Dépréciations	Art. 83 ¹ Les prêts et participations permanentes sont déduits de la valeur comptable du patrimoine administratif. Dix pour cent du montant obtenu sont ensuite comptabilisés comme charges au titre des dépréciations (dépréciations harmonisées). ² Les dépréciations doivent être comptabilisées individuellement pour les tâches financées par les recettes fiscales et pour chaque financement spécial.
	Dérogations	Art. 84 ¹ L'Office des affaires communales et de l'organisation du territoire peut autoriser des dérogations à l'article 83 lorsque des raisons économiques le justifient. ² Les règles cantonales particulières en matière de dépréciations sont réservées. ³ Les prêts et les participations permanentes du patrimoine administratif sont dépréciés selon les règles établies pour le patrimoine financier.
	Dépréciations complémentaires	Art. 85 ¹ La commune peut comptabiliser des dépréciations complémentaires si celles-ci ont été autorisées avec le budget ou par l'adoption d'un crédit additionnel. ² Les dépréciations complémentaires sont récapitulées séparément.

Directives de l'Oacot:

Transfert de patrimoine administratif à une entité autonome	¹ Le transfert de patrimoine administratif à une entité autonome, comprenant également le transfert de tâches publiques, est effectué à leur valeur comptable lorsque la commune participe à cette entité et qu'elle n'est pas en mesure de se séparer entièrement de l'exécution des tâches en question.
Financement spécial	² Lorsque, pour des motifs économiques, le transfert des éléments du patrimoine administratif à leur valeur comptable n'est pas possible, une provision comptabilisée en la forme d'un engagement envers le financement spécial intitulé « Transfert de patrimoine administratif » doit être comptabilisée. Ce financement spécial n'est pas crédité d'un intérêt.
Attribution au financement spécial	³ L'attribution à ce financement spécial est comptabilisée lors du transfert du patrimoine administratif ; son montant est égal au montant de la réévaluation opérée sur le patrimoine administratif concerné afin d'en neutraliser le gain comptable non encore réalisé dans les faits.
Prélèvements effectués sur le financement spécial	⁴ Les prélèvements, de la compétence du conseil communal, ne peuvent être effectués qu'à l'époque de la vente (ou de la vente partielle) de la participation, soit lorsque la commune se sépare entièrement de l'exécution des tâches publiques ou une des tâches en question.
Dissolution du financement spécial	⁵ La dissolution de ce financement spécial ne peut être effectuée qu'à l'époque de la vente de la participation. En cas de vente partielle, la commune comptabilise un prélèvement proportionnel sur ce financement spécial.
Patrimoine financé par une taxe	⁶ Un financement spécial séparé intitulé « Transfert de patrimoine administratif » doit être comptabilisé pour chacune des tâches lorsque des éléments du patrimoine financés par une taxe sont transférés à une valeur autre que la valeur comptable.
Crédits additionnels	⁷ L'organe législatif compétent traitera les crédits additionnels éventuellement nécessaires pour les dépréciations complémentaires non budgétées dans un point séparé de l'ordre du jour et avant de procéder à l'approbation du compte annuel.

Le patrimoine administratif comprend toutes les valeurs indispensables à l'accomplissement des tâches publiques (ouvrages de génie civil, prêts et participations permanentes, subventions du compte des investissements, etc.). Cela signifie que chaque valeur est en liaison directe avec une tâche communale. Par principe, le patrimoine administratif ne peut être réévalué. De même, le patrimoine administratif ne peut être aliéné tant qu'il reste indispensable à l'accomplissement d'une tâche communale. Le patrimoine administratif n'a donc pas de contre-valeur au sens commercial du terme : il possède par contre une valeur d'usage pour l'exécution des tâches. De par sa destination, le patrimoine administratif n'est pas saisissable ⁷ et ne peut donc pas être hypothéqué. Il faut donc au préalable que la commune renonce à accomplir la tâche en cause pour qu'un élément du patrimoine administratif puisse être désaffecté et transféré au patrimoine financier. Cela est également valable lorsqu'un élément du patrimoine administratif est remplacé par un nouveau, sans que l'ancien ait été affecté à une nouvelle tâche (par exemple, lorsque l'ancienne école est remplacée par une nouvelle, et qu'elle est transformée en bâtiment locatif).

La nouvelle loi sur les communes permet le transfert d'éléments du patrimoine administratif à des entités autonomes. L'interdiction de réévaluer le patrimoine administratif peut avoir comme effet que la société par actions propriété de la commune aura une structure du bilan inadéquate du point de vue économique, ce qui à long terme rendra son financement difficile voire impossible. Il peut donc être nécessaire de procéder à une réévaluation des apports de la commune dans la société par actions. Le gain comptable qui en résulte est alors neutralisé par la comptabilisation d'une provision sous la forme d'un engagement envers un financement spécial intitulé « Transfert de patrimoine administratif ». Ainsi, l'opération est neutre et aucun gain comptable n'est comptabilisé attendu qu'il n'est pas encore réalisé dans les faits. Aussi longtemps que la privatisation en question ne sera pas entièrement réalisée, c'est-à-dire que la commune conservera les biens et son influence sur la société, l'engagement envers le financement spécial (⇒ [chapitre 4.5.5](#)) sera maintenu au bilan. Ce n'est que lorsque la commune se sera définitivement séparée de l'exécution de la tâche que la réalisation des recettes sera effective. Ce n'est donc qu'à cette époque que l'engagement envers le financement spécial pourra être dissout et que le gain comptable pourra être considéré comme étant réalisé et donc crédité au compte de fonctionnement. En cas de vente partielle de sa participation, la commune comptabilise un prélèvement proportionnel sur ce financement spécial. Cet instrument représente une solution transitoire pour empêcher les abus visant à soustraire certaines tâches à la surveillance financière des communes. Une réglementation définitive est prévue dans le cadre des futures prescriptions exhaustives relatives aux consolidations comptables.

Lorsqu'une autorité cantonale édicte des règles particulières en matière de dépréciations, applicables à des objets déterminés, ces dispositions sont prépondérantes par rapport aux principes d'évaluation et de dépréciations de l'ordonnance sur les communes. C'est ainsi que les foyers comptabilisent le montant de la dépréciation arrêté par la décision de l'autorité cantonale compétente en matière de répartition des charges. Les collectivités de droit communal assujetties à l'impôt comptabilisent leurs dépréciations selon les prescriptions de la loi sur les impôts directs de l'Etat et des communes ⁸ respectivement selon les taux fixés par l'ordonnance sur les amortissements. ⁹ Pour les tâches Alimentation en eau et Epuration des eaux usées, le calcul et la comptabilisation des dépréciations sont effectués sur la base de la valeur de remplacement des installations et leur durée d'utilisation. La présentation et la distinction entre les différents types de dépréciations est nouvelle. Le tableau des dépréciations du compte annuel fait désormais état des arrêtés cantonaux appliqués.

4.5.3.1 Objectif des dépréciations

Le montant des dépréciations assure un autofinancement équivalent des investissements. La commune a ainsi la possibilité de réaliser et de financer tout ou partie des investissements sans

⁷ Art. 9 de la loi fédérale réglant la poursuite pour dettes contre les communes et autres collectivités de droit public cantonal (SR 282.11)

⁸ RSB 661.11

⁹ RSB 661.312.59

devoir assumer une charge financière disproportionnée par rapport à ses possibilités. Elle a donc un intérêt évident à comptabiliser suffisamment de dépréciations, évitant ainsi de s'endetter excessivement. D'autre part, en plus de leur fonction de «frein à l'endettement», les dépréciations - comme le nom le dit - tiennent compte de la dépréciation du patrimoine administratif due à son usage.

4.5.3.2 Différentiation entre amortissement financier et dépréciations

Il est impératif de faire la distinction entre «amortissement financier» et «dépréciations». Par «amortissement financier» on entend l'amortissement ou le remboursement des dettes. Les «dépréciations» tiennent compte de la dépréciation du patrimoine.

amortissement financier:	remboursement des dettes (prêts) mouvement de trésorerie
écriture:	Prêts (compte du passif) à Banque (compte de l'actif)
dépréciations:	répartition des dépenses d'investissement sur plusieurs exercices comptables aucun mouvement de trésorerie
écriture:	Dépréciations (compte de fonctionnement) à Patrimoine administratif (compte de l'actif)

4.5.3.3 Dépréciations harmonisées

Les dépenses et les recettes engendrées par les investissements sont comptabilisées au compte des investissements. Lors de la clôture du compte annuel, elles sont reportées au patrimoine administratif du bilan. Pour des motifs pratiques, le nouveau modèle de compte utilise la valeur comptable résiduelle comme base de calcul des dépréciations; plus concrètement, le patrimoine administratif au 31 décembre, après clôture du compte des investissements, détermine la base de calcul des dépréciations harmonisées du patrimoine administratif. D'une part, le montant des dépréciations assure un autofinancement équivalent des investissements. D'autre part, en plus de leur fonction de «frein à l'endettement», les dépréciations - comme le nom le dit - tiennent compte de la dépréciation du patrimoine administratif due à l'usage. La pratique démontre que le taux doit être d'au moins 10 pour-cent. L'ordonnance sur les communes fixe le taux des dépréciations harmonisées à 10 pour-cent de la valeur comptable résiduelle du patrimoine administratif.

La commune a la possibilité d'appliquer des taux différenciés à la dépréciation de son patrimoine administratif, par exemple, en tenant compte de la durée d'utilisation des installations. Toutefois, le total des dépréciations harmonisées doit impérativement représenter le 10 pour-cent du patrimoine administratif déterminant. Ne sont pas comprises dans ces 10 pour-cent, les dépréciations relatives aux tâches Alimentation en eau et Epuration des eaux usées traitées au [⇒ chapitre 4.5.3.7](#). Ne sont également pas comprises dans ces 10 pour-cent, les dépréciations éventuelles relatives aux prêts et participations permanentes du patrimoine administratif. Ces dépréciations doivent nouvellement être débitées à la nature 332 au titre de dépréciations complémentaires. Il importe de tenir également compte que des dérogations peuvent avoir été octroyées à propos du taux de 10 pour-cent. Les possibilités d'octroi de ces dérogations sont commentées aux [chapitres 4.5.3.4 à 4.5.3.7](#) ci-après. Les dépréciations harmonisées sont débitées à la nature 331.

4.5.3.4 Dérogations au taux applicable au calcul des dépréciations

L'Oacot peut autoriser des dérogations à l'**article 83 OCo** lorsque des raisons économiques le justifient.

Les dérogations motivées uniquement par une mauvaise situation financière ne sont pas autorisées attendu qu'elles pourraient se révéler comme allant à l'encontre de l'objectif visé, soit l'équilibre à moyen terme du compte de fonctionnement (**article 73 LCo**). C'est précisément durant les périodes difficiles que l'importance de la fonction des dépréciations apparaît.

Une dérogation peut être accordée lorsque la commune obtiendrait à moyen terme, du fait d'un montant trop élevé des dépréciations, un autofinancement dépassant les besoins des investissements futurs. Cela peut être le cas d'une paroisse qui vient de construire sa nouvelle église. Par le passé, après examen et constatation de leurs besoins minimes en matière d'investissements futurs, des dérogations basées sur un taux réduit à 6 pour-cent applicable durant une période limitée dans le temps ont été octroyées.

Une dérogation peut aussi être délivrée pour la période de construction des installations d'une tâche financée par des taxes, afin que les dépréciations n'influencent le compte qu'à l'époque de la perception des taxes causales. Avant l'introduction du nouveau système basé sur la valeur économique de remplacement, l'obligation de déprécier avait été reportée durant la période de construction de stations d'épuration des eaux usées, soit jusqu'à la perception des taxes.

Les demandes susceptibles de se voir octroyer une dérogation doivent être motivées et documentées de manière approfondie par la commune. Une prétention à obtenir une dérogation n'existe pas.

4.5.3.5 Réglementation spécifique aux communes bourgeoises

Les communes bourgeoises sont des collectivités de droit communal qui tiennent leur comptabilité selon les règles du NMC. Par contre, les principes d'évaluation et les dépréciations découlent des dispositions de la loi sur les impôts directs de l'Etat et des communes, respectivement selon les taux fixés par l'ordonnance sur les amortissements.¹⁰ Ces dispositions sont prépondérantes par rapport aux principes d'évaluation et dépréciations de l'ordonnance sur les communes. Les forêts et les terrains non bâtis, bien que faisant partie intégrante du patrimoine administratif, ne font généralement l'objet d'aucune dépréciation. En fait, le patrimoine financier comme le patrimoine administratif peuvent faire l'objet de dépréciations calculées sur leur valeur comptable. Là où l'assise et l'immeuble ne sont pas estimés séparément, l'Intendance cantonale des impôts considère que le quart de la valeur totale de l'immeuble représente la valeur du terrain; dans ce cas, les taux applicables aux dépréciations fixés par l'ordonnance sur les amortissements sont réduits d'autant. Les communes bourgeoises qui souhaitent utiliser le bilan de leur comptabilité financière comme bilan fiscal ont donc avantage à ventiler l'assise et l'immeuble séparément, voire ventiler les autres éléments du patrimoine en fonction des taux applicables aux dépréciations appliqués par l'Intendance cantonale des impôts. Elles éviteront ainsi des écarts entre les données de leur taxation et celles enregistrées par leur comptabilité financière. Les valeurs officielles des immeubles ne sont déterminantes que pour l'imposition de la fortune. Les modifications des valeurs officielles des immeubles résultant d'une réévaluation générale des immeubles ne doivent pas être comptabilisées. En fait, ces modifications ne pourraient pas être correctement comptabilisées attendu que le NMC ne prévoit pas la possibilité de réévaluer le patrimoine administratif (par exemple, les forêts des communes bourgeoises). D'autre part, attendu que la fortune nette ne peut être modifiée que par l'excédent de charges ou de revenus du compte de fonctionnement, la comptabilisation de la contrepartie par le compte Fortune nette n'est également pas permise.

4.5.3.6 Réglementation spécifique aux collectivités de droit communal participant à la répartition des charges

Les collectivités de droit communal participant à la répartition de charges (hôpitaux, foyers, etc.) sont soumises à leur législation spécifique. Ces dispositions légales sont prépondérantes par rapport aux principes d'évaluation et dépréciations de l'ordonnance sur les communes. Ces collectivités de droit communal comptabilisent les dépréciations admises à la répartition des charges selon l'arrêté du Conseil-exécutif.

¹⁰ RSB 661.312.59

4.5.3.7 Réglementation spécifique aux tâches Alimentation en eau et Epuration des eaux usées

La législation spécifique ¹¹ est prépondérante par rapport à la législation sur les communes. Pour les tâches Alimentation en eau et Epuration des eaux usées, le calcul et la comptabilisation des dépréciations sont effectués sur la base de la valeur de remplacement des installations et leur durée d'utilisation. Pour les délais applicables durant la période transitoire et les réglementations de détail, veuillez consulter le [chapitre 4.9.2](#) et l'annexe pour l'administration des finances.

Attendu que les dépréciations sur la valeur de remplacement des installations sont prescrites par les deux lois cantonales, elles sont assimilées aux dépréciations harmonisées. Leur comptabilisation utilise donc également la nature 331. Les dépréciations des tâches Alimentation en eau et Epuration des eaux usées sont imputées nouvellement directement aux tâches 700 et 710.

4.5.3.8 Dépréciations complémentaires

L'article 85 OCo permet à la commune la comptabilisation de 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 par l'utilisation de la nature 332. Cette manière de faire favorise la transparence et la comparabilité des comptes communaux. Le résultat du compte de fonctionnement doit également être présenté de manière transparente. L'excédent de revenus est comptabilisé en augmentation de la fortune nette. L'excédent de charges diminue la fortune nette ou augmente le découvert du bilan. La fortune nette ne peut être diminuée que par les excédents de charges du compte de fonctionnement. La comptabilisation de dépréciations complémentaires budgétées peuvent être le résultat de ces excédents de charges. Si le bon résultat inattendu du compte de fonctionnement doit être affecté à la comptabilisation de dépréciations complémentaires non autorisées avec le budget, l'opération est possible à la condition que l'organe communal compétent en raison de la dépense approuve le crédit additionnel nécessaire avant l'approbation du compte annuel par l'organe législatif (assemblée communale ou parlement communal).

Si la commune comptabilise des dépréciations complémentaires pour des tâches concernant l'exercice d'industrie, elle ne peut réduire les dépréciations harmonisées des autres tâches.

Exemple:

Le service de l'électricité (SE) d'une commune est financièrement sain. Cela peut signifier que ce service pourrait supporter la comptabilisation des dépréciations à un taux supérieur au taux de 10 pour-cent prescrit. Les dépréciations complémentaires comptabilisées par le service de l'électricité ne peuvent être assimilées aux dépréciations harmonisées car l'autofinancement des tâches générales de la commune ne serait plus assuré.

<i>Patrimoine administratif (PA) total</i>	<i>Fr. 5'000'000.-</i>
<i>dont PA SE</i>	<i>Fr. 1'000'000.-</i>
<i>dont PA tâches générales</i>	<i>Fr. 4'000'000.-</i>

<i>Le SE déprécie la totalité de son PA</i>	
<i>dépréciations harmonisées</i>	<i>Fr. 100'000.-</i>
<i>dépréciations complémentaires</i>	<i>Fr. 900'000.-</i>

du PA tâches générales, la commune doit comptabiliser des dépréciations harmonisées pour *Fr. 400'000.-.*

La comptabilisation des dépréciations harmonisées de Fr. 500'000.- uniquement à la charge du SE n'est donc pas licite.

¹¹ Loi du 11 novembre 1996 sur l'alimentation en eau, (LAEE), RSB 752.32, resp. la loi du 11 novembre 1996 sur la protection des eaux, (LCPE), RSB 821.0

Les dépréciations concernant les tâches financées avec les revenus fiscaux et celles concernant chaque financement spécial financé par des taxes doivent être calculées et comptabilisées séparément. Il n'est donc pas permis de les mélanger!

4.5.3.9 Prêts et participations permanentes

Les prêts et participations permanentes du patrimoine administratif sont en rapport étroit avec l'accomplissement d'une tâche publique déléguée par une loi ou une tâche librement consentie par la commune. En règle générale, ils ne sont pas réalisables sans rendre précaire l'accomplissement de la tâche en question. Ces prêts et participations permanentes sont soumis aux mêmes principes d'évaluation que le patrimoine financier.

Lorsque les prêts font l'objet d'amortissements contractuels, ils ne font pas l'objet de dépréciations, sans égard à leur rendement. Par contre, lorsque l'amortissement d'un prêt est incertain, il doit être déprécié.

Les participations permanentes (actions et parts sociales) sont inscrites au bilan à leur prix d'achat, mais au maximum à leur valeur de cours actualisée. Les participations permanentes non négociées à la bourse, donc sans valeur de cours, doivent être (entièrement ou partiellement) dépréciées lorsqu'elles n'ont aucun rendement ou un rendement insuffisant. Les nouveaux achats de participations permanentes sont inscrits au bilan à leur prix d'achat. Le cas particulier déterminera s'il y a lieu de les déprécier à leur valeur nominale ou même jusqu'au franc symbolique.

Dans la pratique, l'évaluation correcte des prêts et participations permanentes du patrimoine administratif est souvent rendue difficile. Même faire la distinction entre une subvention d'investissement et une participation est souvent malaisé. La valeur fiscale des participations et la valeur de marché pour celles négociées hors bourse ne sont que des valeurs indicatives pour déterminer la valeur comptable, respectivement la moins-value. La valeur fiscale est déterminée par le double de la valeur de rendement et la valeur intrinsèque. Lorsque le rendement d'une SA fluctue d'une année à l'autre, la valeur fiscale de ses actions subit les mêmes variations. Pour les participations négociées hors bourse, leur valeur du marché est souvent rendue de manière incomplète car le nombre des titres négociés est souvent très réduit et leur marché très étroit. Si une commune venait à mettre en vente un grand nombre d'actions, leur valeur du marché fluctuerait à coup sûr et pourrait évoluer différemment.

Pour les prêts et participations permanentes appartenant au patrimoine administratif, il existe une réglementation particulière (⇒ chapitre 4.5.2). Ils sont inscrits au bilan comme le patrimoine financier et dépréciés si des pertes et des moins-values sont enregistrées. Si, à la date du bilan, le cours est supérieur à la valeur comptable, la différence de cours, respectivement le gain comptable, ne sont pas comptabilisés. Par contre, si le cours est inférieur à la valeur comptable, la différence de cours, respectivement la moins-value, doit être comptabilisée au plus tard lors de la clôture annuelle. Le conseil communal est compétent pour décider. Sa décision est fondée sur l'observation du principe de la sincérité du bilan. Il a donc l'obligation de procéder à l'évaluation du risque. Son évaluation doit être examinée par l'organe chargé de la vérification des comptes.

Exemple:

Sans la participation financière de la commune, il est probable que l'agrandissement de l'entreprise de transport locale ne serait pas réalisable. A plus ou moins long terme, des places de travail pourraient disparaître. Le conseil d'administration de Téléphérique SA présente au conseil communal une étude de marché détaillée accompagnée d'un plan financier à long terme documentant les besoins de l'entreprise à matière d'investissements. Le projet est prometteur. La commune est invitée à souscrire des actions nouvelles pour Fr. 1'000'000.- et de cautionner un prêt LIM de Fr. 500'000.-. Au cours des cinq prochaines années, aucun dividende n'est attendu de Téléphérique SA.

Le conseil communal est persuadé que l'entreprise Téléphérique SA est stratégiquement importante pour la commune, et que son projet d'agrandissement sera rentable à long terme. Le plan financier actualisé de la commune arrive à la conclusion que le projet de souscription d'actions comme l'octroi du cautionnement sont financièrement

supportables. Il entre en matière et propose à l'assemblée communale d'approuver le crédit nécessaire à la réalisation du projet. Cette dernière approuve le crédit nécessaire, soit Fr. 1'500'000.-. En effet, en vertu de l'article 100 OCo, le cautionnement comme la participation à la personne morale Téléphérique SA sont assimilés à des dépenses. Le cautionnement de Fr. 500'000.- sera mentionnée dans l'annexe au bilan du compte annuel. La participation de Fr. 1'000'000.- sera comptabilisée comme dépense du compte des investissements et reportée ensuite au bilan.

Le conseil communal procède à l'évaluation du risque et tient compte de la moins-value du fait qu'à l'avenir il n'en attend aucun revenu en comptabilisant une dépréciation annuelle de 10% calculée sur la valeur comptable résiduelle. Il observe ainsi le principe de la sincérité du bilan. Il évite également de devoir procéder plus tard, éventuellement en période de difficultés économiques, à la comptabilisation d'une dépréciation importante imprévue. Si cette participation devait produire un rendement sous la forme du versement de dividendes, correspondant au moins au renchérissement, il suspendra les dépréciations. Par contre, si le bilan de l'entreprise laisse apparaître que la part de la commune aux capitaux propres de la SA est inférieure à la valeur comptable de sa participation, la dépréciation devra être augmentée.

Une participation comme celle illustrée par l'exemple est assimilée à une subvention d'investissement et fait donc partie du patrimoine administratif. Il ne s'agit donc pas d'un placement mais d'une participation en vue d'accomplir une tâche publique librement consentie par la commune. Plusieurs données permettent d'envisager qu'une telle participation est susceptible de subir à l'avenir une moins-value, ce qui justifie sa dépréciation:

- L'entreprise n'est pas cotée en bourse; la commune ne dispose d'aucune donnée susceptible de déterminer sa valeur sur le marché, donc d'évaluer par la suite la valeur de sa participation.
- La commune n'en attend aucun revenu, au moins au début; le versement de dividendes est donc hypothétique. La perte de valeur de cette participation est donc au moins égale à celle du renchérissement.
- La viabilité de l'entreprise est risquée; des pertes d'exploitation ne peuvent être exclues. Or, de telles pertes conduiraient à une réduction du capital propre de Téléphérique SA, donc à une moins-value de la participation de la commune.

En résumé, l'importance des dépréciations nécessaires dépend de l'évaluation des risques effectuée pour chaque cas particulier par le conseil communal, éventuellement avec le concours de l'organe chargé de la vérification des comptes.

Vu les motifs évoqués, lorsqu'une analyse détaillée fait défaut, l'Oacot recommande de déprécier les participations permanentes effectuées à long terme et ayant le caractère d'une subvention d'investissement au moins à raison de 10 pour-cent de leur valeur comptable résiduelle. Cette dépréciation est comptabilisée en appliquant la nature 332 Dépréciations complémentaires.

4.5.4 Etablissements et comptabilités séparées, leur intégration au compte annuel, respectivement leur consolidation comptable

LCo	Entreprises communales 1. Forme 2. Bases juridiques	<p>Art. 65 ¹ Les communes peuvent accorder une autonomie organisationnelle aux secteurs administratifs qui s’y prêtent par la création d’entreprises communales (établissements) et les doter de la personnalité juridique.</p> <p>² Les communes surveillent ces entreprises.</p> <p>Art. 66 ¹ Les entreprises communales requièrent une base juridique dans un règlement.</p> <p>² Le règlement précise</p> <p><i>a</i> la nature et l’étendue de la prestation à accomplir,</p> <p><i>b</i> les grandes lignes de l’organisation,</p> <p><i>c</i> les principes de gestion fondés sur ceux de l’économie d’entreprise et</p> <p><i>d</i> les principes relatifs au financement.</p> <p>³ Le règlement précise dans quelle mesure les entreprises sont soumises aux prescriptions concernant la gestion financière des communes.</p>
OCo	Admissibilité et intégration	<p>Art. 95 ¹ Si l’accomplissement de tâches particulières exige une comptabilité séparée, la commune est autorisée à la tenir.</p> <p>² Les comptabilités séparées doivent être intégrées au budget et au compte annuel, à l’exception de celles des banques et des institutions de prévoyance en faveur du personnel qui appartient à la commune.</p>

Directives de l’Oacot:

Consolidation du budget et du plan financier	<p>¹ Le budget, le compte annuel et le plan financier intègrent (consolident) selon les alinéas 2 à 9 ci-après:</p> <p><i>a</i> toutes les comptabilités séparées selon l’article 95 OCo,</p> <p><i>b</i> toutes les comptabilités des entreprises communales (établissements) au sens de l’article 65 LCo.</p>
Consolidation du compte annuel	<p>² Le budget et le plan financier intègrent (consolident) :</p> <p><i>a</i> le compte administratif, respectivement le compte d’exploitation et</p> <p><i>b</i> les investissements.</p> <p>³ Le compte annuel intègre (consolide):</p> <p><i>a</i> le bilan,</p> <p><i>b</i> le compte administratif, respectivement le compte d’exploitation et</p> <p><i>c</i> les investissements.</p>
Consolidation du bilan	<p>⁴ Le bilan est intégré (consolidé) au niveau de la classification par natures sur trois positions. Les avoirs et les engagements entre le compte annuel de la commune et ceux du compte annuel intégré sont compensés.</p>
Consolidation de capitaux	<p>⁵ Les capitaux sont intégrés (consolidés) comme suit :</p> <p><i>a</i> Sous réserve de la lettre <i>b</i> ci-après, la fortune nette de la comptabilité séparée est intégrée dans le compte annuel consolidé de la commune comme financement spécial.</p> <p><i>b</i> La fortune nette des biens dont l’affectation est déterminée par des tiers est intégrée dans le compte annuel consolidé de la commune comme engagement envers des entités particulières.</p>

Consolidation du compte administratif	⁶ Le compte administratif est intégré (consolidé) au niveau de la classification par natures sur deux positions. Les modifications des avoirs et engagements entre le compte annuel de la commune et celles du compte annuel intégré sont compensées.
Positions minimales exigées	⁷ La commune établit au moins les positions suivantes sur la base des données intégrées (consolidées): a l'aperçu du compte annuel, b les indicateurs de la gestion financière, c l'aperçu du financement, d le tableau des dépréciations.
Décisions	⁸ L'organe communal compétent décide sur la base du budget consolidé, du plan financier consolidé et du compte annuel consolidé.
Nature et étendue	⁹ Le rapport préliminaire informe sur la nature et l'étendue des consolidations comptables effectuées.

Les exigences minimales pour l'intégration au compte annuel des comptabilités séparées et des établissements n'aboutissent pas encore aux consolidations comptables telles qu'elles sont pratiquées par l'économie privée. Nous utilisons la notion «d'intégration au compte annuel» au lieu de parler de «consolidations comptables», à l'exception des décisions de l'organe communal compétent. Des développements futurs de la comptabilité publique allant dans la direction de consolidations comptables complètes sont par contre en préparation.

Les décisions de l'organe communal compétent sont prises sur la base du budget consolidé, du plan financier consolidé et du compte annuel consolidé. Ainsi, l'information des organes utilise aujourd'hui déjà la terminologie qui sera appliquée plus tard, lorsque les consolidations comptables complètes seront appliquées.

4.5.4.1 Bases des consolidations comptables

Si l'accomplissement de tâches particulières exige une comptabilité séparée, la commune est autorisée à la tenir (**article 95 OCo**). Les secteurs administratifs de la commune qui tiennent une comptabilité séparée font partie de la commune et n'ont aucune personnalité juridique propre. La tenue d'une comptabilité séparée n'a de sens que si des motifs d'économie d'entreprise et d'organisation la justifie. C'est notamment le cas des entreprises communales des grandes communes municipales lorsqu'elles disposent de leur propre administration et que leurs besoins accrus au niveau de l'information ressortent principalement de leur comptabilité analytique.

Les communes peuvent accorder une autonomie organisationnelle aux secteurs administratifs qui s'y prêtent par la création d'entreprises communales (établissements) et les doter de la personnalité juridique. Les communes surveillent ces entreprises (**article 65 LCo**). Le règlement précise les droits et les devoirs (compétences et responsabilités) de l'établissement. Il précise comment ses comptes doivent être établis. Pour simplifier les travaux relatifs aux consolidations comptables, l'Oacot recommande l'application du plan comptable et des directives du NMC. Une entreprise communale dotée de la personnalité juridique (établissement) continue à faire partie de la commune. Il est donc indispensable, pour la direction des finances communales, que les interdépendances financières avec les entreprises communales et les risques inhérents soient présentés de manière transparente.

Les données comptables des secteurs administratifs et des établissements avec une comptabilité séparée doivent être intégrées (consolidées) dans le compte annuel de la commune.

Pour les entreprises communales, le règlement précise dans quelle mesure elles sont soumises aux prescriptions concernant la gestion financière des communes (**article 66 LCo**). Cela ne signifie toutefois pas que les entreprises communales qui ne sont pas soumises aux prescriptions sur la gestion financière des communes ne doivent pas être intégrées (consolidées) dans le compte annuel de la commune. A ce sujet, le rapport adressé au Grand Conseil par le Conseil-

exécutif lors de la révision de la loi sur les communes est clair : l'obligation de consolider leurs données comptables n'est pas mise en question par le 3ème alinéa de l'article 66 LCo. Pour les entreprises communales des communes concernées, cela signifie que leur gestion financière et leur comptabilité, même si elles n'appliquent pas le plan comptable NMC, doivent être en mesure de fournir des données susceptibles d'être intégrées (consolidées) dans le compte annuel de la commune.

Le compte annuel des banques et celui des institutions de prévoyance appartenant à la commune ne doit pas être intégré (consolidé) à son compte annuel (**article 95 OCo**).

4.5.4.2 Intégration des données d'autres institutions

Les communes peuvent participer à d'autres institutions (syndicats de communes, sociétés par actions, etc.). Il est donc indispensable, pour la direction des finances communales, que les interdépendances financières avec ces institutions et les risques inhérents soient présentés de manière transparente. A plus ou moins long terme, il est prévu que ces interdépendances financières ne figurent pas que dans le registre exigé par l'**article 97 OCo**, registre renseignant sur tous les engagements et participations qui ont de l'importance pour les finances de la commune et qui n'apparaissent pas dans le compte, mais que ces données comptables fassent également l'objet de consolidations comptables.

Avant d'instituer l'obligation d'effectuer les consolidations comptables également pour les autres institutions, il importe de réunir un savoir-faire pratique à leur sujet. C'est ce qui explique pourquoi les présentes directives ne contiennent encore aucune obligation à leur égard.

4.5.4.3 Etendue des intégrations (consolidations) comptables

L'étendue des intégrations (consolidations) comptables se limite actuellement au stricte nécessaire. Ne doivent être obligatoirement compensés que les postes réciproques au niveau des avoirs et des engagements du bilan ainsi que les modifications au niveau des investissements. Nous renonçons à exiger également la compensation des livraisons et des prestations réciproques car le chiffre d'affaires de ces interdépendances est généralement de peu d'importance. Les communes qui estiment que ces compensations sont nécessaires peuvent naturellement les effectuer.

Le rapport préliminaire informe sur la nature et l'étendue des consolidations comptables effectuées.

4.5.4.4 Développements futurs

Dans l'économie privée, la consolidation des données comptables des entreprises dominées, soit celles dans lesquelles la participation de la maison mère est prépondérante, est courante depuis longtemps ; elle est même obligatoire pour les entreprises cotées en bourse. Ainsi, il est possible d'apprécier l'intégralité de l'entreprise. Les organes concernés peuvent mieux assumer leur fonction de direction et les bailleurs de fonds ou l'organe de contrôle sont en mesure d'évaluer les risques. La comptabilité publique exige depuis de nombreuses années que les comptabilités séparées soient consolidées. Par contre, des prescriptions plus complètes faisaient défaut jusqu'à présent. Compte tenu du fait que les communes participent de plus en plus à d'autres entreprises, le besoin de développer la comptabilité publique à ce niveau est indéniable.

Selon l'évolution future de la comptabilité publique, les solutions suivantes peuvent être envisagées au niveau des consolidations comptables:

Dès 2001 Intégration simplifiée des comptabilités séparées et des établissements au compte annuel des communes:

La première phase porte sur l'**intégration** des comptabilités séparées et des établissements dès le compte annuel 2001. Cette intégration au compte annuel est décrite dans les présentes directives de l'Oacot. Elle porte principalement sur les postes réciproques au niveau des avoirs et des engagements du bilan ainsi que les modifications au niveau des investissements. Cette première phase s'appuie sur les prescriptions relatives aux consolidations comptables de 1992.

De plus, la commune tient le registre exigé par l'**article 97 OCo**, registre qui renseigne sur tous les engagements et participations qui ont une importance pour ses finances et qui n'apparaissent pas dans le compte annuel.

Solution future La deuxième phase portera sur la **consolidation** des comptabilités séparées et des établissements ainsi que celle des participations permanentes des communes à des institutions de droit privé accomplissant des tâches publiques selon le droit communal et le NMC:

L'augmentation des interdépendances financières entre les communes et les institutions de droit privé accomplissant des tâches publiques a pour effet que le NMC subira une nouvelle orientation, favorisant les consolidations comptables, en s'orientant de plus en plus vers les règles de droit privé, respectivement vers les prescriptions relatives à l'établissement des comptes du droit privé. Des travaux préparatoires ont été ébauchés. Mais plusieurs années devraient encore s'écouler avant que les règles de la comptabilité publique et celles de la comptabilité de droit privé fassent l'objet des mêmes standards, facilitant ainsi entre elles les consolidations comptables.

Variante éventuellement intégration des syndicats de communes:

La situation financière d'une commune dépend fortement de l'exécution des tâches confiées aux syndicats de communes. Aujourd'hui, on peut envisager de consolider les syndicats de communes pour la part de chacune des communes affiliées, afin de rendre possible l'obtention d'un aperçu plus global des finances des communes affiliées.

Des travaux préparatoires allant dans ce sens n'ont pas encore été ébauchés.

4.5.5 Financements spéciaux

OCo	Principe	Art. 86 ¹ Les financements spéciaux consistent en moyens financiers affectés à l'accomplissement d'une tâche publique déterminée. ² Les engagements envers les financements spéciaux et les avances octroyées portent intérêt. La commune peut édicter une réglementation contraire pour autant qu'aucune disposition spéciale du droit supérieur ne l'exclue.
	Conditions	Art. 87 ¹ Les financements spéciaux requièrent une base légale <i>a</i> dans le droit supérieur ou <i>b</i> dans un règlement de la commune. ² Le règlement fixe l'objet du financement spécial et la compétence pour effectuer les attributions et les prélèvements. ³ Les financements spéciaux ne doivent pas être alimentés par des parts de l'impôt communal ordinaire ou de la taxe immobilière déterminées à l'avance.
	Avances	Art. 88 Les avances aux financements spéciaux sont remboursées dans un délai de huit ans à compter de leur première inscription au bilan par les futurs excédents de revenus réalisés par la tâche concernée.

Directives de l'Oacot:

Attributions et prélèvements	¹ Les attributions aux financements spéciaux sont comptabilisées exclusivement sur la nature 380 ; les prélèvements exclusivement sur la nature 480.
Imputations internes	² La commune comptabilise les imputations internes des dépréciations et celles des intérêts servis sur les financements spéciaux du droit supérieur comme ceux basés sur un règlement communal selon des directives uniformes lorsqu'aucune prescription cantonale n'existe à leur sujet.
Taux des intérêts	³ Le taux applicable au calcul des intérêts doit être fixé en fonction des taux des intérêts actifs et passifs réalisés et comptabilisés par la commune durant l'exercice concerné.

4.5.5.1 Généralités

Les financements spéciaux consistent en moyens financiers affectés à l'accomplissement d'une tâche publique déterminée. Il existe une relation directe entre l'accomplissement de la tâche concernée et les indemnités payées. Généralement, les revenus annuels ne permettent pas la couverture exacte des charges de la tâche. Autrement dit, les tâches en question peuvent clôturer avec un excédent de charges ou un excédent de revenus. Les excédents de revenus restent affectés à l'exécution future de la tâche qu'ils concernent. Les excédents de charges doivent être couverts soit par prélèvement sur l'engagement envers le financement spécial (nature 228 du bilan), soit par les revenus futurs de la tâche concernée. Lors de la clôture du compte annuel, les résultats des tâches financées par l'instrument du financement spécial sont donc reportés au bilan. Les attributions aux financements spéciaux sont comptabilisées exclusivement sur la nature 380; les prélèvements exclusivement sur la nature 480.

Les financements spéciaux fondés sur le droit supérieur portent au bilan le No de compte 1280 respectivement 2280; ceux fondés sur un règlement communal portent au bilan le No de compte 1281 respectivement 2281.

Patrimoine administratif

Le patrimoine administratif des financements spéciaux est comptabilisé sur des comptes distincts du patrimoine administratif, avec la mention «financement spécial». Leur patrimoine du financement spécial doit être déprécié à charge du financement spécial concerné.

« Fortune nette » des financements spéciaux:

L'excédent de revenus réalisé par une tâche financée par l'instrument du financement spécial est crédité au compte 2280 «Engagement envers le financement spécial x» respectivement 2281. Cette «Fortune nette» du financement spécial servira à la couverture des futurs excédents de charges de cette tâche. Lorsqu'un excédent de charges est réalisé, et que la «Fortune nette» du financement spécial a été utilisée, une avance est consentie au financement spécial. Cette avance est alors comptabilisée sur le compte actif 1280 respectivement 1281 Avances aux financements spéciaux. Les avances aux financements spéciaux sont remboursées dans un délai de huit ans à compter de leur première inscription au bilan par les futurs excédents de revenus réalisés par la tâche concernée (**article 88 OCo**).

Les engagements envers les financements spéciaux et les avances octroyées portent intérêt. La commune peut édicter une réglementation contraire pour autant qu'aucune disposition spéciale du droit supérieur ne l'exclue. Le taux applicable au calcul des intérêts doit être fixé en fonction des taux des intérêts actifs et passifs réalisés et comptabilisés par la commune durant l'exercice concerné. Si le bilan comptabilise encore des financements spéciaux sans base réglementaire, ces derniers doivent être dissous sans délai. En effet, le délai de cinq ans fixé par l'ancienne loi sur la gestion financière des communes est expiré.

En principe, en édictant le règlement correspondant, les communes ont la possibilité d'étendre l'application de l'instrument du financement spécial. Les motifs suivants militent pour ne pas recommander l'extension de son application aux tâches financées par la fiscalité car de nombreux et graves inconvénients apparaîtraient:

- L'institution de financements spéciaux à des tâches financées par la fiscalité restreindrait inutilement la liberté d'action de la commune. La fortune nette a la fonction d'une réserve générale. Elle permet la mobilisation de moyens financiers sans que ces derniers doivent recevoir une affectation réglementaire.
- La comparabilité des comptes communaux est rendue inutilement difficile lorsque des tâches financées par la fiscalité font l'objet de financements spéciaux.
- La transparence et l'interprétation du budget, du compte annuel et du plan financier diminuent, respectivement l'atteinte de ses objectifs est rendue plus difficile.

4.5.5.2 Types de financements spéciaux

Les financements spéciaux requièrent une base légale dans le droit supérieur ou dans un règlement de la commune.

Le règlement fixe l'objet du financement spécial et la compétence pour effectuer les attributions et les prélèvements dans le cadre du budget et du compte annuel. Les financements spéciaux les plus importants sont ceux prescrits par le droit supérieur, soit le droit fédéral ou le droit cantonal.

Les financements spéciaux prescrits par le droit supérieur:

Contributions de remplacement pour abris¹²: Ce financement spécial comptabilise les contributions de remplacement pour abris lorsque les personnes concernées sont autorisées à construire leur immeuble sans devoir l'équiper de leur propre abri. A l'époque où la commune construit son abri public, la décision de l'Office de la sécurité civile autorise le montant du prélèvement.

Cet office tient un contrôle des contributions de remplacement et compare périodiquement ses données avec celles de la commune. Aucun intérêt n'est servi sur ce financement spécial.

¹² Article 2 de la loi fédérale du 4 octobre 1963 sur les constructions de protection civile, SR 520.2 et les articles 6 et 7 de l'Ordonnance du Conseil fédéral du 27 novembre 1978 sur les constructions de protection civile, SR 520.21

Alimentation en eau et Epuration des eaux usées¹³: Aussi longtemps que le bilan comptabilise du patrimoine administratif concernant ces deux financements spéciaux fondés sur le droit supérieur, les dépréciations sont calculées et comptabilisées sur la base de la valeur économique de remplacement des installations. Lorsque ce patrimoine est intégralement déprécié, le financement spécial «maintien de la valeur» doit être alimenté. Pour chacune des deux tâches 700 et 710, deux financements spéciaux (ci-après: FS) doivent être tenus: un FS «équilibre de la tâche» et un FS «maintien de la valeur» (cette réglementation est commentée au ⇒ [chapitre 4.9.2](#)).

Les dépréciations du patrimoine administratif Alimentation en eau et Epuration des eaux usées sont désormais comptabilisées directement aux deux tâches 700 et 710. Par contre, pour tous les autres financements spéciaux, les dépréciations continuent à être imputées à la tâche 990 Dépréciations, pour ensuite faire l'objet d'imputations internes.

Enlèvement des déchets¹⁴: La tâche 720 Enlèvement des déchets fait également l'objet d'un financement spécial. Ce dernier couvre également les charges nettes de la tâche 789 Enlèvement des dépouilles animales, soit le montant après déduction des émoluments perçus en application du principe du paiement par l'utilisateur.

Taxes d'exemption des services de défense¹⁵: Selon la loi sur la protection contre le feu et les services de défense, les communes supportent les coûts du Service de défense. Si ces coûts ne sont pas couverts par le revenu des taxes d'exemption des services de défense et les autres revenus de la tâche, l'excédent est pris en charge par le compte de fonctionnement de la commune. A moins que le règlement communal n'en dispose autrement, le législateur cantonal a donc prévu un financement spécial «à sens unique» du Service de défense.

Dans ce cas, le financement spécial «à sens unique» signifie que l'excédent de revenus éventuel de la tâche 140 doit être attribué obligatoirement au FS et couvrira les excédents de charges futurs. Là où l'engagement envers le FS aura été utilisé, ou là où un excédent de revenus ne sera jamais atteint, la commune concernée couvre l'excédent de charges par son compte de fonctionnement, donc par les revenus fiscaux. Pour le Service de défense, l'Oacot recommande aux communes l'institution d'un financement spécial «normal» dans leur règlement. Autrement dit, ce financement spécial devra équilibrer à moyen terme les coûts du Service de défense.

Transfert du patrimoine administratif: La valeur comptable du patrimoine administratif (⇒ [chapitre 4.5.3](#)) est définie par l'**article 82 OCo**. Les réévaluations ne sont par principe pas permises. La loi permet le transfert d'éléments du patrimoine administratif à des entités autonomes. Dans ce cas, l'interdiction de réévaluer le patrimoine administratif peut avoir comme effet que la structure du bilan de la nouvelle entité propriété de la commune sera inadéquate du point de vue économique, ce qui à long terme peut rendre son financement difficile voire impossible. Il peut donc être nécessaire de procéder à une réévaluation des apports de la commune dans la nouvelle entité. En application des principes d'évaluation, il est alors nécessaire de neutraliser le gain comptable par une provision comptabilisée sous la forme d'un engagement envers le financement spécial intitulé «Transfert de patrimoine administratif». Ainsi, l'opération est neutre et aucun gain comptable non réalisé dans les faits n'est comptabilisé.

Fonds de réserve de la caisse forestière¹⁶: La loi cantonale sur les forêts a supprimé les anciennes bases légales¹⁷ qui instituaient les deux fonds de réserve de la caisse forestière.

¹³ Loi du 11 novembre 1996 sur l'alimentation en eau, (LAEE), RSB 752.32,
Loi cantonale du 11 novembre 1996 sur la protection des eaux, (LCPE), RSB 821.0

¹⁴ Loi du 7 décembre 1986 sur les déchets, RSB 822.1

¹⁵ Loi sur 20 janvier 1994 sur la protection contre le feu et les services de défense, (LPFSD), RSB 871.11

¹⁶ Loi cantonale du 5 mai 1997 sur les forêts, (LCFo), RSB 921.11

¹⁷ article 26 de la loi cantonale du 1^{er} juillet 1973 sur les forêts (abrogée), RSB 921.11 et ordonnance sur les fonds forestiers, RSB 921.224 (abrogée)

L'obligation d'alimenter ces deux fonds n'existe donc plus. Ainsi, l'obligation de maintenir, voire d'alimenter les fonds existants sont également caduques. L'emploi de leurs moyens financiers est précisé à l'article 67 de l'ordonnance cantonale sur les forêts en vigueur. L'obligation de requérir une autorisation de prélèvement est périmée. Selon l'Intendance cantonale des impôts, sous l'angle fiscal, les engagements envers ces deux fonds ne sont pas assimilés à la «fortune nette» lorsqu'ils sont clairement intitulés comme étant des financements spéciaux. L'avantage est évident puisqu'ils ne sont dès lors pas ajoutés à la fortune imposable. Les attributions et les prélèvements doivent obligatoirement être comptabilisés au compte de fonctionnement. Si leur emploi est conforme à leur destination, une imposition n'est pas à envisager. L'attribution des intérêts aux fonds est libre mais pas recommandée.

Financements spéciaux fondés sur un règlement communal

La commune peut instituer un financement spécial fondé sur un règlement, comme par exemple:

- pour les immeubles du patrimoine financier
- pour les contributions de remplacement pour parking
- pour la vente d'électricité
- pour la vente de gaz
- pour l'exploitation d'une carrière, d'une gravière
- pour la gestion d'un foyer pour personnes âgées géré directement par la commune
- pour l'exploitation d'un télé réseau
- pour l'exploitation d'un parking
- pour l'exploitation de sa sylviculture

L'institution de ses propres financements spéciaux exige l'adoption d'un règlement communal. Son approbation est de la compétence du corps électoral ou du parlement communal.

4.5.5.3 Traitement des financements spéciaux dans le cadre du budget et du compte annuel

Comme pour toutes les tâches, les tâches financées par l'instrument du financement spécial sont intégrées dans la comptabilité mais avec la mention «financement spécial» ou «FS», pour le compte de fonctionnement comme pour le compte des investissements. Exemple: «700 Alimentation en eau FS». Lors de la clôture annuelle, les dépenses et les recettes du compte des investissements sont reportées au bilan (exemple: compte 1141.01 Alimentation en eau FS).

La totalité des charges et des revenus, y compris les imputations internes des intérêts, des dépréciations et des charges administratives, figurent dans le compte d'exploitation intégré au compte de fonctionnement. La commune débite ou crédite les engagements envers les FS, les avances consenties aux FS ainsi que le patrimoine administratif du FS non encore déprécié d'un intérêt afin d'attester le résultat économique des tâches concernées. En règle générale, ces intérêts font l'objet d'imputations internes. Le taux applicable à leur calcul est fixé en fonction des taux des intérêts actifs et passifs comptabilisés par la commune durant l'exercice.

Les dépréciations du patrimoine administratif Alimentation en eau et Epuración des eaux usées sont désormais comptabilisées directement aux deux tâches 700 et 710 (⇒ [chapitre 4.9.2](#)). Pour tous les autres financements spéciaux, les dépréciations continuent à être imputées à la tâche 990 Dépréciations, pour ensuite faire l'objet d'imputations internes.

Pour délimiter les tâches financées par les impôts de celles financées par des taxes, la clôture annuelle terminée, les totaux des charges et des revenus des tâches du compte de fonctionnement pour lesquelles l'instrument du financement spécial est **prescrit par le droit supérieur** doivent être identiques. Pour ce motif, l'excédent doit être comptabilisé comme suit:

l'excédent de revenus:

compte 380 (Doit), contrepartie 2280 (Avoir) ou 1280 (Avoir)

l'excédent de charges:

compte 480 (Avoir), contrepartie 2280 (Doit) ou 1280 (Doit)

Pour les financements spéciaux **fondés sur un règlement communal**, un excédent de revenus peut être expressément voulu. Exemple: pour le Service de l'électricité, au titre d'attribution d'une part de bénéfice ou de revenu de la concession au compte de fonctionnement. Une disposition réglementaire doit toutefois prévoir cette possibilité.

Lorsque le patrimoine administratif du FS est entièrement déprécié, l'éventuel excédent de recettes du compte des investissements est reporté au compte de fonctionnement par l'emploi de natures spécifiques (natures 592/428).

4.5.5.4 Traitement des financements spéciaux au bilan

Les financements spéciaux trouvent leur base légale soit dans le droit supérieur (comptes avec les natures 1280 respectivement 2280), soit dans un règlement communal (comptes avec les natures, 1281 respectivement 2281).

1280 et 1281, Avances aux financements spéciaux

L'avance est assimilée au découvert du bilan d'un financement spécial.

Les avances aux financements spéciaux sont remboursées dans un délai de huit ans à compter de leur première inscription au bilan par les futurs excédents de revenus réalisés par la tâche concernée (**article 88 OCo**).

2280 et 2281, Engagements envers les financements spéciaux

L'engagement envers le financement spécial correspond à sa «fortune nette».

4.5.5.5 Calcul du montant des intérêts à imputer

A défaut de prescriptions cantonales, les imputations internes des intérêts et des dépréciations pour les financements spéciaux institués par le droit supérieur et les règlements communaux doivent être calculées selon des critères identiques pour l'ensemble de la commune. Le taux applicable au calcul des intérêts est fixé en fonction des taux des intérêts actifs et passifs comptabilisés par la commune durant l'exercice.

Exemple: Télé réseau, le taux des intérêts 4 pour-cent (taux admis dans l'exemple)

Pour simplifier, nous basons le calcul des intérêts de cet exemple sur la valeur comptable au 1er janvier. Lorsque des investissements sont réalisés et lors de fortes fluctuations, la formule suivante s'applique au calcul du montant des intérêts: «Solde du début + Solde à la fin divisé par 2» ou sur la base du décompte détaillé des intérêts.

1. Le financement spécial comptabilise du patrimoine administratif, devant être déprécié. Le compte 2281 comptabilise un engagement envers le financement spécial.

a. Le patrimoine administratif est supérieur à l'engagement envers le financement spécial.

Calcul:		Bilan Télé réseau (FS)			
Patrimoine administratif	100				
./. Engagement envers le FS	20	1141.xx	100	20	2281.xx
montant déterminant pour le calcul des intérêts	80	patrimoine administratif Télé réseau			Engagement envers le FS Télé réseau
intérêts 4 pour-cent de 80 = 3,2 à imputer au Télé réseau					
comptabilisation Intérêts imputés au Télé réseau 321.391 / 940.491					
:					
(une charge pour le Télé réseau, un revenu pour le compte général)					

b. Le patrimoine administratif est inférieur à l'engagement envers le financement spécial.

Calcul:		Bilan Télé réseau (FS)			
Engagement envers le FS	150				
./. Patrimoine administratif	100	1141.01	100	150	2281.01
montant déterminant pour le calcul des intérêts	50				
intérêts 4 pour-cent de 50 = 2 à créditer au Télé réseau					
comptabilisation: Intérêts imputés au Télé réseau 940.391 / 321.491					
(une charge pour le compte général ; un revenu pour le Télé réseau)					

2. Le financement spécial comptabilise du patrimoine administratif, devant être déprécié. Le compte 1281 comptabilise une avance (découvert du bilan) au financement spécial.

Calcul:		Bilan Télé réseau (FS)			
Patrimoine administratif	100				
+ Avance au financement spécial	20	1141.01	100		
montant déterminant pour le calcul des intérêts	120	1281.01	20	0	2281.01
intérêts 4 pour-cent de 120 = 4,8 à imputer au Télé réseau					
comptabilisation: Intérêts imputés au Télé réseau 321.391 / 940.491 (une charge pour le Télé réseau; un revenu pour le compte général)					

Dans ces exemples, un taux uniforme est appliqué au calcul des intérêts. Il serait également possible d'appliquer des taux différents aux avoirs et aux engagements. Par contre, conformément à la directive No 2 du chapitre 4.5.5, il n'est pas possible d'appliquer des taux différents aux avoirs de la tâche 700 Alimentation en eau et ceux de la tâche 710 Epuration des eaux usées.

4.5.5.6 Affectation d'impôts communaux

L'interdiction d'alimenter les financements spéciaux par des parts de l'impôt communal ordinaire ou de la taxe immobilière déterminées à l'avance (article 87, 3ème alinéa OCo) doit être précisée.

Il n'est donc pas permis d'inclure des dispositions dans un règlement sur un financement spécial de la nature suivante:

«x pour-cent de l'impôt communal ordinaire sont affectés au financement de réunions sportives»,
ou
«x dixièmes de la quotité d'impôt sont affectés à l'entretien des immeubles».

Une disposition de la nature suivante est par contre permise:

«Pour le financement des mesures prévues à l'article x du présent règlement, un montant de quatre millions de francs est inscrit annuellement au titre d'attribution au financement spécial au compte de fonctionnement».

Cette réglementation vise à empêcher qu'une part non chiffrée de l'impôt communal ordinaire, fixée d'avance, puisse être affectée à un objectif déterminé. Par contre, un montant fixe peut être inscrit au budget et ne dépend pas d'un autre événement futur, comme le revenu fiscal annuel.

L'institution d'un financement spécial exige impérativement l'adoption d'un règlement par l'organe communal compétent (assemblée communale ou parlement communal).

Rappelons que de telles dispositions restreignent la liberté d'action des communes.

4.5.6 Fortune nette / découvert du bilan

La fortune nette est alimentée par les excédents de revenus du compte de fonctionnement. Elle sert à la couverture d'éventuels excédents de charges futurs. Elle n'a pas d'affectation déterminée.

Lorsque les excédents de charges ont absorbé la fortune nette, un découvert du bilan apparaît. Il doit être amorti dans un délai de huit ans à compter de sa première inscription au bilan (**article 74 LCo**).

L'Oacot recommande aux communes municipales et 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. Cette recommandation ne tient pas compte d'éventuels investissements importants ou d'excédents de charges futurs imprévus. Ce faisant, la commune respecte la règle qui bannit la perception anticipée d'impôts et lui permet d'absorber les excédents de charges de moindre importance par débit de la fortune nette.

La fortune nette autorise le financement anticipé des investissements. Une commune qui envisage de nouvelles installations scolaires ou la construction d'un bâtiment polyvalent a avantage à débiter quelques années avant leur réalisation avec la formation de fortune nette et d'en informer le souverain. Dans ce cas, la fortune nette sera certes passagèrement plus élevée que les trois dixièmes de quotité d'impôt recommandés. Mais elle permettra d'absorber le besoin accru en dépréciations découlant des nouveaux investissements, et des excédents de charges qui en résultent, ce qui conduira à sa réduction au niveau recommandé.

Le plan financier permet de justifier la modification et le montant de la fortune nette. Cette justification est impérative lorsque la fortune nette dépasse notablement la valeur des trois dixièmes de quotité d'impôt ou lorsque d'importants investissements sont envisagés.

4.5.7 Préfinancement d'investissements futurs

Lorsque d'importants investissements sont envisagés par une commune, elle a la possibilité de les préfinancer par la formation de fortune nette, donc en prévoyant des excédents de revenus. L'alimentation de provisions affectées à cet effet n'est légalement pas prévue ni recommandée.

Le préfinancement d'investissements futurs ne doit pas être confondu avec le financement spécial «maintien de la valeur» institué pour les tâches Alimentation en eau et Epuration des eaux usées. Comme leur nom l'indique, ces deux financements spéciaux enregistrent annuellement la part économique représentant la dépréciation des installations. Cette part, prescrite par la loi, est comptabilisée sous la forme d'attributions à ces deux financements spéciaux.

4.5.8 Engagements (fonds de tiers)

Les engagements (fonds de tiers) sont portés au bilan selon les principes reconnus du commerce. Sauf disposition contraire du règlement de la commune concernée, c'est le conseil communal qui est l'organe compétent pour contracter les emprunts (⇒ chapitre 4.2.4.2).

4.5.9 Biens dont l'affectation est déterminée par des tiers (fondations dépendantes)

OCo	Principe	Art. 92 ¹ Les biens communaux dont l'affectation est déterminée par des tiers sont utilisés conformément à l'affectation prescrite. ² Si l'affectation n'en dispose pas autrement, l'organe compétent pour décider de l'emploi de ces biens est le conseil communal. Ce dernier peut déléguer sa compétence à d'autres organes ou à des tiers par voie d'ordonnance. ³ La commune crédite ces biens d'un intérêt.
	Modification de l'affectation des biens	Art. 93 ¹ L'affectation des biens peut être modifiée lorsqu'il n'est plus possible de poursuivre le but initial. ² L'affectation des biens est modifiée selon la volonté présumée du fondateur ou de la fondatrice, interprétée dans le contexte actuel. ³ Sur proposition de la commune, l'Office des affaires communales et de l'organisation du territoire statue sur la modification de l'affectation. Cette dernière est publiée en application de l'article 34.

Les biens reçus de tiers par la commune, avec l'obligation de les utiliser conformément à l'affectation prescrite, sont des fondations dépendantes.

Exemples:

- *legs*
- *donations*
- *excédents de recettes réalisés lors d'une fête villageoise, d'un bazar*

Ces biens appartiennent certes à la commune, mais cette dernière a l'obligation de les utiliser conformément à l'affectation prescrite. Si l'affectation n'en dispose pas autrement, l'organe compétent pour décider de l'emploi de ces biens est le conseil communal. Leur contrepartie figure côté passif du bilan, au chapitre des engagements vu l'affectation prescrite. Les fondations dépendantes figurent donc comme «engagements de la commune» pris envers leur affectation prescrite. Les actifs des fondations dépendantes sont intégrés au patrimoine financier (espèces, comptes d'épargne, obligations de caisse, immeubles, etc.). Ces actifs sont gérés comme le reste du patrimoine et l'intitulé des positions du bilan ne fait plus mention de leur provenance. La commune crédite ces biens d'un intérêt. Le taux applicable au calcul des intérêts doit être fixé en fonction des taux des intérêts actifs et passifs réalisés par la commune durant l'exercice concerné.

L'affectation des biens d'une fondation dépendante peut être modifiée lorsqu'il n'est plus possible de poursuivre le but initial. L'affectation des biens est modifiée selon la volonté présumée du fondateur ou de la fondatrice, interprétée dans le contexte actuel. Sur proposition de la commune, l'Office des affaires communales et de l'organisation du territoire statue sur la modification de l'affectation. L'Oacot sauvegarde les intérêts du fondateur ou de la fondatrice.

Si la commune reçoit un legs ou un don sans affectation déterminée, ce dernier est comptabilisé avec les moyens généraux; il ne peut être complété par une affectation déterminée. Les biens dont l'affectation est déterminée par des tiers ne doivent pas être augmentés par des moyens généraux car, se faisant, de tels biens ne pourront être utilisés que pour l'affectation déterminée.

4.5.10 Engagements conditionnels

Les cautions et autres sûretés fournies en faveur de tiers sont mentionnées en annexe au bilan (⇒ [chapitre 4.4](#)).

4.6 Compte administratif

OCo	Principe	Art. 77 ¹ Le compte administratif comprend l'intégralité des recettes et dépenses ainsi que des charges et des revenus. ² Il se subdivise en un compte de fonctionnement et un compte des investissements.
	Compte de fonctionnement	Art. 78 ¹ Le compte de fonctionnement comprend les dépenses de consommation (charges) et les recettes qui y sont liées (revenus). ² Le résultat du compte de fonctionnement modifie la fortune nette ou le découvert du bilan.
	Compte des investissements	Art. 79 ¹ Le compte des investissements comptabilise les dépenses et les recettes qui créent le patrimoine administratif. La durée d'utilisation de ce patrimoine, en particulier des objets subventionnés propriété de tiers, s'étend sur plusieurs années. ² Le résultat du compte des investissements modifie le patrimoine administratif. ³ Le conseil communal peut débiter une dépense d'investissement au compte de fonctionnement si elle ne dépasse pas ses compétences financières, mais au maximum 100'000 francs. Il doit suivre à cet égard une pratique constante.

Directives de l'Oacot:

<i>Les investissements</i>	¹ Les investissements comprennent toutes les dépenses consacrées à l'achat, la construction ainsi que l'amélioration durable du patrimoine indispensable à l'accomplissement des tâches publiques. La durée d'utilisation de ce patrimoine et celle des objets subventionnés propriété de tiers, respectivement leur durée d'utilisation accrue, s'étend sur plusieurs années.
<i>clôture</i>	² Les dépenses et les recettes compte des investissements sont comptabilisés de manière brute.

4.6.1 Compte de fonctionnement

Le compte de fonctionnement comprend les dépenses de consommation (= charges) et les recettes qui y sont liées (= revenus). Ces charges ne créent pas de valeurs utilisables sur plusieurs années, d'où leur désignation de charges de consommation. Elles regroupent

- les charges de personnel
- les biens, services et marchandises
- les intérêts passifs
- les dépréciations
- les dédommagements versés à d'autres collectivités publiques pour leurs charges de consommation.

Les revenus regroupent

- les impôts
- les revenus des biens
- les contributions et les dédommagements
- les versements de la péréquation financière
- les restitutions et les subventions.

4.6.2 Compte des investissements

Le compte des investissements comptabilise les dépenses et les recettes qui créent le patrimoine administratif. Les investissements comprennent toutes les dépenses consacrées à l'achat, la construction ainsi que l'amélioration durable du patrimoine indispensable à l'accomplissement des tâches publiques. La durée d'utilisation de ce patrimoine et celle des objets subventionnés propriété de tiers, respectivement leur durée d'utilisation accrue, s'étend sur plusieurs années.

Par durée d'utilisation accrue s'étendant sur plusieurs années on entend, par exemple, la reconstruction, la réfection ou l'élargissement d'une route, l'agrandissement ou la réfection des installations techniques d'un bâtiment scolaire.

Les investissements regroupent:

- les dépenses consacrées à l'achat, la construction ainsi que l'amélioration durable du patrimoine administratif,
- les prestations propres de la commune consacrées aux investissements du patrimoine administratif (leur contrepartie figure au crédit du compte de fonctionnement),
- les subventions d'objets propriété de tiers destinés à l'accomplissement des tâches publiques (subventions du compte des investissements),
- les prêts et participations permanentes du patrimoine administratif,
- mais aussi les biens du patrimoine financier transférés au patrimoine administratif.

Les subventions liées aux investissements versées par la Confédération, le canton, d'autres communes ou des tiers sont comptabilisées au titre de recettes du compte des investissements.

Lors de la clôture de l'exercice comptable, les dépenses et les recettes du compte des investissements sont reportées à l'actif du bilan.

Du point de vue économique, il est relativement aisé de faire la distinction entre une dépense de consommation et une dépense d'investissement. Pour des motifs pratiques, et pour éviter de devoir enregistrer chaque dépense d'investissement dans le compte des investissements, les petites dépenses d'investissement peuvent être assimilées à des dépenses de consommation. Le conseil communal peut débiter une dépense d'investissement au compte de fonctionnement si elle ne dépasse pas ses compétences financières, mais au maximum 100'000 francs.

Lorsque le conseil communal use de cette possibilité, il doit suivre à cet égard une pratique constante. Il n'est pas licite, dans une situation financière confortable ou lorsqu'un exercice clôture avec un excédent de revenus, de comptabiliser un nombre important de petits investissements au débit du compte de fonctionnement et, lorsqu'un exercice clôture avec un excédent de charges, de débiter tous les petits investissements au compte des investissements.

L'Oacot recommande de choisir entre deux possibilités:

- comptabiliser intégralement et régulièrement les investissements ne dépassant pas les compétences financières du conseil communal au compte de fonctionnement; seuls les investissements importants seront alors comptabilisés au compte des investissements,
- ou fixer une limite - par exemple le 50 pour-cent des compétences financières du conseil communal - limite en dehors de laquelle la commune comptabilisera intégralement et régulièrement les investissements au compte de fonctionnement.

Comparaison de la comptabilisation des investissements dans l'économie privée et par les collectivités de droit public:

Dans l'économie privée, les investissements sont comptabilisés directement au bilan alors que les collectivités de droit public les font d'abord transiter par le compte des investissements pour ne les reporter au bilan qu'à la fin de l'exercice comptable. Le mode de comptabilisation des collectivités de droit public est justifié par les prescriptions traitant des compétences financières et des types de crédits (articles 99 ss OCo) ainsi que pour des motifs de politique financière, le contrôle budgétaire notamment.

Exemple:

La construction d'un abri public représente une dépense de Fr. 1'200'000.-, les subventions s'élèvent à Fr. 800'000.-.

Dans l'économie privée, cet investissement serait comptabilisé directement au bilan.

La comptabilité publique comptabilise cet investissement en deux temps :

*1er temps: comptabilisation de l'investissement et des subventions dans le compte des investissements,
2ème temps: les dépenses et les recettes sont reportées au bilan lors de la clôture annuelle.*

NMC

Bilan

Disponibilités

Doit	Avoir
800	1'200

patrimoine administratif,
compte 1143 terrains bâtis

Doit	Avoir
1'200	800
solde	400

Compte des investissements

compte 160.503
abri public

Doit	Avoir
1'200	

compte 999.690
dépenses
reportées au bilan

Doit	Avoir
	1'200

compte 160.661
subventions cantonales
(simplifié)

Doit	Avoir
	800

compte 999.590
recettes
reportées au bilan

Doit	Avoir
800	

Comme l'exemple l'illustre, le compte des investissements est clôturé sur la base des données brutes. La compensation de dépenses avec des recettes lors de la clôture n'est pas permise.

4.6.3 Perception d'émoluments

OCo	Bases légales à la perception d'émoluments	Art. 89 ¹ La commune fixe les principes applicables au calcul et à la perception des émoluments dans un acte législatif. ² Si un règlement est nécessaire, il précise au moins <i>a</i> les activités et les prestations soumises à émoluments, <i>b</i> le cercle des personnes assujetties et <i>c</i> les principes de calcul des émoluments.
	Prestations fournies en situation de concurrence avec des personnes privées	Art. 90 ¹ Les prestations fournies par la commune en situation de concurrence avec des personnes privées sont offertes sur le marché à des prix couvrant au moins les coûts. ² Les exceptions nécessitent une base légale dans un règlement.

Vu sous l'angle du rapport existant entre l'offre de prestations et leurs bénéficiaires, l'exercice d'une industrie peut être subdivisé en deux catégories:

1. les prestations offertes sur le marché pour lesquelles la commune est en situation de concurrence avec des personnes privées ; pour cette catégorie, le droit privé s'applique.

Exemples:

- *gravières*
- *immeubles du patrimoine financiers*
- *entrepôts frigorifiques*
- *scieries*

2. les prestations fixées par la commune en tant qu'autorité; pour cette catégorie, il s'agit d'émoluments pour lesquels, notamment en ce qui concerne la formation du prix des prestations, la commune n'est pas en situation de concurrence avec des partenaires.

Exemples:

- *Alimentation en eau*
- *Epuración des eaux usées*
- *Enlèvement des déchets*
- *Vente d'électricité*
- *Vente de gaz*
- *Télé-réseau*
- *Transports publics*

Si la commune offre des prestations se rattachant à l'exercice d'une industrie, ces prestations sont fournies sur le marché à des prix couvrant au moins les coûts. Pour déroger au principe de la couverture des coûts, pour autant que le droit supérieur l'y autorise, le corps électoral ou le parlement communal précise les conditions générales dans un règlement.

Ce règlement définit

- le **mandat de prestations:**

Il précise le plus exactement possible quelles seront les prestations à offrir.

- les **principes applicables à la gestion de l'entreprise:**

Ils peuvent porter sur les attributions particulières, les dispositions concernant les financements spéciaux et les dépréciations minimales et maximales.

- la **couverture des excédents de charges** par les moyens généraux de la commune:
Le règlement précise le plus exactement possible quel montant sera attribué à la tâche concernée par les moyens généraux de la commune. Cela peut être soit un chiffre absolu, soit un montant lié à la prestation. Exemples: x % du chiffre d'affaires ou x francs par passager des transports publics. La situation financière générale n'est pas le critère pour déterminer la part de ce qui doit être attribué annuellement.
- l'**attribution des excédents de revenus** aux moyens généraux de la commune:
Ici également, le règlement précise le plus exactement possible quel montant sera attribué aux moyens généraux de la commune. Cela peut être soit un chiffre absolu ou un montant lié à la prestation. Exemple: x % du chiffre d'affaires ou x % des revenus. La situation financière générale n'est pas le critère pour déterminer la part de ce qui doit être attribué annuellement.
- les **règles régissant les émoluments**:
Lorsque les objectifs précédents ont été définis clairement, les règles régissant les émoluments nécessaires à la couverture des charges en sont la conséquence logique. Le règlement en fixera les principes. Ces dispositions doivent permettre à l'assujetti d'estimer en gros et par avance le montant de l'émolument dû. Un autre organe peut être habilité à fixer le montant en francs et centimes de cet émolument. En règle générale, cette attribution est confiée au conseil communal; ce dernier édicte alors un règlement d'exécution.

L'article 89, 2ème alinéa 2 OCo résume les conditions qui, selon le Tribunal fédéral, doivent être remplies pour la perception des émoluments:

Les émoluments de chancellerie:

Soit les émoluments exigeant des prestations de service simples (par exemples, les certifications n'exigeant pas un contrôle particulier, ni des coûts importants, les photocopies); ces derniers sont limités à des montants relativement modestes situés entre 25 et 30 francs. Si le nombre de photocopies est important, l'émolument peut sans autre dépasser le montant de 30 francs.

Pour la perception d'émoluments de chancellerie, une base juridique contenue dans une ordonnance du conseil communal suffit. Elle mentionne les montants et les prestations de service pour lesquelles le requérant aura à régler un émolument.

Les autres émoluments:

Principe: Les autres émoluments nécessitent une base juridique inscrite dans une loi au sens formel. Un règlement communal remplit cette exigence lorsqu'il précise au moins les activités et les prestations soumises à émolument, le cercle des personnes assujetties et les principes de calcul des émoluments. Dans ce cadre, le pouvoir exécutif peut recevoir le mandat de préciser les détails dans le règlement d'exécution.

Exceptions:

Les exigences sont moins sévères là où le cercle des personnes assujetties et les citoyens et citoyennes sont en mesure de vérifier la légalité de l'émolument en fonction de principes constitutionnels comme le principe de la couverture des coûts ou celui de l'équivalence. Cela n'est pas le cas lorsque le cercle des personnes assujetties n'est pas précisé ou lorsque la dépense ne peut pas être clairement délimitée (exemples: les extensions, les assainissements, l'entretien, etc.). Pour le financement d'installations d'alimentation ou d'enlèvement des communes, l'application de ces deux seuls principes ne suffit donc pas.

Les différents principes applicables dans le domaine des émoluments:

- le principe de la couverture des coûts Ce principe exige que les revenus découlant de la perception d'un émolument ne soient pas supérieurs aux dépenses totales de la tâche concernée. Le principe de la couverture des coûts limite le montant de l'émolument. A lui seul, le principe de la couverture des coûts n'exige pas la perception d'un émolument couvrant les coûts mais ne fait que préciser que les revenus résultant de la perception de cet émolument ne doivent pas être supérieurs aux dépenses de la tâche concernée.
- le principe de l'équivalence Le principe de l'équivalence exige que le montant d'un émolument ne soit pas manifestement disproportionné par rapport à la valeur objective de la prestation communale. De plus, la prestation doit se situer dans des limites raisonnables par rapport aux charges, ce qui autorise l'application de forfaits.
- le principe du paiement par l'utilisateur Le principe du paiement par l'utilisateur exige que le bénéficiaire de prestations particulières supporte lui-même le coût exigible de lui. Les émoluments sont conformes à ce principe lorsque, dans le cas particulier, ils tiennent compte de l'étendue de la prestation requise par son utilisateur.

4.6.4 Limitations du compte annuel

Le principe de l'universalité exige non seulement que les charges et les revenus du compte de fonctionnement comme les dépenses et les recettes du compte des investissements prévisibles ou connues de la gestion financière soient comptabilisées mais encore qu'elles soient comptabilisées dans la période comptable concernée afin d'assurer que les informations données par le compte administratif sont correctes et sincères. On tiendra donc compte:

Les avoirs et les créanciers concernant l'exercice comptable en cause sont comptabilisés selon le **principe de l'échéance**, principe qui exige que les avoirs et les engagements soient comptabilisés; pour les avoirs, lorsque la facture est établie; pour les engagements, lorsque ce dernier est contracté. Si la commune renonce à la comptabilisation immédiate, celle-ci effectuera la comptabilisation des avoirs et des engagements au plus tard à la fin de l'exercice comptable concerné.

Les actifs et les passifs transitoires concernant l'exercice comptable en cause sont également comptabilisés selon le principe de l'échéance. Il s'agit de dépenses faites pendant l'exercice mais concernant l'exercice suivant, ou de recettes connues de l'exercice courant à encaisser l'exercice suivant. Leur comptabilisation intervient dans le cadre de la clôture annuelle. Ces postes doivent être balancés au début de l'exercice suivant en utilisant les mêmes comptes (rubriques) que l'exercice précédent.

Les provisions concernent des engagements existant à la fin de l'exercice comptable, 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 ou les dépenses du compte des investissements.

On distingue entre

- les prestations ou les livraisons effectuées, pour lesquelles la facture fait encore défaut,
- et les engagements pas encore accomplis, mais contractés de manière obligatoire.

Vu qu'aucune facture n'est parvenue à la commune, ces charges doivent être déterminées spécialement et comptabilisées lors de la clôture de l'exercice ancien. Ces postes doivent être balancés au début de l'exercice suivant en utilisant les mêmes comptes (rubriques) que l'exercice précédent.

Rappel : un engagement doit être comptabilisé si, au 31 décembre, il découle d'une commande de marchandises, d'une commande de prestations de tiers ou d'un contrat. Les provisions concernant le compte des investissements ne peuvent être comptabilisées que si l'entreprise a livré la prestation avant le 31 décembre de l'exercice concerné.

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 pour épuiser des crédits budgétaires non utilisés n'est pas licite.

Exemple:

Le chauffage de l'école est tombé en panne dans le courant de décembre 1999. Le remplacement du brûleur a été exécuté. Lors des travaux de clôture, l'administrateur des finances constate que la facture du fournisseur n'est toujours pas parvenue à la commune. Pour ne pas retarder la clôture du compte annuel de la commune, le coût du remplacement du brûleur doit être estimé sur la base du devis reçu du chauffagiste.

écriture: 217.314 charges du compte de fonctionnement / 2040.01 Provisions du compte de fonctionnement

4.6.5 Imputations internes

OCo	Imputations internes	Art. 94 Les imputations internes de prestations effectuées entre services administratifs sont comptabilisées pour <i>a</i> assurer la facturation envers les tiers, <i>b</i> constater le résultat économique effectif des diverses activités administratives, <i>c</i> promouvoir la prise en compte des coûts et la responsabilité propre, ou <i>d</i> la transparence et la comparabilité des comptes.
------------	----------------------	--

Directives de l'Oacot:

Intégralité des coûts

¹ Les imputations internes de charges et de revenus, en particulier celles des intérêts et des dépréciations pour les tâches financées par l'instrument du financement spécial, doivent impérativement être comptabilisées sur la base de l'intégralité des coûts.

4.6.5.1 Approche générale

Les organes de la commune et les employés accomplissent leurs tâches de manière rentable et économe. Pour promouvoir la prise en compte des coûts et la responsabilité propre, il est impératif de comptabiliser les imputations internes. Le [chapitre 4.5.5.5](#) donne des exemples et des instructions pour le calcul du montant des intérêts à imputer pour les financements spéciaux.

Les imputations internes sont des «charges facturées par d'autres tâches» comme les charges de personnel, les biens, services et marchandises, les intérêts du capital investi et les dépréciations ; elles concernent également les «revenus crédités par d'autres tâches». L'objectif de leur comptabilisation est de permettre d'apprécier objectivement si l'exécution des tâches en question est économique.

Les imputations internes concernent exclusivement des comptes avec les natures 39x et 49x. La facturation d'une part des charges administratives de la tâche 029 Administration générale au financement spécial 321 Télé réseau est effectuée au moyen de l'écriture suivante:

321.390/029.490 Part aux charges administratives Fr. x

Les données de la récapitulation par natures du compte de fonctionnement clôturé doivent afficher des totaux identiques pour les natures 39x et 49x.

Exemple:

La tâche principale des cantonniers concerne l'entretien des routes communales. Les charges de personnel et celles concernant les biens, services et marchandises sont donc comptabilisées à la tâche 620 Routes communales. En cas de nécessité, les cantonniers participent également à l'entretien des canalisations. Leurs prestations doivent donc être «facturées» à la tâche «Epuración des eaux usées» et créditées à la tâche «Routes communales».

Les intérêts et les dépréciations (à l'exception des postes concernant les financements spéciaux Alimentation en eau, Epuration des eaux usées et Enlèvement des déchets) sont comptabilisés à la tâche «9 Finances et impôts». Les investissements effectués pour le Télé réseau doivent toutefois être couverts par les émoluments d'abonnement dus par les usagers. Afin que la tâche «321 Télé réseau» comptabilise les dépenses effectives totales, les intérêts et les dépréciations induits par les investissements doivent faire l'objet d'imputations internes.

4.6.5.2 Imputations internes calculées en fonction des coûts totaux

La comptabilisation des imputations internes n'a pas toujours fait l'objet d'une pratique constante par le passé. A leur sujet, nous rappelons qu'il appartient aux règlements communaux instituant des financements spéciaux de préciser le degré de couverture des coûts. Pour les tâches Alimentation en eau, Epuration des eaux usées et Enlèvement des déchets, la couverture des coûts est précisée par les dispositions légales les concernant. Leurs imputations internes doivent avoir pour base l'intégralité des coûts.

Différenciation entre Comptabilité analytique et Comptabilité financière:

Ainsi que cela est précisé au chapitre NGP (⇒ [chapitre 4.9.3](#)), les délimitations objectives et temporaires des deux types de comptabilité provoquent des écarts notables au niveau de leurs résultats respectifs. Les charges financières y sont traitées de manière totalement différente. La comptabilité financière est basée sur les valeurs comptables résiduelles, alors que la comptabilité analytique utilise les valeurs économiques de remplacement. Les charges financières déterminées par la comptabilité analytique ne peuvent donc être comptabilisées par la comptabilité financière sans léser les principes d'évaluation et les prescriptions relatives aux dépréciations de l'OCo.

Exemple:

Les ateliers communaux figurent au bilan à leur valeur résiduelle de Fr. 100'000.- alors que la valeur de remplacement de ces installations est de Fr. 3'000'000.-. Lorsque la comptabilité financière comptabilise des dépréciations de Fr. 10'000.-, la valeur comptable résiduelle est réduite à Fr. 90'000.-.

Pour sa part, la comptabilité analytique tient compte d'une durée d'utilisation de 50 ans. La dépréciation économique calculée en fonction de la valeur de remplacement des installations et leur durée d'utilisation représente un montant annuel de Fr. 60'000.-. Si la donnée de Fr. 60'000.- était enregistrée par la comptabilité financière, en lieu et place des Fr. 10'000.-, non seulement la règle des 10 pour-cent applicable au calcul des dépréciations harmonisées ne serait pas appliquée, mais au cours de l'exercice suivant, la valeur comptable résiduelle serait déjà réduite à un montant inférieur à zéro.

La comptabilité financière et ses prescriptions relatives aux dépréciations harmonisées, comme la comptabilité analytique avec ses règles économiques, obtiennent des résultats semblables à long terme. Toutefois, lorsqu'il importe de connaître les vrais coûts d'une tâche pour laquelle l'obligation de couvrir ses coûts au moyen d'émoluments est prescrite, les données de la comptabilité financière ne sont pas une base de calcul adéquate.

Calcul des imputations internes en fonction des coûts totaux:

Les charges totales de la tâche 0 Administration générale sont déterminées par la comptabilité financière ou, là où elle est tenue, par la comptabilité analytique.

Les prestations de service exécutées par la tâche 0 Administration générale en faveur des tâches Alimentation en eau, Epuration des eaux usées et Enlèvement des déchets peuvent être chiffrées au moyen de la règle de trois suivante pour déterminer les coûts totaux:

Charges totales de la tâche 0 Administration générale *divisées* par le total des heures de travail de l'administration; résultat *multiplié* par les heures de travail de l'administration consacrées aux tâches Alimentation en eau, Epuration des eaux usées et Enlèvement des déchets.

Les charges totales de la tâche 0 Administration générale sont de deux natures, soit les charges d'exploitation et les charges financières.

Les *charges d'exploitation* de la tâche 0 Administration générale sont égales aux charges brutes de la tâche telles qu'elles ressortent de la comptabilité financière.

Par contre, les *charges financières* de la tâche 0 Administration générale, soit les charges induites par l'immeuble administratif, doivent être calculées et déterminées «hors comptabilité».

Exemple pour l'Administration générale:

Calcul des dépréciations = valeur d'assurance de l'immeuble administratif multipliée par 2,5 pour-cent dans l'hypothèse que la durée d'utilisation moyenne est de 40 ans.

Calcul des intérêts = le montant des dépréciations comme ci-dessus divisé par 2 dans l'hypothèse que les amortissements financiers sont effectués également de manière linéaire.

Le total des heures de travail de l'administration est déterminé sur la base des postes occupés (sans le personnel en formation) multipliés par 1800 heures.¹⁸ Ainsi, les absences dues aux vacances, jours fériés, service militaire et de la protection civile, maladie, etc. sont prises en compte.

Charges et dépenses sont données en milliers de francs.

Charges d'exploitation (charges selon la comptabilité financière)	en milliers de Fr.
011 Législatif	5
012 Exécutif	49
029 Administration générale, charges brutes	413
090 Bâtiment administratif, entretien et exploitation, concierge, sans les charges financières	16
Charges financières (coûts selon la comptabilité analytique) (Ces charges ne doivent pas être comptabilisées par la comptabilité financière. Ces données ne servent qu'au calcul des imputations internes !)	
Les dépréciations, soit la valeur d'assurance de l'immeuble administratif de Fr. 1'500'000.- multipliée par 2,5 pour-cent	38
Les intérêts, soit le montant des dépréciations comme ci-dessus divisé par 2	19
Le coût total de la tâche 0 Administration générale s'élève donc à	540

Dans cet exemple, l'administration est constituée de trois personnes occupées à plein temps et d'un apprenti. Sans l'apprenti, le total des heures de travail de l'administration s'élève donc $3 \times 1800 = 5'400$ heures. Selon les données de l'administration (estimations, rapports détaillés établis régulièrement ou périodiquement), elles se répartissent ainsi:

tâches	heures de travail par année	imputations internes	écritures de la comptabilité financière
Alimentation en eau	100	10'000	700.390/029.490
Epuration des eaux usées	200	20'000	710.390/029.490
Enlèvement des déchets	100	10'000	720.390/029.490
Autres tâches de l'administration communale	5'000		
total des heures de travail	5'400		

Les trois postes de la colonne « imputations internes » se calculent comme suit:

Coût total de la tâche 0 Administration générale (Fr. 540'000.-) divisé par 5'400 (soit le total des heures de travail) multiplié par 100 (soit les heures de travail consacrées par l'administration à la tâche Alimentation en eau) etc.

Ainsi, il est possible de déterminer la valeur approximative des prestations de service de la tâche Administration générale à imputer aux tâches communales financées par des émoluments et dont la couverture des coûts est prescrite par une disposition légale du droit supérieur.

Il est possible d'appliquer ce calcul aux autres tâches financées par des émoluments.

Lorsque d'autres services communaux fournissent des prestations aux tâches Alimentation en eau, Epuration des eaux usées et Enlèvement des déchets (les ateliers communaux, etc.), la valeur approximative de leurs prestations peut être estimée selon ce modèle pour la comptabilisation des imputations internes.

¹⁸ Guide relatif à la tenue de la comptabilité analytique des entreprises électriques (VSE), chapitre 7.1.2 de la première édition de décembre 1999

Une estimation exacte des coûts, par exemple sur la base de la comptabilité analytique, est naturellement préférable à ce mode approximatif de calcul. Quel que soit le mode de calcul appliqué, dans tous les cas la commune s'emploie à facturer de manière prouvée la totalité des coûts induits aux tâches concernées.

Dans le cadre des expériences pilotes faites en matière de Nouvelle gestion publique (NGP), il a été constaté que les experts sont partagés lorsqu'il s'agit de répondre à la question de savoir si les coûts induits par les organes législatif et exécutif doivent être imputés aux produits. Dans l'exemple précédent, il a été tenu compte de ces coûts. Mais une méthode de calcul plus détaillée ou une comptabilité analytique étendue permettrait éventuellement d'y renoncer.

Une autre approche pour le calcul de la totalité des coûts induits réside dans l'application d'un supplément forfaitaire. Ici, les heures effectuées sont augmentées d'un supplément forfaitaire.

Exemple:

L'administration communale a consacré 100 heures à des travaux pour le Service électrique. Dans cette approche, le prix de l'heure de Fr. 70.- est augmenté d'un supplément forfaitaire correspondant au facteur 170 %.

L'imputation interne s'élève donc à 100 heures à 70.- multiplié par 170 % = Fr. 11'900.-

4.7 Le budget et l'équilibre budgétaire

LCo	Equilibre des finances	Art. 73 ¹ Le budget est établi de manière à ce que les finances de la commune soient équilibrées.
		² Un excédent de charges peut être budgété s'il est couvert par la fortune nette, ou si le découvert qui en résulte peut vraisemblablement être compensé conformément à l'article 74.
		³ Le Conseil-exécutif édicte des prescriptions minimales concernant les dépréciations.
	Découvert du bilan	Art. 74 ¹ Le découvert du bilan doit être amorti dans un délai de huit ans à compter de sa première inscription au bilan.
		² Le découvert du bilan ne doit pas excéder un tiers du revenu annuel ordinaire des impôts.
		³ Si la commune budgète un excédent de charges qui ne peut pas être couvert par ses fonds propres, le conseil communal précise les modalités d'amortissement de cet excédent dans le plan financier. Ce dernier doit être préalablement porté à la connaissance de l'organe compétent pour approuver le budget et du service compétent de la Direction de la justice, des affaires communales et des affaires ecclésiastiques.
	Mesures d'assainissement	Art. 75 ¹ Lorsqu'un découvert du bilan existe depuis trois ans, la commune élabore un plan financier assorti de mesures d'assainissement avant la décision sur le prochain budget.
		² Le plan financier assorti de mesures d'assainissement fixe l'amortissement du découvert dans le délai prévu à l'article 74 1er alinéa. Il doit être porté à la connaissance du service compétent de la Direction de la justice, des affaires communales et des affaires ecclésiastiques.
	Mesures du Conseil-exécutif	Art. 76 ¹ Le Conseil-exécutif arrête le budget et la quotité d'impôt de la commune lorsque
		a le découvert budgété excède la proportion prévue à l'article 74, 2ème alinéa,
		b la commune ne présente aucun plan financier assorti de mesures d'assainissement au sens de l'article 75, ou qu'elle ne présente qu'un plan insuffisant,
		c la commune arrête un budget ou fixe une quotité d'impôt contraires au plan financier assorti de mesures d'assainissement mis à jour.
		² Le Conseil-exécutif arrête le budget en application du 1er alinéa de manière à ce qu'il soit équilibré et le découvert amorti conformément à l'article 74, 1er alinéa. Il peut accroître les recettes de la commune ou réduire ses dépenses pour autant que cette dernière ne se soit pas engagée vis-à-vis de tiers.
	Commune sans budget valable	Art. 77 ¹ Le Conseil-exécutif arrête le budget et fixe la quotité d'impôt en tenant compte de l'article 74 lorsque l'organe communal compétent n'a pas arrêté le budget le 30 juin de l'exercice comptable.
	Commune sans budget valable	² Si l'organe communal compétent n'a pas arrêté le budget avant le début de l'exercice comptable, le conseil communal en fait part au préfet ou à la préfète ainsi qu'au le service cantonal compétent et les informe de la procédure qu'il entend suivre.

OCo	Principe	Art. 67 Le budget constitue la base du compte administratif.
	Arrêté	Art. 68 ¹ Le budget du compte de fonctionnement et la quotité des impôts ordinaires communaux ou de l'impôt paroissial sont arrêtés en même temps. ² Le budget est arrêté avant le début de l'exercice comptable qu'il concerne. ³ Si ce n'est exceptionnellement pas possible, le conseil communal informe le préfet ou la préfète, à l'intention de l'Office des affaires communales et de l'organisation du territoire, de la procédure qu'il entend suivre.
	Spécialité temporelle	Art. 69 ¹ Les dépenses décidées dans le cadre du budget sont celles de l'année budgétaire. ² Un crédit budgétaire non utilisé est périmé à la clôture de l'exercice.
	Engagements indispensables	Art. 70 Si le budget n'est pas entré en force, seuls les engagements indispensables peuvent être consentis, en particulier pour des dépenses liées.
	Dépenses liées	Art. 101 ¹ Une dépense est liée si, pour ce qui est de son montant, de la date à laquelle elle sera engagée ou d'autres modalités, l'organe compétent ne dispose d'aucune liberté d'action. ² Le conseil communal décide les dépenses liées. ³ La décision portant sur le crédit d'engagement d'une dépense liée est publiée en application de l'article 34 si son montant est supérieur aux compétences financières ordinaires du conseil communal pour une dépense nouvelle.
	Crédit budgétaire	Art. 110 ¹ Le montant attribué à un poste du compte administratif est un crédit budgétaire. ² Le budget est l'addition des crédits budgétaires.
Décision de dépenses	Art. 111 ¹ Les dépenses nouvelles uniques du compte de fonctionnement peuvent être décidées conjointement avec l'approbation du budget. ² Elles sont rendues publiques en tant que dépenses nouvelles lorsqu'elles ressortissent au corps électoral ou au parlement communal. ³ Si l'approbation du budget incombe au parlement, les dépenses nouvelles uniques du compte de fonctionnement que décide cet organe ne peuvent dépasser ses compétences financières.	

Directives de l'Oacot:

Revenu annuel ordinaire des impôts ¹ Le tiers du revenu annuel ordinaire des impôts au sens de l'**article 74, 2ème alinéa LCo** est composé de la totalité des revenus provenant
a des impôts sur le revenu et la fortune des personnes physiques,
b des impôts sur le bénéfice et le capital des personnes morales,
c des taxes immobilières.

Engagements indispensables	² Les engagements indispensables au sens de l'article 70 OCo sont a les dépenses liées, b les autres dépenses, nécessaires au fonctionnement minimum de la commune.
Le principe de l'universalité	³ Les comptabilités séparées doivent être intégrées au budget et au compte annuel, au sens de l'article 95, 2ème alinéa OCo , à l'exception de celles des banques et des institutions de prévoyance en faveur du personnel qui appartient à la commune.
Constitution	⁴ Le budget est établi pour le compte de fonctionnement et le compte des investissements. Sa présentation est identique à celle du compte annuel et sa structure est celle exigée par le cadre comptable NMC.
Données comparatives	⁵ En regard des données du nouveau budget figurent les données du budget précédent et celles du dernier compte annuel.
Contenu minimum	⁶ Le budget comprend au moins: a Le rapport préliminaire commentant le résultat du budget, l'évolution probable des engagements (fonds de tiers) et celle de la fortune nette, les principales modifications par rapport au budget précédent et au dernier compte annuel ainsi que les investissements qui seront réalisés durant l'exercice concerné. Le rapport préliminaire contient les propositions soumises à l'organe compétent par le conseil communal. b L'aperçu du budget du compte de fonctionnement et du compte des investissements selon les tâches. c Le budget du compte de fonctionnement et du compte des investissements détaillés selon les comptes. d Le budget des communes municipales et mixtes est complété par l'aperçu du budget.

4.7.1 Contenu et structure du budget

Le budget du compte administratif (compte de fonctionnement et compte des investissements) est élaboré pour une année civile par le conseil communal; il informe sur les répercussions financières de son «programme de gouvernement» annuel. Le budget porte sur la prochaine année civile ; il est donc orienté à court terme vers l'avenir et est basé sur le plan financier à moyen terme actualisé. Ainsi, les organes compétents de la commune s'assurent de l'équilibre à moyen terme des finances. Autrement dit, à moyen terme les dépenses doivent être couvertes par des recettes. Le budget approuvé par l'organe compétent entre alors en force.

Le principe de l'universalité (⇒ [chapitre 4.3.1.7](#)) exige de la part du conseil communal qu'il veille à ce que le plan financier, le budget et le compte annuel comptabilisent toutes les dépenses et les recettes connues et/ou prévisibles de l'ensemble de la gestion financière. Autrement dit, le conseil communal s'assure que son projet de budget contient bien toutes les dépenses et recettes prévisibles du compte des investissements ainsi que toutes les charges et les revenus du compte de fonctionnement, même si certaines décisions en matière de dépenses font éventuellement encore défaut. Les crédits budgétaires concernés peuvent être bloqués (par exemple, par l'adjonction d'une note au bas de la page ou d'une *). Ces crédits budgétaires bloqués deviennent caduques si les crédits d'engagement correspondants ne sont pas votés.

Le budget comptabilise chaque compte du compte administratif (compte de fonctionnement et compte des investissements).

Le budget est public dans son intégralité. Il n'existe pas de prescriptions sur la manière d'informer que le conseil communal doit appliquer à l'égard du parlement communal ou du corps électoral. Chaque commune peut choisir sa politique et son mode d'information. Chaque commune peut donc choisir le degré de détail de l'information destinée au corps électoral (données détaillées par comptes) ou information générale (données par tâches). Elle fondera donc sa décision en trouvant le juste milieu entre son obligation d'informer de manière complète et le fait qu'une bonne partie du corps électoral serait plutôt jeté dans l'incertitude par des documents trop détaillés. Sans égard à la solution retenue, le budget intégral doit être accessible aux personnes intéressées et ces dernières doivent pouvoir recevoir un exemplaire de ce dernier.

4.7.2 le budget du compte de fonctionnement

Des dépenses de consommation uniques peuvent être décidées avec l'adoption du budget du compte de fonctionnement. Le conseil communal peut débiter une dépense d'investissement au budget du compte de fonctionnement si elle ne dépasse pas ses compétences financières, mais au maximum 100'000 francs (**article 79 OCo**). Il doit suivre à cet égard une pratique constante.

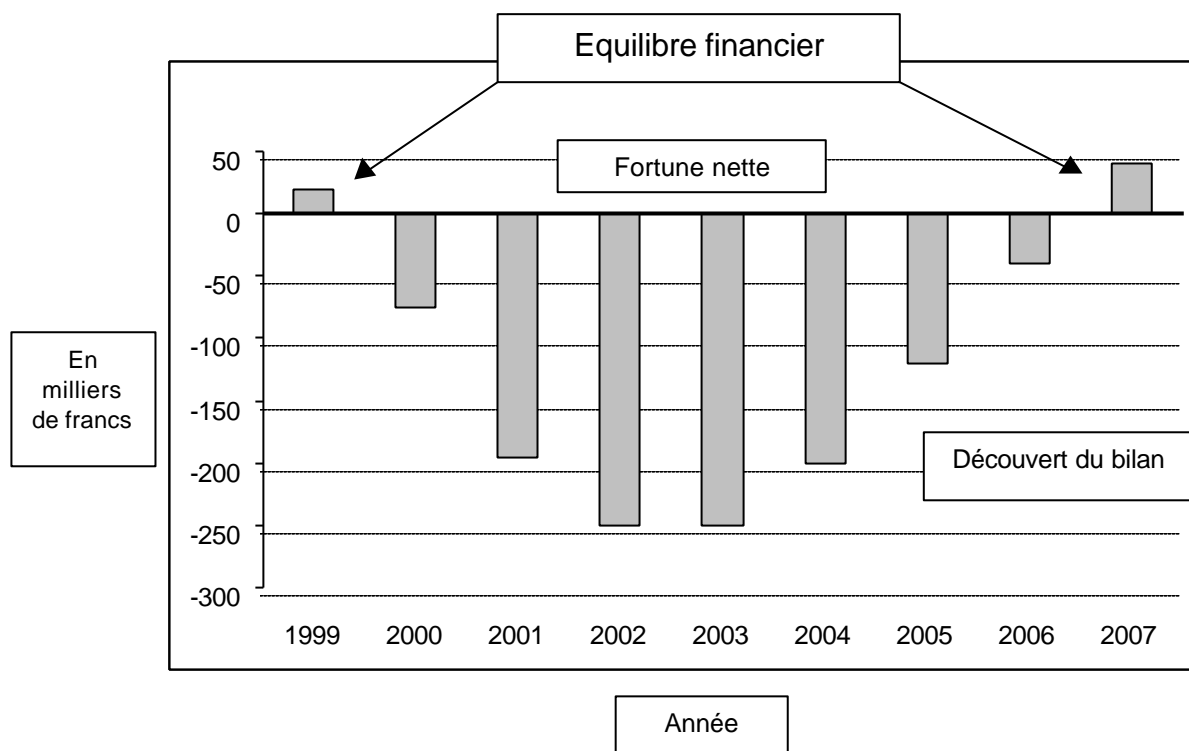
(⇒ [chapitre 4.6.2](#))

Le budget du compte de fonctionnement est soumis à l'organe compétent (vote aux urnes, assemblée communale, parlement communal) pour décision. Le budget du compte de fonctionnement doit être établi de manière à assurer l'équilibre à moyen terme de la gestion financière. Le découvert du bilan éventuel doit être amorti dans un délai de huit ans à compter de sa première inscription (**article 74 LCo**).

Exemple:

Le compte annuel 1999 clôture avec un excédent de charges. Le conseil communal décide un paquet de mesures visant au rétablissement de l'équilibre financier. Les effets de ces mesures sont ressentis que partiellement à court terme ; le plus souvent, ils le sont à moyen, voire à long terme. Dans cet exemple, le conseil communal prévoit l'évolution suivante (données en milliers de francs) :

exercice	dépréciations du découvert du bilan	évolution du résultat du compte annuel	évolution de la fortune nette	évolution du découvert du bilan
1999			20	
2000		-100		80
2001		-110		190
2002		-60		250
2003		-		250
2004	50	-		200
2005	80	-		120
2006	80	-		40
2007	40	30	30	



Dans cet exemple, l'équilibre financier sera donc rétabli à moyen terme, soit au cours des huit ans suivant la première inscription du découvert au bilan. Lorsqu'une commune est confrontée à une situation de ce genre, il est important que l'évolution de ses finances soit surveillée de très près, afin de constater si les mesures prises ont les effets escomptés.

Le budget du compte de fonctionnement et la quotité des impôts ordinaires communaux ou de l'impôt paroissial sont arrêtés en même temps (**article 68 OCo**). Le budget du compte de fonctionnement et la quotité d'impôt forment une unité ; ces deux objets doivent donc être soumis à l'organe compétent sous le même point de l'ordre du jour. L'adoption du budget du compte de fonctionnement incombe généralement au corps électoral. En fait, le règlement d'organisation peut déléguer cette compétence - avec ou sans référendum facultatif - au parlement communal ou même au conseil communal.

Selon l'article 23 LCo, la modification de la quotité d'impôt fait partie des affaires ressortissant exclusivement au corps électoral. La commune peut donc désormais prévoir dans son règlement d'organisation que le budget ne sera soumis obligatoirement pour décision au corps électoral, respectivement au parlement communal, que si la quotité d'impôt doit être modifiée. Autrement dit, lorsque la quotité d'impôt ne doit pas être modifiée, le règlement d'organisation peut confier la compétence d'arrêter le budget au conseil communal.

Le budget doit être soumis à l'organe compétent, pour approbation, avant le début de l'exercice comptable qu'il concerne. S'il est refusé, et qu'un nouvel examen n'est plus possible avant le début de l'exercice, seuls les engagements indispensables, en particulier les dépenses liées, peuvent être contractés. Dans cette situation, le conseil communal informe le préfet ou la préfète à l'intention de l'Oacot de la procédure qu'il entend suivre. La commune a la possibilité d'organiser d'autres consultations sur le budget et la quotité d'impôt. Toutefois, si au 30 juin de l'exercice comptable concerné l'organe communal compétent n'a pas arrêté le budget, il appartient alors au Conseil-exécutif de l'arrêter, y compris la quotité d'impôt.

Par engagements indispensables, on entend le minimum de ce qu'une commune a besoin pour fonctionner. Par rapport à la définition très restrictive de la dépense liée, le conseil communal dispose donc d'une certaine liberté d'action lorsque qu'il est confronté à la situation d'être sans budget entré en force après le début de l'exercice comptable.

4.7.3 le budget du compte des investissements

Il ressort des objectifs énumérés plus loin que le budget du compte des investissements sert en premier lieu d'instrument de gestion et de planification aux organes concernés. Si le règlement d'organisation n'en dispose pas autrement, il appartient au conseil communal de l'arrêter. Cela découle du fait que les dépenses d'investissement ne peuvent pas être arrêtées valablement avec le budget du compte des investissements. Seules les dépenses d'investissement pour lesquelles une décision de crédit d'engagement a été valablement prise par l'organe compétent peuvent y être inscrites.

Le budget du compte des investissements poursuit principalement les objectifs suivants:

- planifier les dépenses et les recettes d'investissement de l'année concernée (tranche annuelle),
- constater les répercussions financières des investissements sur le compte de fonctionnement de l'exercice comptable concerné,
- déterminer le besoin en moyens financiers duquel dépendra la charge des intérêts,
- calculer les dépréciations harmonisées à porter au budget du compte de fonctionnement.

4.7.4 Sous quelles conditions précise le canton intervient-il?

Le canton respecte l'autonomie des communes et compte sur son effet d'apurement, notamment pour résoudre des situations financières difficiles. Il observe attentivement l'évolution de la situation financière de ses communes. Il appartient en premier lieu aux communes de mettre à profit leur propre liberté d'action et d'agir sous leur responsabilité pour résoudre leurs problèmes financiers en prenant les mesures propres à rétablir leur équilibre financier. Le canton n'intervient au niveau du budget que dans des situations précisées par les dispositions légales:

- en vertu de l'article 77 LCo, lorsque l'organe compétent d'une commune n'a pas arrêté le budget le 30 juin de l'exercice comptable (⇒ [chapitre 4.7.2](#));
- en vertu de l'article 76 LCo, lorsqu'une des trois conditions décrites au 1er alinéa est remplie, soit lorsqu'une commune est en situation de découvert du bilan.

Les trois conditions décrites au 1er alinéa de l'article 76 LCo sont les suivantes:

- **lorsque le découvert budgété excède un tiers du revenu annuel ordinaire des impôts;** ainsi, le canton entend éviter que le découvert du bilan d'une commune atteigne un ordre de grandeur difficilement maîtrisable, pouvant difficilement être résorbé dans les huit ans.

- **lorsque le découvert existe depuis trois ans**, soit depuis une période relativement longue, et que la commune ne présente malgré tout aucun plan financier assorti de mesures d'assainissement, ou qu'elle ne présente qu'un plan insuffisant. Dans cette situation, le canton doit admettre qu'à elle seule la commune ne veut pas ou n'est pas en état d'arrêter les mesures propres à rétablir son équilibre financier durant les cinq dernières années restantes du délai de huit ans.
- lorsque le bilan comptabilise un découvert depuis plusieurs années et que la commune présente certes un plan financier assorti de mesures d'assainissement, mais que **le budget et/ou la quotité d'impôt arrêtés** sont contraires au plan financier assorti de mesures d'assainissement mis à jour. Dans cette situation, le canton agit en fonction de l'objectif légal, afin que le découvert du bilan soit amorti dans le délai imparti de huit ans.

Lorsque le Conseil-exécutif intervient dans les situations décrites, il est tenu au délai de huit ans, délai durant lequel le découvert du bilan doit être amorti et l'équilibre financier rétabli. Le Conseil-exécutif arrête donc le budget en application de l'article 74 LCo. Pour atteindre cet objectif, il peut accroître les recettes de la commune ou réduire ses dépenses pour autant que cette dernière ne soit pas engagée vis-à-vis de tiers. L'accroissement des recettes peut être obtenu par l'adaptation des recettes fiscales et celles des émoluments; la réduction des dépenses sera subordonnée à des mesures d'économie.

Le canton intervient en vertu de **l'article 88 LCo** lorsqu'il existe un soupçon que l'administration régulière de la commune soit troublée ou sérieusement compromise par des actes illicites des organes communaux ou d'une autre manière et lorsque l'organe communal compétent n'en recherche pas les causes et n'ordonne pas lui-même les mesures nécessaires (**article 86 LCo**).

4.8 Plan financier

4.8.1 Obligation d'élaborer le plan financier, les exigences et le contenu

OCo	Obligation et contenu	Art. 64 ¹ Les communes établissent un plan financier traité par l'organe compétent. ² Le plan financier donne un aperçu de l'évolution probable des finances de la commune pour les quatre à huit années à venir. ³ Il est actualisé au moins annuellement.
------------	-----------------------	---

Directives de l'Oacot:	
Le principe de l'universalité	¹ Le plan financier est établi pour l'ensemble de la gestion financière de la commune. Comme le budget et le compte annuel, le plan financier comptabilise toutes les recettes et les dépenses prévisibles ou connues de la gestion financière de la commune. Les éventuelles comptabilités séparées et les financements spéciaux doivent être intégrés.
Informations fournies par le plan financier	² Le plan financier informe sur: <ul style="list-style-type: none">• l'évolution probable des finances de la commune pour les quatre à huit années à venir ;• l'activité au niveau des investissements, l'effet des investissements sur l'équilibre budgétaire, soit une estimation justifiant que les charges induites seront supportables, ainsi que le mode de financement prévu des investissements ;• l'évolution probable des charges et revenus, des dépenses et recettes ainsi que celle des éléments du bilan.
Décision	³ Le plan financier est traité, décidé et signé par l'organe compétent (en règle générale par le conseil communal).
Contenu	⁴ Le plan financier se compose du rapport préliminaire, du tableau des résultats de la planification financière, du programme des investissements et des bases de calcul.
Rapport préliminaire	⁵ Le rapport préliminaire commente les options et bases de calcul retenues, le programme des investissements et l'évolution de la gestion financière. Il mentionne au moins, <ul style="list-style-type: none">• quand et qui a établi le plan financier,• sur quel compte annuel il est basé,• quels seront les investissements à réaliser au cours des prochaines années qui ne sont pas de la compétence financière du pouvoir exécutif,• si les investissements prévus seront supportables financièrement parlant,• comment évolueront les excédents de revenus, respectivement les excédents de charges, les engagements (fonds de tiers) et la fortune nette au cours des prochaines années, et• les conclusions du pouvoir exécutif.
Tableau des résultats	⁶ Le tableau des résultats de la planification financière analyse l'évolution durant la période de base et la période de planification <ul style="list-style-type: none">• des charges et des revenus, des dépenses et des recettes,• de la fortune nette ou du découvert du bilan.• Il informe sur les charges et/ou les revenus induits par les investissements et leur couverture par le compte de fonctionnement et,• pour les communes municipales et mixtes, il analyse les indicateurs de la gestion financière.

Programme des investissements	⁷ Le programme des investissements comptabilise les investissements déjà décidés et ceux planifiés durant la période de planification par le pouvoir exécutif ainsi que les charges induites et/ou les revenus induits.
Bases de calcul utilisées	⁸ Les bases de calcul font état des données utilisées pour l'établissement plan financier ; elles dépendent du type de la commune concernée et de l'importance de sa gestion financière.
Petites collectivités	⁹ Pour les petites collectivités, les exigences à l'égard de l'étendue de leur planification financière sont allégées (⇒ chapitre 4.8.2).

Toutes les collectivités de droit communal ont désormais l'obligation d'élaborer et d'actualiser leur plan financier. Tout plan financier contient nouvellement un rapport préliminaire signé par l'administrateur ou l'administratrice des finances et par le conseil communal. Si le plan financier a été élaboré par un service extérieur, il requiert aussi l'approbation formelle du conseil communal.

L'étendue du plan financier est fort variée et dépend des types de communes, de l'importance de leur gestion financière et de leur activité au niveau des investissements. L'Oacot met à leur disposition des modèles de plans financiers adaptés à leurs besoins. Le règlement d'organisation détermine l'organe communal compétent pour traiter le plan financier. Lorsqu'une telle disposition faut défaut, cette compétence revient au conseil communal en sa qualité d'organe responsable de la gestion financière (**article 71 LCo**). L'Oacot recommande de soumettre le plan financier pour information et prise de position au parlement communal ou à l'assemblée communale.

Le plan financier est l'instrument par excellence de la direction de la gestion financière. La période de planification porte sur une période de quatre à huit ans. En plus de l'exercice en cours, l'analyse du plan financier porte généralement sur cinq ans.

La planification financière poursuit les objectifs suivants:

- en estimant très tôt quelle sera l'évolution de ses finances, la commune évite les impasses et est en mesure d'arrêter à temps les mesures correctives éventuellement nécessaires,
- le conseil communal et l'administration disposent d'un outil de coordination et de direction,
- le conseil communal, le parlement communal et l'assemblée communale disposent d'un instrument de direction pour la politique financière qu'ils entendent suivre.

L'expérience montre que les évolutions visant l'assainissement des finances, la diminution de la quotité d'impôt, ou les investissements importants ne peuvent être réalisés et maîtrisés dans le temps que sur la base d'une planification financière élaborée sérieusement et à moyen terme. Même au niveau d'une commune, le choix des options et la politique financière peuvent être menés plus sereinement sur la base du plan financier élaboré pour une période de planification de cinq ans plutôt que sur la base du budget attendu que ce dernier ne porte que sur une année. Du reste, bien souvent la liberté d'action de la commune au niveau du budget est très restreinte attendu que la plupart des positions budgétaires font l'objet de prescriptions légales, d'engagements contractés et de décisions de dépenses arrêtées précédemment par la commune. Il s'agit donc soit de dépenses liées, soit de dépenses qui ne peuvent plus être modifiées à court terme de manière notable. En estimant très tôt quelle sera l'évolution de ses finances, la commune utilise pleinement sa liberté d'action, évite les impasses et peut arrêter à temps les mesures correctives éventuellement nécessaires.

Le plan financier doit être actualisé au moins annuellement, autrement dit adapté à l'évolution récente des données à la base de son établissement. Le moment opportun se situe lorsque les données du dernier compte annuel sont connues et que les premiers écarts entre le budget et la comptabilité de l'exercice courant sont connus. Avant d'envisager de gros investissements ou lorsque la situation financière est tendue, il peut être opportun de procéder plusieurs fois à des adaptations du plan financier, par exemple immédiatement après la clôture de compte annuel de l'exercice précédent ou lorsqu'il s'agit de prendre une décision pour un investissement non prévu dans le dernier programme des investissements ou encore avant d'arrêter le prochain budget.

Le plan financier doit être complet, autrement dit il doit porter sur l'ensemble des tâches de la commune et comprendre l'intégralité des projets prévisibles. Il doit être établi sur la base du plan comptable mais il peut être résumé selon les besoins (par exemple, sur la base de la classification par tâches et par natures sur une ou deux positions). La comparabilité des résultats du plan financier avec ceux du budget et du compte annuel n'est assurée de manière transparente que sur la base du plan comptable.

Les présentations graphiques des résultats ne sont pas obligatoires mais recommandées. En effet, lors d'une séance ou d'une assemblée, elles facilitent la présentation de la planification financière, notamment les points suivants:

- l'évolution du compte de fonctionnement, de l'investissement net et de l'endettement net,
- la réponse à la question de savoir si les investissements seront supportables financièrement parlants, juxtaposition des résultats du compte annuel, des charges et/ou revenus induits par les investissements avec leur couverture par le compte de fonctionnement (anciennement marge d'autofinancement),
- l'évolution de la fortune nette et/ou celle du découvert du bilan et
- l'évolution des indicateurs de la gestion financière tant de la période de base que de la période de planification présentée sous la forme de graphiques. De tels graphiques deviennent encore plus parlants lorsque les indicateurs de la gestion financière de la commune sont confrontés aux données moyennes des communes bernoises, par exemple.

Les résultats de la planification financière sont publics, donc accessibles au corps électoral. Ces données comprennent au moins le rapport préliminaire et les résultats proprement dit de la planification financière. Le conseil communal devrait pratiquer une information ouverte, donc étendue et complète.

Désormais, le rapport préliminaire du compte annuel des communes municipales et communes mixtes traite également du résultat de la planification financière (⇒ [chapitre 4.4](#)). A l'époque de leur intégration dans le compte annuel de ces communes, les résultats de la planification financière ne devraient pas remonter à plus d'une année.

L'intégration des résultats de la planification financière dans le rapport préliminaire du compte annuel des communes municipales et mixtes est nouveau et vise les objectifs suivants:

- Sur la base des données à publier, les communes peuvent ainsi encore mieux comparer l'évolution de leur situation financière avec celle d'autres communes.
- Le conseil communal et l'organe de vérification des comptes peuvent encore mieux percevoir leur fonction de direction, respectivement de contrôle.
- L'autorité cantonale de surveillance peut assumer sa tâche à temps et avec moins de mesures isolées ; elle dispose ainsi de précieuses données économiques qui peuvent être mises à la disposition des instances politiques notamment lors de l'adaptation des bases légales.

4.8.2 la planification financière des petites collectivités

Comme mentionné au chapitre 4.8.1, les exigences à l'égard de l'étendue de la planification financière des petites collectivités sont allégées. A cet égard, l'Oacot observe si la collectivité concernée exerce une activité au niveau des investissements ou non, ou si elle comptabilise un découvert du bilan ou non.

4.8.2.1 Petites collectivités sans dépenses d'investissement et sans découvert du bilan

Directives de l'Oacot:	
Définition d'une petite collectivité de droit communal	¹ Sont considérés comme étant de petites collectivités de droit communal au sens de l'obligation d'élaborer un plan financier : les sections de commune, les paroisses, les communes et les corporations bourgeoises, les syndicats de communes et les corporations de digues dont le total du bilan est inférieur à Fr. 1'000'000.- et dont le compte de fonctionnement comptabilise un chiffre d'affaires inférieur à Fr. 100'000.-. Ces données chiffrées sont celles du compte annuel antérieur.
Exigences allégées	² Lorsque le total du bilan et le chiffre d'affaires du compte de fonctionnement sont les deux inférieurs aux données ci-dessus, <ul style="list-style-type: none">• que le bilan ne comptabilise aucun découvert et• que le pouvoir exécutif ne planifie aucun investissement d'un montant supérieur à sa compétence en matière de dépenses durant les cinq ans à venir, seules les exigences allégées en matière de planification financière doivent être satisfaites.
Rapport préliminaire du compte annuel	³ Ces collectivités de droit communal satisfont à l'obligation d'élaborer le plan financier par une attestation dans le rapport préliminaire du compte annuel.

Le pouvoir exécutif des petites collectivités de droit communal concernées examine si leur collectivité satisfait aux exigences allégées concernant l'obligation d'établir un plan financier et apprécie quelle sera son activité au niveau des dépenses d'investissement durant les cinq ans à venir.

Exemple d'une attestation délivrée dans le rapport préliminaire du compte annuel:

Exemple:

Le conseil bourgeois atteste:

- *La commune bourgeoise de xy satisfait aux exigences allégées pour petites collectivités telles qu'elles sont définies par le guide sur les finances communales concernant l'obligation d'établir un plan financier.*
- *Aucun investissement d'un montant supérieur à sa compétence en matière de dépenses durant les cinq ans à venir n'est prévu ni planifié.*

L'obligation légale d'élaborer le plan financier est ainsi accomplie. Dans ce cas, les activités au niveau de la planification financière sont donc facultatives.

4.8.2.2 Petites collectivités avec dépenses d'investissement ou avec un découvert du bilan

Directives de l'Oacot:

Obligation d'élaborer le plan financier

¹ Lorsqu'une collectivité dont le total du bilan est inférieur à Fr. 1'000'000.- et dont le compte de fonctionnement comptabilise un chiffre d'affaires inférieur à Fr. 100'000.- planifie un ou des investissements d'un montant supérieur à sa compétence en matière de dépenses durant les cinq ans à venir, ou si son bilan comptabilise un découvert, elle établit au moins un plan financier simplifié sur la base des tableaux modèles, plan financier qui fera l'objet d'une approbation par l'organe compétent. Sauf disposition contraire du règlement d'organisation de la collectivité concernée, le pouvoir exécutif est l'organe compétent.

Contenu

² Ce plan financier comprend au moins le rapport préliminaire, l'estimation de l'évolution du compte de fonctionnement et les charges et/ou les revenus induits contenus dans le programme des investissements.

Le **rapport préliminaire** mentionne au moins quand et qui a établi le plan financier, sur quel compte annuel il est basé, quels seront les investissements à réaliser au cours des prochaines années qui ne sont pas de la compétence financière du pouvoir exécutif, comment évolueront les excédents de revenus, respectivement les excédents de charges, les engagements (fonds de tiers) et la fortune nette au cours des prochaines années, ainsi que les conclusions du pouvoir exécutif. Le rapport préliminaire est signé par l'administrateur ou l'administratrice des finances et par le conseil communal.

L'analyse du **compte de fonctionnement** porte sur l'évolution du compte de fonctionnement de la période de base se terminant avec le dernier compte annuel clôturé et celle de la période de planification des quatre à huit années suivantes. Il doit être établi sur la base du plan comptable mais il peut être résumé selon les besoins (par exemple, sur la base de la classification par tâches et par natures sur une ou deux positions). Dans un premier temps, le résultat de la planification est déterminé sans les investissements. Ensuite, le résultat de la planification est confronté avec les charges et les revenus induits par les investissements. Le résultat indique si, dans des conditions futures semblables, les investissements envisagés seront supportables ou non. S'ils ne sont pas supportables, il faut reconsidérer le programme des investissements, éventuellement renoncer à certains investissements, ou revoir si les revenus et les charges peuvent être adaptés.

Les **charges et les revenus induits par les investissements planifiés** sont déterminés respectivement calculés comme décrit au [chapitre 4.2.2](#). Ce tableau remplace celui consacré au calcul des dépréciations des investissements planifiés dans les collectivités de droit communal d'une certaine importance.

Exemple d'une commune bourgeoise

La commune bourgeoise dispose d'une fortune nette de Fr. 350'000.-. Pour 2002, elle prévoit la construction d'un hangar forestier dont le prix de construction est évalué à Fr. 150'000.- et dont les charges induites nettes sont estimées à Fr. 20'000.- pour l'exercice 2002, charges diminuant à Fr. 15'000.- pour l'exercice 2005.

La situation financière de cette commune bourgeoise est excellente. Elle s'attend à ce que les revenus provenant de la Sylviculture augmentent au cours des prochaines années et que les charges de l'administration bourgeoise, particulièrement élevées durant l'exercice 2000, se stabiliseront à un niveau inférieur. Ces bases de calcul et les résultats de cette analyse sont consignés dans le rapport préliminaire du plan financier.

Compte de fonctionnement

Toutes les données en milliers de francs	2000	2001	2002	2003	2004	2005
81 Sylviculture, excédent de revenus	18	20	20	22	22	22
944 Administration bourgeoise, excédent de charges	-16	-6	-6	-6	-6	-6
résultat du compte annuel sans investissement	2	14	14	16	16	16
charges induites par l'investissement planifié	0	0	20	18	16	15
résultat du compte annuel avec la réalisation de l'investissement	2	14	-6	-2	0	1

Résultat de la planification financière:

La commune bourgeoise dispose d'une fortune nette de Fr. 350'000.- au 31 décembre 2000. Si l'investissement prévu est réalisé, des excédents de charges sont prévisibles en 2002 et 2003, excédents couverts par la fortune nette.

Cette planification financière très simplifiée ne tient qu'imparfaitement compte du mode de financement et des charges induites. Elle permet toutefois, avec un minimum de travail, de fournir une réponse suffisante sur l'évolution des finances de cette commune bourgeoise et répond à la question de savoir si les charges induites par l'investissement seront supportables financièrement parlant. Cette collectivité dispose ainsi d'un moyen auxiliaire lui permettant de se forger une opinion quant à l'évolution à long terme de sa situation financière, fondée sur une analyse sommaire mais suffisante à moyen terme.

Dans la majorité des cas, les résultats de la planification financière présenteront une situation nettement moins favorable que celle illustrée dans cet exemple. Avec le plan financier, le pouvoir exécutif dispose dans cet exemple d'un instrument lui permettant d'appréhender assez tôt des développements négatifs et de les influencer dans le sens souhaité. Dans ce cas, d'autres activités au niveau de la planification financière sont laissées à l'appréciation de la collectivité.

4.8.3 La planification financière lorsque le bilan comptabilise un découvert

4.8.3.1 Plan financier lorsque le bilan comptabilise un découvert

OCo	Plan financier en cas de découvert du bilan	Art. 65 ¹ Si le budget ou le compte annuel d'une commune comporte un découvert du bilan, le plan financier contiendra, outre un aperçu au sens de l'article 64, 2ème alinéa, des précisions sur les modalités et le délai d'amortissement du découvert du bilan. ² Le délai d'amortissement ne doit pas excéder huit ans à compter de la première inscription du découvert au bilan. ³ Aussi longtemps que le découvert du bilan n'est pas amorti, le plan financier doit être remis chaque année au préfet ou à la préfète à l'intention de l'Office des affaires communales et de l'organisation du territoire.
------------	---	---

Directives de l'Oacot:

<i>Variantes</i>	¹ Lorsque le budget ou le plan financier est soumis à l'organe compétent sous la forme de variantes, toutes les variantes doivent attester l'état légal de l'équilibre des finances à moyen terme.
------------------	---

Si le budget ou le compte annuel d'une commune comporte un découvert du bilan, la commune élabore son plan financier comme décrit au [chapitre 4.8.1](#). Afin que l'amortissement du découvert puisse être justifié durant le délai de huit ans, la période de planification devra être établie également pour les huit ans. Si le logiciel utilisé n'autorise pas cette extension, les années manquantes sont traitées par des tableaux complémentaires, des tableaux Excel par exemple. La solution qui consiste à traiter la période de planification de huit ans en élaborant deux plans financiers de cinq années chacun est également possible. Dans ce cas, le deuxième plan financier reprendra les données de la troisième année de la période de planification comme point de départ. L'application de cette solution n'est pas simple, notamment si des variantes sont envisagées.

4.8.3.2 Plan financier assorti de mesures d'assainissement

OCo	Plan financier assorti de mesures d'assainissement	Art. 66 ¹ Lorsqu'un découvert du bilan existe depuis trois ans, la commune élabore un plan financier assorti de mesures d'assainissement au sens de l'article 75 LCo. ² Un plan financier assorti de mesures d'assainissement est réputé suffisant s'il <i>a</i> indique les modalités et les mesures permettant d'amortir le découvert du bilan dans le délai de huit ans à compter de sa première inscription au bilan, et <i>b</i> se fonde sur des postulats et prévisions réalistes. ³ Le plan financier assorti de mesures d'assainissement doit être porté à la connaissance du parlement communal ou du corps électoral en même temps que le budget. ⁴ Le plan financier assorti de mesures d'assainissement doit être remis au préfet ou à la préfète à l'intention de l'Office des affaires communales et de l'organisation du territoire.
------------	--	--

Directives de l'Oacot:

<i>Désignation et contenu</i>	¹ Le plan financier assorti de mesures d'assainissement doit être clairement désigné comme tel. En plus des documents relatifs au plan financier, son rapport préliminaire est complété par un tableau des «Mesures d'assainissement».
<i>Mesures d'assainissement</i>	² Le tableau des « Mesures d'assainissement » : <ul style="list-style-type: none">• documente les mesures d'assainissement déjà prises et celles planifiées par le conseil communal,• décrit brièvement et clairement ces mesures d'assainissement,• désigne les organes compétents habilités à les décider,• quantifie, par année et pour l'ensemble de la période de planification, les effets financiers des mesures d'assainissement.
<i>Plan financier</i>	³ Les effets des mesures d'assainissement doivent être comptabilisés par le plan financier.
<i>Variantes</i>	⁴ Lorsque le plan financier assorti de mesures d'assainissement est soumis à l'organe compétent sous le forme de plusieurs variantes, toutes ces variantes doivent attester l'état légal de l'équilibre des finances à moyen terme.

Le tableau des «Mesures d'assainissement» remplit plusieurs fonctions et s'adresse également à plusieurs destinataires. D'une part, ce tableau documente les effets des mesures d'assainissement planifiées par le pouvoir exécutif pour lui-même et à l'intention des organes concernés. D'autre part, ces informations intéressent l'autorité cantonale de surveillance des finances communales chargée de conseiller et de surveiller les communes concernées. Elles lui permettent notamment d'apprécier si l'organe communal compétent ordonne les mesures nécessaires dans une situation financière difficile (**article 76 LCo**).

4.9 Domaines particuliers

4.9.1 Taxe sur la valeur ajoutée (TVA)

4.9.1.1 Réglementation de la commune

OCo	Taxe sur la valeur ajoutée (TVA)	Art. 91 En l'absence d'une réglementation de la commune, la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) est due, le cas échéant, en plus des émoluments, contributions et autres taxes fixés par la commune.
------------	----------------------------------	--

L'Oacot recommande aux communes de prévoir dans leurs règlements, en plus de la mention de l'article 91 OCo, une disposition sur la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Elles contribueront ainsi à la transparence de l'information à l'égard des contribuables redevables des émoluments, contributions et autres taxes.

4.9.1.2 Assujettissement à la TVA

L'assujettissement d'un **service communal** (tâche) doit être déterminé dès que les prestations imposables de ce service, fournies à des non-collectivités publiques, dépassent annuellement Fr. 25'000.-. Il convient alors d'ajouter à la somme desdites prestations le total des autres prestations imposables (qu'elles soient du même genre ou non) fournies à d'autres collectivités publiques et à d'autres services de la même collectivité publique. Si le chiffre d'affaires total, calculé de cette manière et relatif aux prestations imposables, se monte à plus de Fr. 75'000.-, respectivement à plus de Fr. 250'000.- ou s'il en résulte plus de Fr. 4'000.- de dette fiscale, les conditions d'assujettissement du service en cause sont remplies (notice TVA No 20).

Les communes auxquelles ont été confiées des tâches relevant de l'administration publique **ne sont pas** assujetties pour les prestations qu'elles fournissent dans l'exercice de leur **puissance publique**. Une prestation relève en principe de la puissance publique lorsqu'elle peut être exécutée à l'encontre de privés (même contre leur volonté). Exemples: les émoluments pour l'octroi des permis de bâtir, les taxes de naturalisation, etc.

4.9.1.3 Documentation TVA pour l'administration financière des communes

Les communes assujetties à la TVA ont avantage à ce procurer au moins la documentation suivante auprès de l'Administration fédérale des contributions, et de la tenir à jour:

- la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (TVA),
- la brochure No 18 s'adressant aux collectivités publiques,
- le guide 2001 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (TVA),
- la notice No 15 traitant des subventions et d'autres contributions de collectivités publiques.

La brochure No 18 répond notamment aux questions des communes non encore assujetties à la TVA.

Veillez soumettre toute question relative à l'assujettissement à la TVA directement à l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne, où la documentation nécessaire peut être obtenue.

4.9.2 Valeurs économiques de remplacement

4.9.2.1 Le modèle bernois du financement des tâches Alimentation en eau et Epuration des eaux usées

Conformément à la loi sur la protection des eaux (LCPE) ¹⁹ et à la loi sur l'alimentation en eau (LAEE) ²⁰, toutes deux du 11 novembre 1996, les exploitants d'installations d'alimentation en eau et de stations d'épuration publiques sont tenus de gérer un financement spécial. Avec l'entrée en vigueur de ces dispositions légales, ce n'est désormais plus la règle de la dépréciation annuelle calculée à raison de 10 pour-cent de la valeur comptable résiduelle qui est applicable aux tâches Alimentation en eau et Epuration des eaux usées. A la place des dépréciations harmonisées selon le NMC, une attribution annuelle devant être fonction, dans une juste proportion, de la valeur de remplacement et de la durée de vie des installations doit désormais être comptabilisée. Cette attribution annuelle est créditée à un nouveau financement spécial «maintien de la valeur» (FS MV). Aussi longtemps que le bilan comptabilise des actifs du patrimoine administratif pour les tâches concernées, cette attribution annuelle est affectée, la même année et pour le même montant, à la dépréciation du patrimoine cité. Dès que le patrimoine administratif des tâches concernées est intégralement déprécié, l'attribution annuelle reste acquise au nouveau financement spécial «maintien de la valeur» (FS MV).

Ce mode de financement s'applique à toutes les catégories d'exploitants d'installations d'alimentation en eau et de stations d'épuration publiques du canton de Berne, sans égard à la raison sociale de l'entreprise. Autrement dit, ce mode de financement s'applique aussi aux sociétés par actions et aux sociétés coopératives.

Les dépenses d'entretien pour le maintien de la valeur des installations ne se répartissent pas de manière régulière sur les différents exercices comptables mais doivent être consenties principalement lors de leur renouvellement. Plus les installations sont modestes, plus les dépenses d'entretien sont généralement irrégulières. Les charges induites par le renouvellement des installations se répercutent sur le compte de fonctionnement en provoquant une augmentation considérable des charges totales. La conséquence est une augmentation constante des émoluments en vue d'équilibrer le compte. Non seulement cette manière de résoudre le problème a des conséquences défavorables sur la politique des émoluments, mais elle est inadéquate du point de vue économique. En effet, il est préférable de répercuter régulièrement les coûts du produit sur les émoluments, et pas seulement lorsque des dépenses de renouvellement doivent être consenties. Les coûts du maintien de la valeur existent également les années durant lesquelles aucune dépense de renouvellement ne doit être consentie.

Pour débiter régulièrement les «coûts véritables» au compte de fonctionnement, le nouveau mode de financement comptabilise une attribution annuelle au financement spécial «maintien de la valeur». La valeur de remplacement des installations et leur durée d'utilisation probable sont les données qui en déterminent le montant. En d'autres termes, c'est le principe de la dépréciation linéaire qui fait désormais règle pour ce calcul.

4.9.2.2 Financement spécial «maintien de la valeur»

Désormais, la règle de la dépréciation annuelle calculée à raison de 10 pour-cent de la valeur comptable résiduelle n'est donc plus applicable aux tâches Alimentation en eau et Epuration des eaux usées. **Nouvellement**, à la place des dépréciations harmonisées selon le NMC, une attribution annuelle calculée en fonction de la valeur de remplacement et de la durée de vie des installations doit désormais être comptabilisée au crédit du financement spécial «maintien de la valeur» (FS MV).

¹⁹ RSB 821.0

²⁰ RSB 752.32

Dès que le patrimoine administratif des tâches concernées est intégralement déprécié, l'attribution annuelle reste acquise au nouveau financement spécial «maintien de la valeur» (FS MV) attendu qu'elle n'est plus affectée aux dépréciations. Les dépenses pour le renouvellement des installations pourront par la suite être couvertes par prélèvement sur le financement spécial «maintien de la valeur» (FS MV). Autrement dit, ce prélèvement couvrira le nouveau patrimoine administratif. De cette manière, il est possible de débiter le compte de fonctionnement également les années durant lesquelles aucune dépense de renouvellement n'est consentie, et d'alléger le compte de fonctionnement les années où des dépenses de renouvellement sont effectuées. Ainsi, il devient possible de stabiliser à long terme le niveau des émoluments. Les utilisateurs supportent ainsi les «coûts véritables» du service communal.

4.9.2.3 Financement spécial «équilibre de la tâche»

Lors de la clôture annuelle, il importe de distinguer entre les tâches financées par l'impôt et celles financées par l'instrument du financement spécial. Ces dernières présentent rarement des résultats parfaitement équilibrés. Pour obtenir cet équilibre, les éventuels excédents de revenus, respectivement de charges des tâches financées par l'instrument du financement spécial font donc l'objet d'une attribution au financement spécial concerné (pour les excédents de revenus) ou d'un prélèvement sur le financement spécial concerné (pour les excédents de charges); cette écriture comptable équilibre ainsi les tâches financées par l'instrument du financement spécial.

Les communes municipales, les communes mixtes et les syndicats de communes à buts multiples, soit ceux assumant **plusieurs tâches**, clôturent les tâches devant être financées par des émoluments de manière équilibrée, comme décrit plus haut. De cette manière, la comptabilité réalise la différenciation entre les tâches financées par l'impôt et celles financées par l'instrument du financement spécial. L'excédent de revenus est comptabilisé en augmentation de l'engagement envers le financement spécial (par exemple l'Épuration des eaux usées) alors que l'excédent de charges diminue cet engagement. Si l'engagement envers le financement spécial vient à être épuisé par la répétition de résultats négatifs, une avance est consentie. Elle devra être remboursée dans les huit ans à compter de sa première inscription. Cette réglementation permet d'éviter que l'impôt vienne financer des tâches pour lesquelles des émoluments sont prescrits.

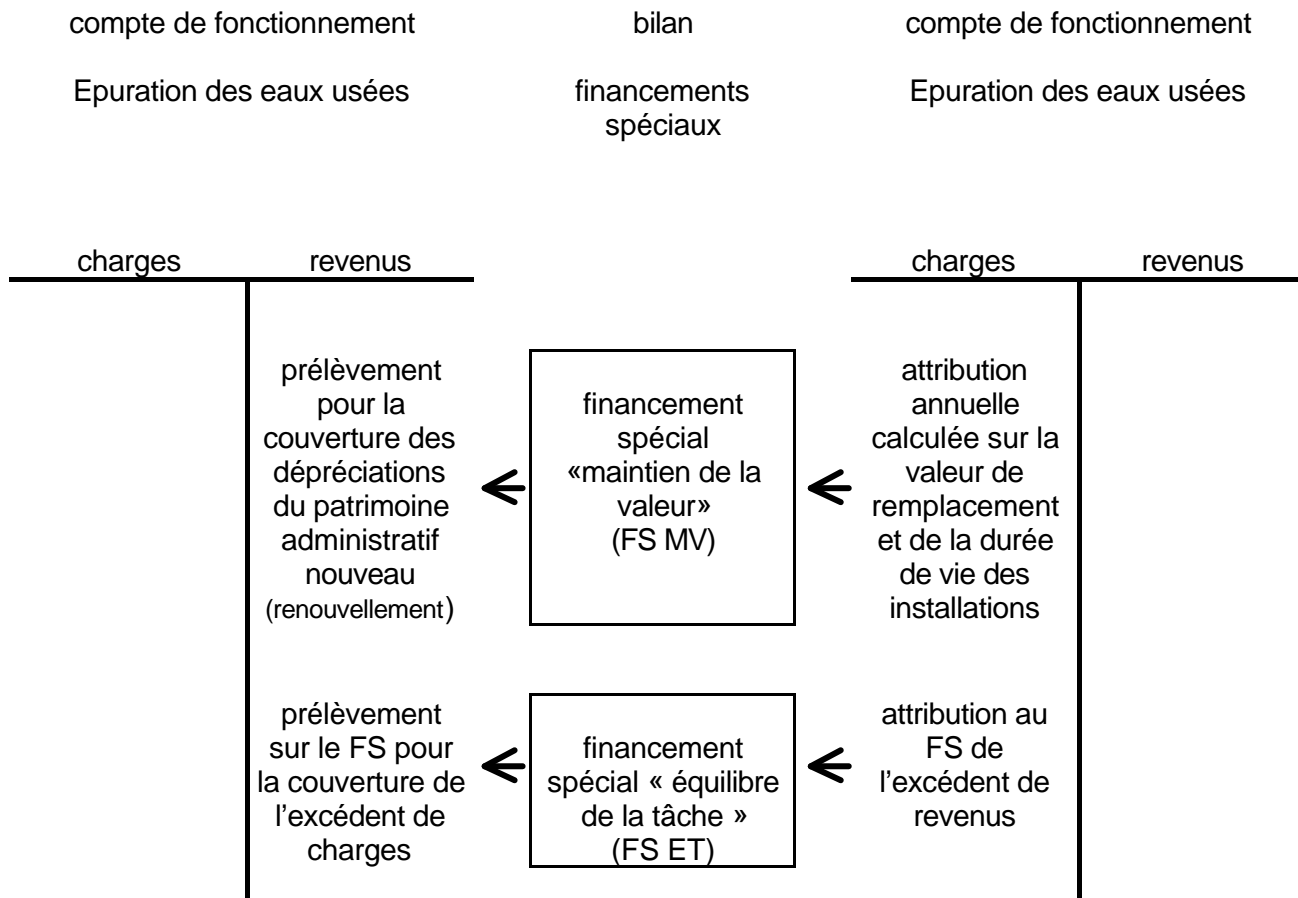
Pour les collectivités de droit communal n'accomplissant **qu'une seule tâche** comme l'Alimentation en eau ou l'Épuration des eaux usées, cette délimitation est superflue. Ici, c'est la fortune nette qui fait office de financement spécial pour équilibrer le compte de fonctionnement. Leur fortune nette est modifiée en fonction de l'éventuel excédent de revenus, respectivement de charges.

4.9.2.4 Deux financements spéciaux différents pour la même tâche

Les attributions aux financements spéciaux comptabilisées pour le renouvellement des installations doivent être clairement différenciées des attributions comptabilisées pour équilibrer la tâche concernée du compte de fonctionnement. La comptabilité doit être transparente, donc clairement séparer les fonctions des deux financements spéciaux. Les financements spéciaux affectés au renouvellement des investissements ne peuvent être détournés de leur objectif pour soulager les charges de fonctionnement. Cela contrecarrerait l'objectif du «maintien de la valeur» et les charges annuelles seraient tronquées par rapport aux «coûts véritables» du service communal. Cela explique pourquoi la comptabilité a besoin de deux comptes de financement spécial pour une même tâche. Il s'agit:

- du compte financement spécial «maintien de la valeur» pour le renouvellement des installations du patrimoine administratif, et
- du compte financement spécial «équilibre de la tâche» pour équilibrer la tâche concernée du compte de fonctionnement.

Schéma de fonctionnement des deux financements spéciaux:



4.9.2.5 Installations appartenant aux syndicats de communes

Les investissements des tâches Alimentation en eau et Epuration des eaux usées sont souvent assumés par des syndicats de communes, voire des institutions de droit privé comme les SA ou les coopératives. Qui, des communes affiliées ou des institutions concernées, est responsable de la comptabilisation de l'attribution annuelle devant être fonction, dans une juste proportion, de la valeur de remplacement et de la durée de vie des installations? Qui, le moment venu, est responsable du financement du remplacement de leurs installations?

Les communes affiliées sont les titulaires de droits et d'obligations du syndicat de communes ou de la société à laquelle elles participent. Dans le cadre des tâches qui lui sont attribuées, le syndicat de communes exerce les droits et assume les obligations des communes qui lui sont affiliées (**article 131 LCo**). L'exposé qui suit s'applique aux deux formes d'organisation. Pour en simplifier la lecture, nous ne parlons que de «syndicat de communes» et de «communes affiliées à un syndicat de communes».

Les syndicats de communes édictent un règlement d'organisation qui fixe notamment leurs tâches, leur organisation, leurs ressources financières et la répartition des coûts, etc. (**article 134 LCo**). Avec ces instruments, les communes affiliées assurent que les dépréciations et les attributions aux financements spéciaux sont calculés et comptabilisés régulièrement. Les communes garantissent que la ou les tâches attribuées seront correctement exécutées également à l'avenir. Deux modèles ou variantes de financement peuvent être envisagés. L'Office de l'économie hydraulique et énergétique (OEHE), l'Office de la protection des eaux et de la gestion des déchets du canton de Berne (OPED) et l'Oacot recommandent la variante 1 pour le maintien de la valeur à long terme des installations.

Variante 1: Financement des investissements par l'exploitant des installations

Dans ce modèle, les investissements sont financés par le syndicat de communes et comptabilisés à son bilan. Le patrimoine administratif reste acquis au syndicat de communes. Ce dernier procède à la dépréciation du patrimoine administratif à charge du compte de fonctionnement et en répartit annuellement le coût, avec les charges d'exploitation et les charges financières, entre les communes affiliées. Les investissements du syndicat de communes n'apparaissent pas dans le bilan des communes affiliées.

En sa qualité de propriétaire des installations, le syndicat de communes a l'obligation d'appliquer les dispositions légales les concernant, donc de comptabiliser l'attribution annuelle au financement spécial «maintien de la valeur». Le syndicat de communes va ensuite comptabiliser les dépréciations calculées sur la valeur de remplacement des installations à la charge de son compte de fonctionnement. L'excédent de charges est ensuite réparti chaque année entre les communes affiliées. Il n'est toutefois pas opportun que le syndicat facture des charges aux communes qui, lors de leur comptabilisation n'induisent pas encore une dépense. Autrement dit, il faut éviter que les communes doivent régler maintenant déjà leur facture alors que le syndicat n'aura l'emploi de ces fonds que bien plus tard. L'attribution au financement spécial «maintien de la valeur» n'étant qu'une écriture comptable, le syndicat de communes devrait placer les fonds correspondant à cette écriture comptable à la banque. De leur côté, les communes devraient mobiliser leur trésorerie, voire recourir à l'emprunt, pour régler la facture du syndicat. Economiquement parlant, il est donc préférable que le syndicat de communes ventile sa facture annuelle adressée aux communes affiliées en deux positions (ou établir deux factures) pour

- les charges correspondant à une dépense, et
- les charges correspondant à une écriture comptable.

Dans ce modèle, les communes règlent les charges qui correspondent à une dépense et restent redevables des charges induites par une écriture comptable. Syndicat de communes et communes affiliées inscrivent leurs créances et leurs engagements réciproques dans leurs bilans. Les caissiers et les caissières ont soin de confronter régulièrement, mais au moins à l'époque de la clôture de leur compte annuel, leurs créances et leurs engagements réciproques. Puisque la date de clôture est en principe la même pour l'ensemble des partenaires, il est évident que leurs bilans devraient comptabiliser des postes identiques. Syndicat de communes et communes affiliées créditent les créances et les engagements d'un intérêt, notamment lors de la modification de la répartition des coûts.

Lorsque le syndicat de communes réalise les investissements correspondant au remplacement de leurs installations, les communes affiliées sont invitées à régler leurs engagements. Les communes doivent donc être en mesure de verser leur dû au syndicat de communes. Elles doivent donc être informées très tôt, par le syndicat, de l'époque de la réalisation de ces investissements, respectivement de l'échéance de leurs engagements. Attendu que nouvellement, toutes les collectivités de droit communal ont désormais l'obligation d'élaborer le plan financier, les communes devraient être informées à temps, par l'envoi du plan financier du syndicat, de l'époque de la réalisation des investissements du syndicat.

Variante 2: Financement des investissements par les communes affiliées

Dans ce modèle, les investissements sont également réalisés par le syndicat de communes mais financés intégralement, sur la base de la clé de répartition réglementaire, sous la forme de subventions d'investissements par les communes affiliées. Ici, le patrimoine administratif est donc comptabilisé dans le bilan des communes affiliées (nature 1162 du bilan). De son côté, le bilan du syndicat de communes ne comptabilise aucun patrimoine administratif.

Les communes affiliées ont donc l'obligation de déprécier elles-mêmes leur part de patrimoine administratif. En leur qualité de propriétaire des installations, elles ont l'obligation d'appliquer les dispositions légales les concernant, donc de comptabiliser leur part de l'attribution annuelle au financement spécial «maintien de la valeur». Les communes comptabilisent ensuite les dépréciations également calculées sur leur part de la valeur de remplacement des installations à la charge de leur compte de fonctionnement. Les communes calculent leur part à la valeur de remplacement des installations du syndicat de communes sur la base du tableau « Valeurs

économiques de remplacement des installations d'épuration des eaux usées, estimation pour chacune des communes et du syndicat » établi par l'Office de la protection des eaux du canton de Berne et en tenant compte de la clé de répartition réglementaire. Elles ont également la possibilité de substituer les estimations proposées par le tableau cité par un inventaire plus précis des installations concernées.

4.9.2.6 Aides pratiques

Les communes disposent de différentes aides pratiques pour procéder à l'application du nouveau modèle de financement:

- la brochure Financement de l'alimentation en eau, éditée par l'Office de la protection des eaux et de la gestion des déchets du canton de Berne (OPED, 1997)
- le classeur Epuration des eaux usées et le rapport «Plan directeur d'assainissement (VOKOS) 1997» de l'Office de la protection des eaux et de la gestion des déchets du canton de Berne
- le **Guide des finances communales**, avec le présent chapitre et l'exemple illustrant la comptabilisation du financement approvisionnement en eau / eaux usées, figurant dans l'annexe pour l'administration des finances édité par l'Oacot du canton de Berne
- le Plan général d'alimentation en eau (PGA) et le Plan général d'évacuation des eaux (PGEE) des communes

4.9.3 Nouvelle gestion publique

Les principes de nouvelle gestion publique font l'objet des articles 115 à 121 OCo.

4.9.3.1 Aperçu de la NGP

Il importe que les communes accomplissent leurs tâches avec efficacité et efficience: compte tenu des défis économiques que réserve l'avenir, les communes doivent en effet d'une part offrir de **bonnes prestations**, et d'autre part les accomplir à un **coût aussi bas que possible**. Les points faibles, notamment le manque de flexibilité, doivent être éliminés de l'organisation et de la gestion publique. La nouvelle gestion publique (NGP) constitue à cet égard une approche inédite. Principe de base: L'activité administrative ne doit plus s'orienter en fonction des moyens disponibles mais des besoins des citoyens et citoyennes. La conduite n'est plus déterminée par les fonds affectés (input) mais par les prestations (output) et leurs effets. Par conduite par les fonds affectés (input), on entend une conduite par les ressources ou les crédits mis à disposition chaque année par le budget. Par conduite par les résultats (output), on entend la formulation de directives claires pour la fourniture des prestations ou des produits. Selon cette nouvelle approche des problèmes, au lieu de se demander si le concierge de l'école a besoin d'un ou de deux aspirateurs, le conseil communal va délibérer sur les prestations à fournir par les différentes tâches comme l'école, l'assainissement, etc.

La NGP analyse dans quelle mesure l'affectation des ressources publiques atteint un effet optimal. L'attention est donc désormais portée sur les questions: l'adéquation entre les ressources utilisées et les résultats obtenus est-elle réalisée? les prestations de service offertes sont-elles celles souhaitées par les utilisateurs? les produits offerts sont-ils conformes à la demande et aux besoins du plus grand nombre de citoyens et citoyennes? Il ne s'agira donc plus de limiter l'examen à l'emploi des crédits mis à disposition (input) mais plutôt de répondre à la question de savoir si les effets escomptés des mesures décidées sont satisfaisants ou s'il y a lieu d'en changer (output).

Les compétences pour l'accomplissement des tâches communales sont réparties entre

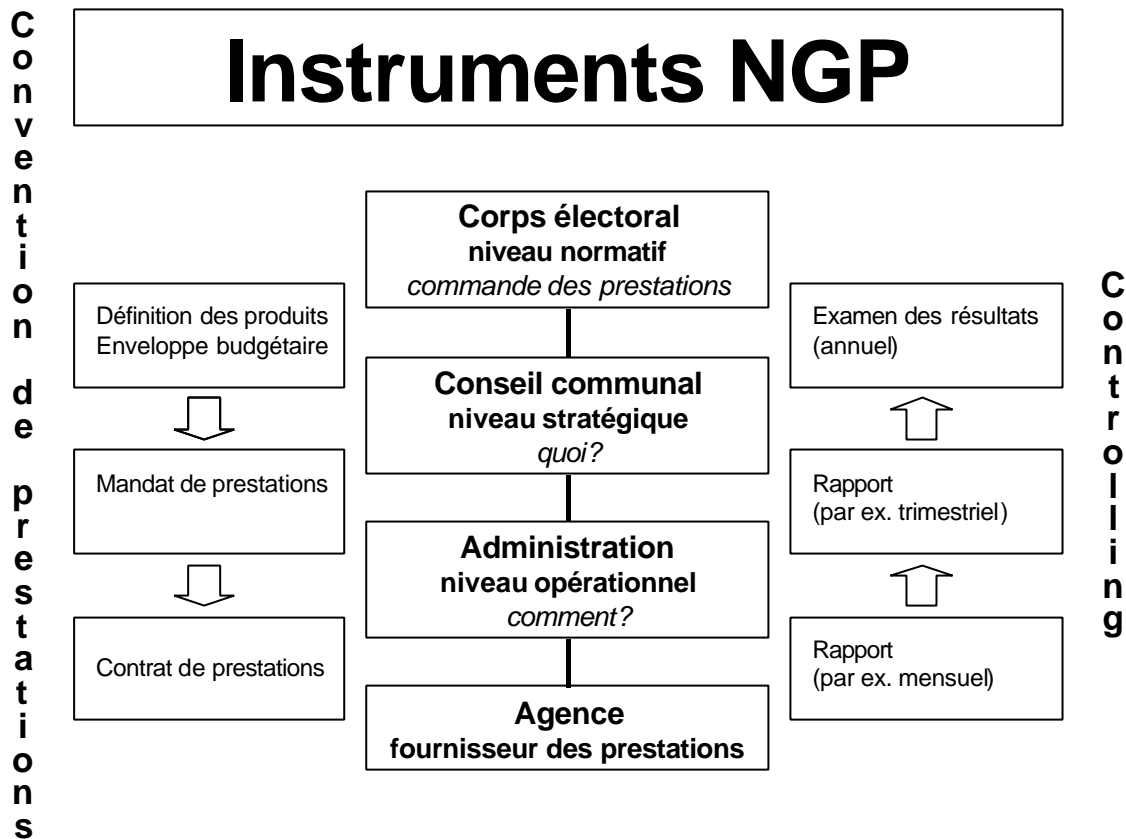
- le **niveau normatif** (corps électoral, parlement communal) chargé de préciser les orientations et les objectifs de la politique communale ainsi que l'offre de prestations,
- le **niveau stratégique** (conseil communal) qui prépare les décisions soumises au niveau normatif, précise l'offre de prestations, coordonne et surveille les activités de l'administration,
- le **niveau opérationnel** (par exemple l'administration des constructions) qui concrétise les objectifs décidés, fournit les prestations commandées (produits) ou confie le mandat à des tiers.

Chacun des trois niveaux dispose de larges compétences dans son domaine d'activité.

Les principes généraux pour l'adoption de crédits sont modifiés lorsqu'une commune fait le choix de s'administrer entièrement ou partiellement selon les principes de la NGP. Il devient par exemple possible de reporter des crédits budgétaires sur l'exercice suivant.

Pour assurer la comparabilité de la comptabilité et une pratique standardisée, une autorisation délivrée par l'Oacot est nécessaire, pour autant que la commune concernée souhaite déroger au niveau des dispositions générales relatives à sa gestion financière.

Aucune modification n'est apportée à la tenue de la comptabilité financière établie selon le NMC lorsqu'une commune fait le choix de s'administrer entièrement ou partiellement selon les principes de la NGP. Par contre, en plus de la comptabilité financière, la tenue d'une comptabilité analytique s'impose. En effet, cette dernière est appelée à déterminer l'intégralité des coûts de chaque produit tout en permettant des comparaisons de performances avec d'autres entreprises offrant ces produits, ou avec d'autres communes.



Notions importantes de la nouvelle gestion publique:

Définition du produit	Description d'un produit (description de la prestation, des clients et des objectifs, y compris les indicateurs et les standards).
Enveloppe budgétaire	Enveloppe pour laquelle l'unité administrative est autorisée à répartir seule l'emploi des moyens financiers. L'assemblée communale ou le parlement communal fixe uniquement la charge nette ou le revenu net des prestations demandées. L'enveloppe budgétaire remplace le budget traditionnel, détaillé par comptes, et autorise une plus grande flexibilité lorsque les circonstances changent.
Mandat de prestations	Mandat délivré à l'administration par le conseil communal, demandant la fourniture de produits à des conditions définies au niveau de leur coût, des prestations et des effets. Sert aux instances supérieures d'instrument de direction pour les activités de l'administration. Base: la définition du produit.
Contrat de prestations	Convention passée entre les unités administratives de la commune ou avec des tiers sur les prestations à fournir. Base: le mandat de prestations.

Examen des résultats	Le conseil communal informe le corps électoral de la mesure dans laquelle les objectifs fixés ont été atteints. La tâche qui incombe à l'organe chargé de l'examen des résultats réside dans l'examen de l'exactitude de ces informations. Il s'agit d'un examen du système mis en place. Cet organe examine donc si les données utilisées par le controlling et le système de contrôle interne pour la rédaction du rapport sont bien exactes.
Controlling	Planification, direction et surveillance des activités de l'administration. La découverte de problèmes au moyen de rapports périodiques (reporting) permet de modifier à temps l'orientation choisie précédemment.
Agence	Unité d'une administration publique, non indépendante en droit, disposant d'une enveloppe budgétaire gérée sur la base d'un mandat ou d'un contrat de prestations, et qui offre des produits à ses clients.

Les références bibliographiques du présent guide (⇒ chapitre 2) mentionnent les Guides NGP édités en allemand et en français. Vous y trouvez de plus amples informations à leur sujet.

4.9.3.2 Autorisation

OCo	Champ d'application	Art. 115 ¹ La présente section s'applique aux communes administrées entièrement ou partiellement selon les principes de nouvelle gestion publique. ² Les dispositions relatives aux finances s'appliquent dans la mesure où la présente section ne prévoit pas de dérogations. ³ Les dérogations aux dispositions relatives aux finances qui sont nécessaires à l'introduction de principes de nouvelle gestion publique requièrent l'autorisation de l'Office des affaires communales et de l'organisation du territoire.
	Autorisation	Art. 116 L'autorisation au sens de l'article 115, 3ème alinéa est délivrée pour autant que la commune prouve avoir créé les conditions organisationnelles nécessaires à l'application des principes énoncés à l'article 117.

Directives de l'Oacot:

Etendue de l'autorisation	¹ Les dérogations peuvent être autorisées pour les dispositions suivantes de l'ordonnance sur les communes : Art. 63 OCo principe du détail, Art. 69 OCo spécialité temporelle, Art. 87 OCo financements spéciaux, Art. 110 OCo crédit budgétaire et Art. 112 OCo crédit additionnel.
Demande d'autorisation	² Les communes remettent leur demande d'autorisation de dérogations aux dispositions de la gestion financière jusqu'au 1er mai précédant l'exercice comptable concerné à l'arrondissement compétent de l'Oacot.
Autorisation	³ L'Oacot examine la demande d'autorisation de dérogations et statue dans les 60 jours à compter de la réception du dossier complet. Sa décision peut faire l'objet d'un recours administratif. ⁴ L'autorisation peut être limitée dans le temps. ⁵ L'autorisation peut être retirée à la commune si les conditions nécessaires à la régularité de son application ne sont plus satisfaites.
Contenu de la demande de dérogations	⁶ La demande d'autorisation de dérogations de la commune décrit <ul style="list-style-type: none">• le projet,• les produits qu'elle entend offrir et gérer selon les principes de nouvelle gestion publique,• les indicateurs et les standards avec lesquels seront mesurés la qualité et la quantité des effets et des prestations,• le concept selon lequel les charges et les coûts de chaque produit seront enregistrés,• le concept selon lequel le controlling sera réalisé,• le mode d'appréciation des résultats prévu.

Description du projet	<p>⁷ La description du projet mentionne les objectifs et les stratégies de la commune concernant l'intégralité du projet qu'elle entend gérer selon les principes de nouvelle gestion publique, notamment</p> <ul style="list-style-type: none"> • l'étendue du projet, • son organisation, • sa réalisation dans le temps, • les principes de base de l'information.
Critères des produits	<p>⁸ Un produit doit satisfaire aux critères suivants:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Le produit doit être livré à des clients et des clientes extérieurs à l'unité administrative (des tiers ou d'autres unités administratives de la commune) et répondre à leurs besoins. • L'ensemble des prestations liées à un produit doivent être en corrélation les unes avec les autres. • Le prix du produit doit être calculable.
Indicateurs	<p>⁹ Les effets attendus et les prestations à fournir doivent être décrits de manière mesurable (définition du produit).</p> <p>¹⁰ Les indicateurs satisfont aux exigences suivantes :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ils mesurent les valeurs centrales relatives aux effets attendus et aux prestations à fournir. • Ils sont d'usage général et leur degré d'exactitude répond aux besoins. • La saisie des données pour leur détermination est simple et économique. • Ils sont disponibles à temps.
Standards Coûts	<p>¹¹ Les standards déterminent les valeurs à atteindre.</p> <p>¹² Les charges ou les coûts nécessaires à la production des prestations sont déterminables.</p> <p>¹³ La description du projet mentionne</p> <ul style="list-style-type: none"> • si les charges de la comptabilité financière sont déterminées au moyen des imputations internes, ou • si les coûts sont déterminés par la comptabilité analytique.
Concept du controlling	<p>¹⁴ Le concept selon lequel le controlling sera réalisé</p> <ul style="list-style-type: none"> • décrit les objectifs du controlling, • précise que le controlling se fonde sur la définition des produits, qu'il utilise comme données de planification, • décrit la forme et le contenu des rapports périodiques, • fixe la périodicité des rapports, • décrit comment le controlling sera intégré dans l'organisation communale, • désigne le service communal chargé de la responsabilité du controlling, de l'application correcte du système et, le cas échéant, de son actualisation.
L'organe de contrôle	<p>¹⁵ Les communes désignent l'organe chargé du contrôle des résultats obtenus, notamment au niveau des effets attendus et des prestations fournies.</p>

Le corps électoral ou le parlement communal et le conseil communal rendent les arrêtés nécessaires relatifs aux prestations à fournir et aux effets à atteindre concernant les tâches pour lesquelles la commune souhaite déroger aux prescriptions sur la gestion financière. Ils définissent la prestation selon son étendue et sa qualité (budgets par groupes de produits ou budgets de produits, etc.). La commune présente le système qu'elle appliquera, système qui assure par le biais d'un controlling l'évaluation de la prestation, des effets, ainsi que celle des charges et des revenus. De plus, il assure que les résultats seront portés à la connaissance de l'organe qui a décidé la prestation.

De son côté, sur la base du dossier de la commune, l'Oacot examine si le système qu'elle propose satisfait aux conditions organisationnelles nécessaires à l'application des principes énoncés en matière de NGP, y compris la définition des produits, le controlling et l'examen des résultats.

L'autorisation délivrée porte sur les dispositions suivantes de l'ordonnance sur les communes:

Art. 63 OCo (Le principe du détail ⇒ [chapitre 4.3.1.4](#))

Une dérogation à l'**article 63 OCo** signifie que ce ne sont plus les postes des comptes (rubriques) qui sont déterminants pour les crédits budgétaires et les crédits additionnels, mais le groupe de comptes formant le groupe de produits. Toutefois, pour la tenue de la comptabilité financière, l'imputation des écritures comptables au compte objectivement correct n'est pas modifiée.

Exemple:

Si la commune gère le Service de défense comme groupe de produits NGP, la décision sur le crédit budgétaire porte sur toute la tâche 140. Un éventuel crédit additionnel se calcule sur la base des charges nettes budgétées et des charges nettes effectives de la tâche.

Art. 69 OCo (La spécialité temporelle ⇒ [chapitre 4.3.1.11](#))

En dérogation à l'**article 69 OCo**, la commune peut prévoir le report des crédits budgétaires non utilisés de l'année budgétaire sur l'exercice suivant. Lors de la clôture annuelle, les crédits budgétaires non utilisés des tâches faisant l'objet d'un groupe de produits NGP sont attribués à un financement spécial.

L'Oacot recommande de limiter le report des crédits budgétaires non utilisés durant l'année budgétaire sur l'exercice suivant, par exemple au moyen d'une disposition ayant la teneur suivante: «L'engagement envers le financement spécial ne peut dépasser 20 pour-cent du chiffre d'affaires du groupe de produits NGP.»

Ainsi, la comparabilité des comptes communaux et le principal avantage du NMC, soit la renonciation aux nombreux «fonds» connus précédemment, restent acquis. Toutefois, selon les objectifs poursuivis au niveau de l'exécution des tâches, le report sans limites des crédits budgétaires non utilisés durant l'année budgétaire sur l'exercice suivant peut aussi se justifier.

Art. 87 OCo (Financements spéciaux ⇒ [chapitre 4.5.5](#))

Les financements spéciaux requièrent ordinairement une base légale dans le droit supérieur ou dans un règlement communal. Le règlement fixe l'objet du financement spécial et la compétence pour effectuer les attributions et les prélèvements. En dérogation à l'**article 87 OCo**, une simple décision de la commune est alors suffisante pour attribuer à un financement spécial les crédits budgétaires non utilisés des tâches faisant l'objet d'un groupe de produits NGP.

Art. 110 OCo (crédit budgétaire ⇒ [chapitre 4.2.5.5](#))

En complément à l'**article 63 OCo**: Une dérogation à l'**article 110 OCo** signifie que ce ne sont plus chacun des comptes (rubriques) qui sont déterminants pour les crédits budgétaires et les crédits additionnels, mais le groupe de comptes sur lequel porte le budget par groupes de produits ou le budget de produit. Le budget est alors l'addition des crédits budgétaires y compris les postes des groupes de produits. Dès qu'une commune gère l'ensemble de ses tâches selon la NGP, son budget est formé par l'addition des postes des groupes de produits.

Art. 112 OCo (crédits additionnels ⇒ chapitre 4.2.5.7)

Lorsque les groupes de produits sont décidés sous la forme de charges nettes ou de revenus nets, un éventuel crédit additionnel se calcule sur la base des charges nettes budgétées et des charges nettes effectives de la tâche. En d'autres termes, dans le cadre de la NGP, les charges brutes ne déterminent plus la compétence pour les crédits additionnels.

Les communes administrées entièrement ou partiellement selon les principes de nouvelle gestion publique soumettent annuellement à l'Oacot un rapport traitant des expériences faites durant la phase introductive de la NGP.

Les communes pilotes NGP, disposant d'une autorisation dont la validité est limitée dans le temps, autorisation fondée sur l'article 4a de l'ancienne Ordonnance sur la gestion financière des communes abrogée le 1er janvier 1999, présentent leur demande d'autorisation fondée sur le droit nouveau au cours du dernier exercice de validité de leur autorisation.

Dans le cadre de la procédure d'apurement du compte annuel (⇒ chapitre 6.2.2), le préfet ou la préfète examine si les communes administrées entièrement ou partiellement selon les principes de nouvelle gestion publique établissent toujours leur compte annuel, donc leur comptabilité financière, selon les principes du NMC.

4.9.3.3 Décision

OCo	Principes	<p>Art. 117 ¹ Le corps électoral ou le parlement communal fixent les grandes lignes de la prestation à accomplir et définissent les résultats à atteindre.</p> <p>² L'étendue et la qualité de la prestation doivent être précisées.</p> <p>³ La commune veille au moyen du controlling à ce que la prestation, l'efficacité, les charges et les revenus soient évalués et à ce que les résultats soient portés à la connaissance de l'organe qui a décidé la prestation.</p>
	Autorisation de crédit	<p>Art. 118 ¹ La dépense est décidée sous la forme de crédit budgétaire ou de crédit d'engagement en même temps que les consignes au sens de l'article 117, 1^{er} alinéa.</p> <p>² Le corps électoral ou le parlement communal décident pour chaque prestation, avec l'autorisation de crédit, de la différence entre les charges et les revenus ; ils doivent être informés des charges et des revenus bruts escomptés.</p> <p>³ Le degré de spécification du crédit soumis à approbation est fonction du degré de spécification de la prestation.</p>
	Budget	<p>Art. 119 Le degré de spécification et la présentation des charges et des revenus sont régis par l'article 118.</p>
	Reports de crédits	<p>Art. 120 La commune décide du sort de chaque crédit non utilisé pendant l'exercice compte tenu des consignes en sens de l'article 117.</p>
	Examen des résultats	<p>Art. 121 ¹ La commune désigne un organe chargé d'examiner les résultats de l'évaluation des prestations et de l'efficacité.</p> <p>² Elle peut confier cette tâche à l'organe de vérification des comptes.</p>

Directives de l'Oacot:

Dispositions générales

¹ Les dispositions suivantes ont une portée générale :

- Les communes appliquent toutes le NMC à la tenue de leur comptabilité financière.
- Elles ne sont pas autorisées à inclure des investissements dans une enveloppe budgétaire ou un budget de produit.
- Au sein de chaque enveloppe budgétaire ou budget de produit doit exister un lien objectif.

Décisions lorsque la NGP est entièrement appliquée

² Lorsque la commune est entièrement administrée selon les principes de nouvelle gestion publique, les organes compétents décident :

- le budget du compte de fonctionnement sous la forme de crédits de groupes de produits ou de crédits de produits, y compris la quotité d'impôt,
- le budget du compte des investissements établi selon le principe du détail,
- le compte de fonctionnement présenté comme pour le budget sous la forme de résultats de groupes de produits, tout en prenant connaissance du rapport du conseil communal relatif au degré d'atteinte des objectifs,
- le compte des investissements et le bilan établis selon le principe du détail.

**Décisions
lorsque
la NGP est
partiellement
appliquée**

- ³ Lorsque la commune est partiellement administrée selon les principes de nouvelle gestion publique, les organes compétents décident :
- le budget du compte de fonctionnement sous la forme de crédits de groupes de produits ou de crédits de produits pour les tâches gérées selon les principes de nouvelle gestion publique,
 - le budget du compte de fonctionnement établi selon le principe du détail pour les tâches gérées traditionnellement,
 - la quotité d'impôt, conjointement à l'adoption du budget du compte de fonctionnement,
 - le budget du compte des investissements établi selon le principe du détail,
 - le compte de fonctionnement présenté comme pour le budget sous la forme de résultats de groupes de produits ou établi selon le principe du détail, tout en prenant connaissance du rapport du conseil communal relatif au degré d'atteinte des objectifs pour les tâches gérées selon les principes de nouvelle gestion publique,
 - le compte des investissements et le bilan établis selon le principe du détail.

4.9.3.4 Autorisation de crédit

Pour les tâches gérées selon les principes de nouvelle gestion publique, l'autorisation de crédit n'est plus décidée sous la forme traditionnelle du crédit budgétaire ou du crédit d'engagement mais sous la forme de crédits de groupes de produits ou de crédits de produits dans le cadre d'une enveloppe budgétaire. Le degré de spécification de ces crédits, du fait qu'il est fonction du degré de spécification des prestations, est laissé à l'appréciation de la commune. Au sein de chaque budget de produit doit exister un lien objectif. Le crédit de produit résulte de la définition du produit établie par la commune. Ce crédit de produit est décidé sous la forme d'un crédit net. Lorsque la commune réunit plusieurs produits en un seul groupe de produits (par exemple, le groupe de produits «Sécurité publique»), sa spécification porte sur chacun des produits séparément et informe sur leurs charges brutes et leurs charges nettes respectives.

Les communes ne sont pas autorisées à inclure des investissements dans une enveloppe budgétaire ou un budget de produit attendu que cela pourrait conduire à un mélange des opérations financières entre le compte de fonctionnement et le compte des investissements. Autrement dit, une telle opération pourrait mettre en péril le principe de la séparation des charges de consommation des dépenses d'investissement voulue par le NMC. Il est par contre permis de prévoir un crédit de groupe de produits dans le compte de fonctionnement et un deuxième crédit séparé pour la tâche concernée dans le compte des investissements.

4.9.3.5 Comptabilité financière

L'autorisation délivrée aux communes administrées entièrement ou partiellement selon les principes de nouvelle gestion publique (NGP) ne modifie en rien l'établissement du compte annuel. Les tâches de la classification fonctionnelle sont - sans exception - toutes récapitulées par le compte administratif. La gestion autonome séparée n'est autorisée que pour les seuls secteurs confiés par la commune à des institutions ayant leur propre personnalité juridique. Ce n'est généralement pas le cas des tâches administrées selon les principes de nouvelle gestion publique. Le patrimoine et les engagements des tâches gérées selon la NGP figurent au bilan de la collectivité de droit communal et ne peuvent en aucun cas être retirés du compte administratif sans léser le principe de la vérité et de l'intégralité du bilan.

A plusieurs points de vue, l'unité et la comparabilité des comptes de l'ensemble des collectivités de droit communal du canton de Berne sont d'une importance primordiale. D'une part, les systèmes de péréquation des charges entre les communes utilisent principalement les données des comptes communaux; d'autre part, vu les efforts déployés en vue de l'accomplissement plus économique des tâches, cette unité des comptes communaux s'impose à l'évidence puisqu'elle va permettre de comparer les performances obtenues (analyse concurrentielle ou benchmarking) par ces tâches et, par voie de conséquence, permettre d'en tirer des conclusions aux niveaux cantonal et communal. Pour ces motifs, toutes les collectivités de droit communal continuent à appliquer le NMC pour l'établissement du compte annuel, soit la tenue de leur comptabilité financière.

Une distinction claire doit être faite entre la comptabilité financière établie selon le NMC, dont les données sont destinées aux tiers intéressés, et la comptabilité analytique utilisée comme outil d'information auxiliaire par la direction de «l'entreprise communale».

4.9.3.6 Comptabilité analytique

La comptabilité analytique fait partie intégrante de la comptabilité. Elle est utilisée comme outil d'information auxiliaire par la direction de «l'entreprise communale». Sa tâche principale réside dans la fourniture d'informations concernant le coût des produits. La transparence des coûts permet aux «décideurs politiques» d'arrêter leurs décisions en connaissance de cause, autrement dit sur la base du coût exact du produit offert. La transparence des coûts doit également intéresser les habitants de la commune, son administration et la politique communale en général. Enfin, les résultats de la comptabilité analytique permettent le calcul des prix effectifs des prestations communales, prix nécessaires à l'administration pour fixer les tarifs des émoluments ou pour assurer la facturation de prestations envers les tiers ou encore les services communaux.

La comptabilité analytique comporte trois parties et répond à trois objectifs différents:

- **Compte des charges par nature:** quelle est la nature des coûts?
Par exemple, les coûts de personnel, les coûts des locaux, etc.
- **Compte des centres de coûts:** où les coûts se produisent-ils?
Par exemple, au sein de l'administration communale, aux ateliers communaux, etc.
- **Compte des unités d'imputation:** quels sont les coûts des prestations?
Par exemple, du contrôle des habitants, de l'entretien des routes, etc.

La comptabilité analytique détermine les coûts de production de la prestation, soit le montant effectivement consommé pour sa production. Son approche se différencie ainsi de la comptabilité financière qui, elle, enregistre les charges, soit les dépenses effectuées. Toutefois, une part importante des données est reprise directement de la comptabilité financière. Les délimitations par rapport à la comptabilité financière résultent d'une approche différente au niveau de la prise en compte de certaines estimations (exemple: la comptabilité analytique tient compte d'intérêts

calculés de manière systématique alors que la comptabilité financière comptabilise les intérêts effectivement versés à la banque). L'approche est aussi différente au niveau de la prise en compte dans le temps de la valeur des installations affectées à la production des prestations.

Comme dans l'économie privée, ces approches différentes pour déterminer les coûts apparaissent sous la forme de délimitations entre la comptabilité financière et la comptabilité analytique. Le traitement de ces délimitations étant différent tant objectivement que dans le temps, il est évident que les résultats des deux comptabilités sont également différents.

Pour assurer la régularité de la comptabilité, une condition importante doit être remplie: la gestion de la passerelle entre la comptabilité financière et la comptabilité analytique doit être clairement fixée et vérifiable en tout temps. Nous avons vu que la nature des délimitations résulte de leur traitement différent tant objectivement que dans le temps. Pour éviter de devoir enregistrer les données à double, des logiciels spécialisés autorisent l'enregistrement simultané des données dans les deux comptabilités, soit la comptabilité financière et la comptabilité analytique. Chaque pièce justificative est enregistrée par la comptabilité financière selon le NMC et ensuite ventilée directement dans les centres de coûts ou les unités d'imputation de la comptabilité analytique.

A l'avenir, il est prévu d'harmoniser les principes relatifs à la tenue de la comptabilité analytique. Cette harmonisation vise à faciliter et à améliorer les possibilités de comparaisons des performances et des prestations entre communes (analyse concurrentielle). Un groupe de travail chargé de l'analyse de cet important problème et de l'élaboration de recommandations a été institué par la Conférence des directeurs cantonaux des finances.

4.9.3.7 Controlling

Le controlling désigne l'ensemble du système permettant à une commune ou à une entreprise

- de fixer des objectifs et d'arrêter des mesures permettant d'atteindre ces objectifs;
- de prendre les décisions nécessaires;
- de contrôler durant la mise en oeuvre des mesures si les objectifs intermédiaires atteints sont conformes aux valeurs prévues et si ces dernières pourront encore être atteintes;
- de consigner les résultats intermédiaires et les connaissances acquises dans un rapport adressé aux instances compétentes;
- de permettre à l'organe compétent, sur la base des résultats intermédiaires, de prendre de suite les décisions nécessaires pour atteindre les objectifs.

Le controlling comprend l'ensemble des instruments permettant à la commune de s'administrer selon les principes de nouvelle gestion publique, notamment en fonction des objectifs fixés et des résultats attendus.

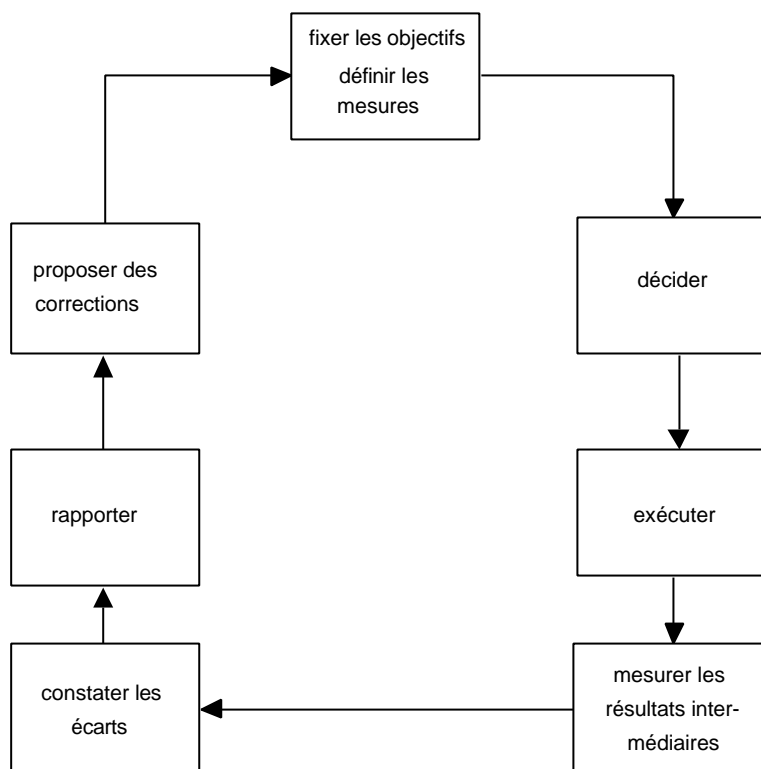
Le controlling a le sens de «guider», «conduire» ou «diriger» (to control). Il ne faut donc pas le confondre avec «contrôle» dans le sens de surveillance.

Autres tâches du controlling:

Le controlling assure également que

- les délimitations entre la comptabilité financière et la comptabilité analytique soient correctes et
- que la totalité des coûts et des prestations ait été saisie.

Le controlling constitue un cycle continu:



Lorsqu'une commune souhaite être administrée selon les principes de nouvelle gestion publique, le corps électoral ou le parlement communal fixent les grandes lignes des prestations à accomplir et définissent les résultats à atteindre (**article 117 LCo**).

Pour cela, il est nécessaire de préciser, pour chaque produit, l'étendue et la qualité de la prestation. Les effets attendus et les prestations à fournir sont décrits de manière mesurable par la définition du produit. Cette dernière est alors soumise à l'organe compétent pour décision (*fixer les objectifs, définir les mesures permettant de les atteindre et décider*).

Le conseil communal et l'administration mettent en oeuvre les mesures permettant d'atteindre les objectifs fixés (*mise en oeuvre*).

Les responsables de la «production» des prestations organisent la saisie régulière des données, de manière à pouvoir confronter les valeurs réalisées aux valeurs prévues (*mesure des résultats intermédiaires*).

Les valeurs réalisées sont confrontées aux valeurs prévues afin de s'assurer de la conformité de la mise en oeuvre des mesures et d'apprécier si les résultats intermédiaires obtenus sont conformes aux objectifs fixés. Les éventuels écarts sont consignés dans le rapport (*constater les écarts*).

Les résultats intermédiaires font l'objet de rapports périodiques écrits, rapports qui sont portés à la connaissance de l'organe compétent (*rappporter*).

Si les résultats intermédiaires obtenus s'écartent notablement des valeurs prévues, les responsables de la «production» des prestations prennent rapidement des mesures correctives ou – s'ils ne sont pas compétents – proposent de telles mesures à l'organe compétent afin que les

objectifs et les effets attendus puissent être atteints (*proposer des corrections, fixer les mesures à prendre, décider*).

Le concept de controlling mis en place par la commune décrit comment cette activité est organisée et avec quelles mesures les objectifs mentionnés pourront être atteints.

La commune informe le corps électoral ou le parlement communal, dans le cadre de l'approbation du compte annuel, sur la base des données du controlling, de l'accomplissement des prestations et lui indique dans quelle mesure les effets visés ont été obtenus.

L'annexe destinée à l'administration des finances contiendra un exemple de définition de produit ainsi qu'un exemple du rapport à fournir par l'organe chargé du controlling.

4.9.3.8 Examen des résultats

L'organe qui a approuvé les définitions des produits (corps électoral, parlement communal) est en droit de recevoir un rapport précisant si les objectifs ont été atteints ou non. Cette tâche appartient au conseil communal. Ces informations sont contenues dans son rapport de controlling.

Afin d'assurer que les informations données par le conseil communal sont exactes – et qu'elles ont été établies également de manière exacte – il appartient à la commission chargée de l'examen des résultats de s'assurer de l'exactitude des informations données par le conseil communal. Les tâches de la commission chargée de l'examen des résultats ne sont pas assimilables aux tâches habituelles de l'organe de vérification des comptes (⇒ [chapitre 5.6](#)). Ici, l'organe examine plutôt si les prestations ont été fournies et si les effets visés ont été obtenus.

La commission chargée de l'examen des résultats est un organe du pouvoir législatif. Elle est l'organe de confiance du corps électoral ou du parlement communal. Comme l'organe de vérification des comptes (OVC), la commission chargée de l'examen des résultats n'est donc pas subordonnée au conseil communal. Par analogie avec l'OVC, elle ne dispose pas du droit d'injonction à l'égard du conseil communal et de l'administration.

Pour que la commission chargée de l'examen des résultats soit en mesure d'accomplir correctement ses tâches, elle doit être indépendante de l'administration.

4.9.4 La péréquation financière du canton de Berne

Pour compenser partiellement la situation financière très inégale de ses communes municipales et mixtes, le canton de Berne a institué et applique la péréquation financière directe et indirecte. Dès le 1er janvier 2002, cet instrument subira une refonte totale.

L'objectif principal du nouveau régime bernois de péréquation financière et de péréquation des charges consiste à verser des moyens financiers appropriés aux communes à faible capacité financière et défavorisées au niveau structurel et ainsi renforcer leur autonomie communale. Basée sur la péréquation de leur capacité contributive, la péréquation financière directe révisée permettra d'atteindre cet objectif.

La péréquation financière indirecte réside dans le versement de subventions affectées à une tâche déterminée (exemples: les subventions des constructions scolaires, de la step, etc.). A l'avenir, la péréquation financière indirecte ne dépendra plus de la capacité contributive de la commune. La répartition des tâches entre le canton et les communes est ainsi désenchevêtrée, le nombre et le genre de subventions sont réduits. Le principe qui veut «que celui qui commande, paie» et «que celui qui paie, commande» se trouve ainsi appliqué.

La péréquation financière directe verse ses prestations aux communes en faveur de leur budget courant, c'est-à-dire pour les tâches financées par les impôts. A ce titre, elle tente de rétablir un certain équilibre entre les communes disposant de finances fortes et celles dont les finances sont faibles. Nouvellement, toutes les communes participent à la péréquation financière. La zone neutre n'existe plus. Les communes dont l'indice du revenu fiscal ordinaire harmonisé (IRH) est supérieur à 100 font partie des communes disposant de finances fortes. Les communes dont l'indice du revenu fiscal ordinaire harmonisé est inférieur à 100 font donc partie des communes disposant de finances faibles. L'indice IRH est calculé sur la base des impôts périodiques et la taxe immobilière. Pour les villes avec des fonctions de centre, le montant déterminant des impôts est réduit de manière appropriée.

La péréquation financière directe dispose de deux instruments efficaces: la réduction des disparités et la dotation minimale, soit la garantie de disposer de moyens financiers minimum.

La réduction des disparités: les communes dont l'indice du revenu fiscal ordinaire harmonisé (IRH) est supérieur à 100 versent une contribution correspondant à la différence entre leur IRH et le IRH de 100; ce premier résultat est ensuite réduit d'un certain pourcentage (par exemple 25 pour-cent). Les communes dont l'indice du revenu fiscal ordinaire harmonisé (IRH) est inférieur à 100 reçoivent une contribution correspondant à la différence entre leur IRH et le IRH de 100; ce premier résultat est ensuite également réduit de ce pourcentage (25 pour-cent).

La dotation minimale, soit la garantie de disposer de moyens financiers minimum : les communes dont le IRH, après la réduction des disparités, est inférieur à une valeur minimale (par exemple IRH 80) perçoivent une prestation compensatoire supplémentaire. Cette dernière a pour effet que toutes les communes disposent de moyens financiers minimum correspondant au moins à cette valeur minimale (IRH 80). Les communes déterminent désormais elles-mêmes les offres qu'elles entendent financer avec ces moyens financiers. Le financement de cette prestation compensatoire supplémentaire est assuré par le canton. Toutefois, le canton peut réduire ou supprimer totalement cette prestation compensatoire supplémentaire si une commune n'accomplit pas ses tâches de manière rentable et économe. Les communes concernées sont ainsi clairement incitées à optimiser leurs tâches et leurs structures. Autrement dit, les moyens financiers minima accordés de manière pas totalement inconditionnelle devraient éviter que des structures communales coûteuses et dépassées restent figées à l'avenir.

Mesures en faveur de communes particulièrement chargées:

La péréquation financière directe ne saurait être en mesure d'éliminer totalement les différences au niveau des revenus des communes. Elle n'est également pas en mesure de tenir compte de toutes les particularités structurelles des finances communales lorsqu'il s'agit de résoudre le financement de tâches assumées conjointement par le canton et les communes dans le cadre de systèmes de répartition des charges. Les contrôles de l'efficacité et les analyses effectuées démontrent pourtant que des problèmes subsistent, notamment dans les communes rurales avec une quotité d'impôt élevée induite par leurs structures et dans les grands centres urbains avec leurs importantes charges non couvertes induites par leur fonction de centre.

A l'intention de ces deux types de communes, des mesures particulières supplémentaires sont proposées. Les instruments utilisés jusqu'ici par la péréquation financière directe (coefficient de centre et troisième échelon) sont désormais remplacés par des mesures plus efficaces au niveau de leurs effets.

Structures au préjudice des centres:

Les villes de Berne, Biel/Bienne, Thun, Burgdorf et Langenthal assument de manière reconnue, dans le cadre de leur région, des fonctions de centre. Ces structures sont au préjudice des centres (par exemple, au niveau de la structure de leur population) et, du point de vue financier, elles induisent diverses «charges de centre»: Ces villes produisent et financent des prestations publiques comme les offres culturelles, sportives et de loisirs, le trafic, les institutions assumant la formation, etc., soit des prestations utilisées de manière notable également par la population des autres communes. En règle générale, ces dernières ne participent pas à leur financement, ou alors leurs participations ne couvrent pas les coûts, ce qui a pour conséquence que le cercle des utilisateurs ne correspond pas à celui des payeurs. Les principes économiques «qui profite, paie» et «qui paie, commande» sont ainsi violés. Avec le nouveau régime bernois de péréquation financière et de péréquation des charges, ces inconvénients dus aux structures seront partiellement indemnisés.

5 La vérification des comptes

Ce chapitre aborde des principales prescriptions relatives à la vérification des comptes des collectivités de droit communal. Les sujets nouveaux comme l'habilitation et la responsabilité y sont traités de manière plus approfondie. Par contre, pour la procédure de vérification proprement dite, on se reportera au guide de la vérification des comptes (classeur bleu), guide contenant l'intégralité des directives et des papiers de travail.

5.1 Introduction

LCo		
	Incompatibilités en raison de la fonction	Art. 36 ² Les membres des organes de vérification des comptes ne peuvent pas faire simultanément partie du conseil communal, d'une commission ou du personnel communal.
	Incompatibilités en raison de la parenté	Art. 37 ² Ne sont pas éligibles au sein des organes de vérification des comptes les parents et alliés en ligne directe, les frères et soeurs germains, utérins ou consanguins, ou les époux de membres a du conseil communal b d'une commission ou c du personnel communal.
	Vérification des comptes	Art. 72 ¹ Les comptes sont vérifiés par des réviseuses et réviseurs indépendants de l'administration qui sont au bénéfice d'une habilitation. ² Le Conseil-exécutif fixe les conditions d'octroi de cette habilitation. ³ Les personnes chargées de la vérification des comptes répondent envers la commune des dommages résultant de la violation intentionnelle ou par négligence de leur devoir.

5.1.1 Notion

La vérification des comptes comprend l'analyse, la vérification systématique et l'appréciation effectuées après coup de faits économiques, financiers et comptables traités par la comptabilité et la présentation des résultats dans le compte annuel. Par contre, la vérification ordinaire des comptes n'a pas pour objectif la découverte et l'analyse d'actes punissables.

D'une manière générale, la langue française attribue le même sens aux termes *révision*, *vérification* et *contrôle*.

Les trois notions englobent la confrontation de la situation présentée avec la situation effective. Toutefois, on entend par *révision* la vérification ultérieure du travail effectué alors que le terme *contrôle* s'applique plutôt à une vérification simultanée.

5.1.2 Objectifs

Avec un nombre relativement restreint de vérifications ciblées, l'organe chargé de la vérification des comptes entend acquérir la conviction de la régularité de la comptabilité et de l'exactitude du compte annuel examiné. Les points forts de la vérification portent sur l'intégralité des recettes, la régularité des dépenses et la présentation de la situation patrimoniale.

L'organe chargé de la vérification des comptes atteste dans son rapport qu'il a vérifié le compte annuel clôturé. Il constate si la comptabilité et le compte annuel sont conformes aux dispositions légales et réglementaires en la matière. Les citoyens et citoyennes doivent pouvoir compter sur une vérification des comptes effectuée de manière responsable. Dans ce domaine, l'organe chargé de la vérification des comptes agit en tant que fiduciaire de la collectivité et de ses autorités.

Les objectifs complémentaires suivants peuvent être cités:

- apprécier l'organisation générale de la comptabilité;
- proposer des améliorations dans la tenue de la comptabilité, le classement des pièces justificatives, le système de contrôle interne (SCI);
- exercer un effet préventif sur les comptes annuels futurs en montrant un état de fait.

5.2 L'organe de vérification des comptes

LCo	Vérification des comptes	Art. 72 ¹ Les comptes sont vérifiés par des réviseurs ou réviseuses indépendants de l'administration qui sont au bénéfice d'une habilitation.
OCo	Organisation	Art. 122 ¹ Le corps électoral ou le parlement communal élisent en qualité d'organe de vérification des comptes a une commission de vérification des comptes, b un, une ou plusieurs réviseuses ou réviseurs, ou c un organe de révision de droit privé ou de droit public. ² L'organe de vérification des comptes doit être indépendant de l'administration. ³ Si la vérification des comptes est confiée à un organe de révision en vertu du 1er alinéa, lettre c, l'exigence d'indépendance vaut aussi bien pour cet organe que pour toutes les personnes qui procèdent à la vérification.

5.2.1 Organisation et indépendance vis-à-vis de l'administration

L'organe de vérification des comptes est toujours immédiatement subordonné à l'assemblée communale respectivement au parlement communal. L'organigramme de la commune le place donc entre l'organe législatif et l'organe exécutif supérieur.

Il en résulte que la vérification des comptes ne pourra impérativement être clôturée que sur la base du compte annuel approuvé par le conseil communal (⇒ chapitre 4.4); cela résulte aussi du fait que le conseil communal est responsable de la gestion financière (**article 71 LCo**).

L'organe de vérification des comptes peut toutefois procéder à des vérifications sectorielles dans le sens d'une révision préalable avant l'approbation définitive du compte annuel par le conseil communal.

L'organe de vérification des comptes doit toujours être indépendant de l'administration. Le membre de l'organe de vérification des comptes ne peut donc pas être simultanément membre du conseil

communal, d'une commission ou faire partie du personnel communal. Nul n'est autorisé à se vérifier lui-même. Les parents et alliés en ligne directe (soit les grands-parents, les parents et les enfants, respectivement les beaux-parents, les gendres et belles-filles), les frères et soeurs germains, utérins ou consanguins ne sont également pas éligibles au sein des organes de vérification des comptes (**article 37, 2ème alinéa LCo**).

5.2.2 Collaboration intercommunale

Les petites collectivités de droit communal ont parfois de la peine à pourvoir leur organe de vérification des comptes de personnes compétentes. Au lieu de mandater un organe professionnel de révision, elles peuvent désormais confier la vérification aux réviseurs d'une commune politique ou d'une autre petite collectivité. Ainsi, ces personnes acquerront plus d'expérience en matière de vérification des comptes. Selon la nouvelle loi sur les communes, les personnes jouissant du droit de vote en matière fédérale sont éligibles dans cet organe (**article 35 LCo**). L'élection de l'organe de vérification des comptes n'est plus limitée par les frontières communales. Encore faut-il que la collectivité concernée ait adapté son règlement d'organisation à la nouvelle loi sur les communes. En effet, sous l'ancien droit, n'étaient éligibles que les personnes jouissant du droit de vote en matière communale. Avant d'avoir recours à des réviseurs n'habitant pas la commune, il faut donc impérativement adapter le règlement d'organisation.

5.2.3 Commission de vérification des comptes

Les commissions de vérification des comptes ont fait leurs preuves dans beaucoup de communes. Les nouvelles dispositions de la loi sur les communes permettent désormais à ces dernières d'élire des personnes d'autres communes dans leur commission de vérification des comptes. Rappel: sauf disposition contraire du règlement d'organisation de la commune concernée, les personnes jouissant du droit de vote en matière fédérale (de la commune ou d'autres communes) sont éligibles dans cet organe (**article 35 LCo**).

5.2.4 Un, une ou plusieurs réviseuses ou réviseurs

En lieu et place d'une commission de vérification des comptes le règlement d'organisation peut désormais confier la vérification des comptes à un, une ou plusieurs réviseuses ou réviseurs, soit à une ou plusieurs personnes. Contrairement à la solution de la commission de vérification des comptes, cette solution permet de confier la vérification des comptes de la commune à des personnes ne jouissant pas du droit de vote en matière fédérale. En règle générale, ces personnes sont liées à la commune concernée par un mandat et non un contrat de travail attendu que ce dernier implique un rapport de subordination.

5.2.5 Organe de révision de droit privé ou de droit public

Avec cette solution, la vérification des comptes n'est confiée ni à une personne, ni à une commission. Ici, la commune confie la vérification des comptes à un organe de révision. L'organe de révision désigne lui-même les personnes chargées concrètement de la révision. L'organe de révision et les personnes désignées par lui doivent également être indépendants de l'administration.

5.3 Exigences pour l'habilitation de l'organe

LCo		Art. 72 ² Le Conseil-exécutif fixe les conditions d'octroi de cette habilitation.
OCo	Habilitation	Art. 123 ¹ L'organe de vérification des comptes doit être habilité à accomplir sa tâche dans la commune qui le désigne. ² Une personne est habilitée à vérifier un compte communal si elle dispose de connaissances suffisantes en matière de gestion financière des communes, de comptabilité et de vérification de comptes communaux.
	Conditions particulières	Art. 124 ¹ Lorsque le volume des transactions inscrites au compte de fonctionnement dépasse deux millions de francs pendant trois années consécutives, le compte communal doit être soumis à un organe de vérification des comptes remplissant certaines conditions de qualification particulières. ² Un organe de vérification des comptes remplit les conditions particulières au sens du 1er alinéa s'il dispose, en plus des qualifications mentionnées à l'article 123, 2ème alinéa, d'une formation approfondie en matière de vérification des comptes communaux et qu'il possède une expérience suffisante dans le domaine des finances et de la comptabilité communales. ³ Si la vérification des comptes est confiée à un organe composé de plusieurs membres, seule la personne qui dirige les travaux doit remplir les conditions de qualification particulières. ⁴ Les organes de vérification des comptes au sens de l'article 122, 1er alinéa, lettre c qui examinent des comptes communaux en application du 1er alinéa doivent prouver qu'ils ont conclu une assurance responsabilité civile garantissant une somme appropriée.

Directives de l'Oacot:

cours pour
vérificateurs de
comptes

¹ Pour exercer l'activité de vérifier des comptes communaux, il est nécessaire d'avoir suivi le cours pour vérificateurs de comptes de l'Office des affaires communales et de l'organisation du territoire. Chaque membre de l'organe de vérification des comptes d'une collectivité de droit communal du canton de Berne doit suivre au moins une fois ce cours.

5.3.1 Habilitation

Chaque membre de l'organe de vérification des comptes d'une collectivité de droit communal du canton de Berne doit être habilité pour exercer son activité. Il importe que les personnes se chargeant de la vérification des comptes d'une commune remplissent les conditions, aux plans tant technique que de leur personnalité, pour accomplir ce mandat. Une personne est habilitée à vérifier un compte communal si elle dispose de connaissances suffisantes en matière de gestion financière des communes, de comptabilité et de vérification de comptes communaux. Ces conditions sont remplies si la réviseuse ou le réviseur possède

- un CFC d'employé de commerce,
- ou un autre CFC, accompagné de connaissances commerciales de base,
- ou un diplôme d'une école moyenne, accompagné de connaissances commerciales de base.

Et de plus, avoir suivi au moins une fois le cours pour vérificateurs de comptes de l'Office des affaires communales et de l'organisation du territoire.

5.3.2 Conditions particulières

Lorsque le volume des transactions inscrites au compte de fonctionnement dépasse **deux millions** de francs pendant trois années consécutives, le compte communal doit être soumis à un organe de vérification des comptes remplissant certaines conditions de qualification particulières. Ces conditions particulières sont remplies, si la personne qui dirige la révision au sein de l'organe de vérification possède, en plus de l'habilitation, une formation approfondie dans le domaine de la révision ainsi qu'une expérience pratique suffisante dans les domaines de la comptabilité et de la gestion financière des communes.

En règle générale, les personnes possédant l'un des titres suivants possèdent une formation approfondie dans le domaine de la révision:

a) Titres

- expert-comptable diplômé
- expert fiduciaire diplômé
- expert fiscal diplômé
- comptable/contrôleur de gestion diplômé
- études universitaires accomplies en gestion d'entreprises, en sciences économiques ou en droit
- économiste d'entreprise ESCEA
- diplômé(e) en gestion commerciale ESGC
- fiduciaire avec diplôme fédéral
- comptable avec diplôme fédéral
- administrateur des finances diplômé

b) Expérience pratique suffisante

Les personnes possédant l'un des titres cités possèdent une expérience pratique suffisante lorsqu'elles ont exercé au moins durant trois ans l'activité correspondant au titre acquis.

Il appartient à la commune d'apprécier si l'organe de vérification des comptes est habilité. Le règlement d'organisation détermine l'organe compétent. En règle générale, il appartient au conseil communal de procéder à cet examen sur la base des candidatures déposées.

5.3.3 Cours pour vérificateurs de comptes de l'Oacot

Dans tous les cas concernés par les **articles 123 et 124 OCo**, il est impératif d'avoir suivi le cours pour vérificateurs de comptes de l'Oacot pour exercer l'activité de réviseuse ou de réviseur. Le cours pour vérificateurs de comptes n'est toutefois pas une condition à remplir pour être candidat ou être élu. Par contre, la réviseuse ou le réviseur devra avoir suivi ce cours entre l'époque de son élection et le début des opérations de vérification.

5.4 Responsabilité

LCo

Art. 72³ Les personnes chargées de la vérification des comptes répondent envers la commune des dommages résultant de la violation intentionnelle ou par négligence de leur devoir.

5.4.1 Négligence simple

Elles ont donc une lourde responsabilité. Elles répondent non seulement des dommages causés intentionnellement ou par négligence grave, à l'instar des autres organes et du personnel de la commune, mais de tous les dommages causés par négligence, quelle que soit la gravité de cette dernière. Les organes répondent donc des dommages résultant d'erreurs commises dans leur travail selon des normes plus strictes que jusqu'ici.

Envers la commune, c'est toujours l'organe de vérification des comptes, respectivement les personnes le constituant, qui répondent des dommages.

Si, en présence de difficultés extraordinaires, l'organe de vérification des comptes s'adjoint des personnes expérimentées, il reste dans tous les cas responsable de la révision (**article 127 OCo**). Le cas échéant, la commission de vérification pourra se retourner contre les personnes expérimentées qui l'auront assistée.

La nouvelle loi sur les communes a donc renforcé la responsabilité de l'organe de vérification des comptes puisqu'il répond désormais des dommages résultant d'erreurs commises dans son travail. On est en présence d'une négligence simple lorsqu'une personne n'agit pas avec le soin que l'on peut attendre d'elle dans des circonstances normales. Cela dépend donc du soin qu'une commune peut attendre ordinairement de l'organe de vérification des comptes. Si ce dernier n'exécute pas sa tâche avec le soin commandé par les circonstances, on pourra lui reprocher une négligence simple. La commune qui demandera réparation du dommage causé devra toutefois être en mesure de prouver que ce dernier est dû au fait que l'organe de vérification des comptes n'a pas exécuté sa tâche avec le soin normalement commandé par les circonstances.

5.4.2 Assurance responsabilité civile

Les organes de révision de droit privé ou de droit public, soit les organes de vérification des comptes au sens de l'article 122, 1er alinéa, lettre c OCo qui examinent des comptes communaux en application du 1er alinéa, doivent prouver qu'ils ont conclu une assurance responsabilité civile garantissant une somme appropriée.

Cette obligation ne s'applique donc pas aux membres d'une commission de vérification des comptes ni aux réviseuses et réviseurs liés à la commune par un mandat (⇒ chapitre 5.2.4).

L'assurance responsabilité civile contractée par les organes de révision professionnels protège la commune du risque d'insolvabilité, par exemple en cas de faillite de l'organe de révision. L'Oacot recommande aux communes d'exiger de leur organe de révision professionnel les couvertures d'assurance minimales suivantes:

Transactions du compte de fonctionnement

couverture minimale

moins de 2 millions de francs
de 2 à 10 millions de francs
de 10 à 100 millions de francs
plus de 100 millions de francs

100'000 francs
200'000 francs
500'000 francs
1'000'000 de francs

5.5 Tâches, compétences, droits et devoirs de l'organe de vérification des comptes

OCo	Tâches	Art. 125 ¹ L'organe de vérification des comptes contrôle la comptabilité et le compte annuel aux points de vue formel et matériel. ² Il procède au moins une fois par année à une révision intermédiaire sans avis préalable. ³ Le guide précise les tâches de l'organe de vérification des comptes.
	Rapports	Art. 126 ¹ L'organe de vérification des comptes soumet un rapport assorti d'une proposition à l'organe communal compétent pour approuver le compte annuel. ² Le conseil communal doit être préalablement informé au sujet du rapport et de la proposition. Il peut prendre position à leur égard.
	Vérification spéciale	Art. 127 ¹ Si la vérification des comptes n'est pas confiée à un organe de révision au sens de l'article 122, 1er alinéa, lettre c, l'organe de vérification des comptes peut, en présence de difficultés extraordinaires, s'adjoindre des personnes expérimentées dans les limites des compétences financières du conseil communal. ² L'organe de vérification des comptes reste dans tous les cas responsable de la révision.

Directives de l'Oacot:

Renvoi à des directives plus détaillées ¹ L'Office des affaires communales et de l'organisation du territoire décrit les tâches de l'organe de vérification des comptes de manière plus détaillée dans l'annexe pour la vérification des comptes. Les directives qui y sont contenues sont de nature obligatoire et l'emploi des formulaires officiels de révision contenus dans ce classeur est également obligatoire.

5.5.1 Tâches

Chaque année, l'organe de vérification des comptes de la commune vérifie le compte annuel avant son approbation par l'organe législatif compétent. Le compte annuel est le résultat financier de l'accomplissement de l'ensemble des tâches assumées par la commune durant l'année civile écoulée. L'examen du compte annuel s'étend donc aussi à l'examen de l'ensemble des activités de l'administration et des autorités dans le domaine de la gestion financière.

La **vérification formelle** porte sur le compte annuel y compris son annexe, la comptabilité, les inventaires, les registres; elle comprend la vérification de factures, de disponibilités et de pièces justificatives selon le critère de l'exactitude arithmétique et du respect des prescriptions formelles. L'organe de vérification des comptes examine la comptabilisation et procède à des contrôles arithmétiques pour en apprécier l'exactitude. La vérification formelle se termine par la constatation qu'un résultat chiffré est formellement exact ou faux. L'organe de vérification des comptes ne se préoccupe par contre pas de savoir comment ce résultat a été obtenu.

La **vérification matérielle** comprend la vérification sous l'angle de la régularité de la dépense et sa conformité avec le budget.

Cette vérification a pour objectif d'empêcher des mesures non conformes à la loi, au budget et aux décisions en matière de crédits d'engagement. Elle peut se résumer à trois vérifications principales:

- contrôler si le crédit autorisé a bien été utilisé pour l'objectif fixé;
- examiner si le montant de la dépense effectuée a place dans le crédit autorisé ou, cas échéant, si on est en présence d'un crédit additionnel injustifié;
- constater si l'organe qui a autorisé la dépense est bien l'organe communal compétent.

En plus de la vérification ordinaire du compte annuel, l'organe chargé de la vérification des comptes procède au moins une fois par année à une révision intermédiaire sans avis préalable. Il y procède de sa propre initiative et sans y être invité. Cette mesure a pour objectif la découverte d'erreurs dans la tenue de la comptabilité le plus rapidement possible et pas uniquement dans le cadre de la vérification ordinaire du compte annuel. Elle ne porte donc pas seulement sur le contrôle des disponibilités («prise de caisse») mais sur d'autres domaines, notamment sur la tenue à jour de la comptabilité, etc.

5.5.2 Compétences, droits et devoirs

L'organe de vérification des comptes ne fait pas partie des organes exécutifs de la commune. Il ne saurait donc être chargé de tâches d'exécution. Par voie de conséquence, il ne dispose d'aucune compétence en matière administrative et de décision. L'organe de vérification des comptes soumet son rapport et sa proposition à l'organe législatif (à l'assemblée communale ou au parlement communal). Le conseil communal doit être préalablement informé au sujet du rapport et de la proposition. Il peut prendre position à leur égard. L'organe de vérification des comptes peut lui communiquer des faits constatés dans le cadre de son activité et formuler des propositions.

Les personnes chargées de la vérification des comptes ont les droits et devoirs suivants:

Droits:

- droit de consulter tous les documents nécessaires pour l'accomplissement de la tâche confiée (y compris la correspondance ou des extraits de procès-verbaux des séances du conseil communal);
- droit d'accès à tous les locaux de la commune ainsi qu'à tout le mobilier, dans la mesure où l'accomplissement de la tâche de vérification l'exige;
- droit de solliciter des renseignements, dans la mesure où ils sont nécessaires à la vérification;
- droit de s'adjoindre, en présence de difficultés extraordinaires, des personnes expérimentées en matière de révision dans les limites des compétences financières du conseil communal, mais pour autant que la vérification n'ait pas été confiée à un organe de vérification des comptes au sens de l'article 122, 1er alinéa, lettre c OCo;
- droit d'informer la préfète ou le préfet, ou l'Office des affaires communales et de l'organisation du territoire, des constatations faites lors de la révision ou de demander de l'aide à ces derniers.

Devoirs:

- obligation de garder le secret
- devoir de vérifier l'intégralité des recettes
- devoir de vérifier la régularité des dépenses
- devoir de procéder au moins une fois par année à une révision intermédiaire sans avis préalable
- devoir d'utiliser les formulaires officiels de révision et de rapport
- devoir de procéder à la révision du point de vue formel et matériel de la comptabilité et du compte annuel

- devoir de soumettre un rapport assorti d'une proposition à l'organe communal compétent pour approuver le compte annuel
- devoir d'informer la préfète ou le préfet, ou l'Office des affaires communales et de l'organisation du territoire, si des constatations particulières sont faites lors de la révision
- devoir d'information en cas d'irrégularités. S'il y a soupçon qu'un acte punissable a été commis, le juge d'instruction en sera informé
- d'une manière plus générale, devoir de diligence, soit l'obligation d'accomplir consciencieusement et soigneusement les devoirs de sa charge.

5.5.3 Rapports

L'organe de vérification des comptes clôture ses travaux par l'établissement d'un rapport assorti d'une proposition - acceptation ou renvoi - destiné à l'organe communal compétent pour approuver le compte annuel (assemblée communale ou parlement). Le conseil communal doit être préalablement informé au sujet du rapport et de la proposition. Il peut prendre position à leur égard. Les points essentiels font l'objet de l'entretien final avec le conseil communal et l'administratrice ou l'administrateur des finances.

Avec le rapport succinct, l'organe de vérification des comptes atteste

- que la comptabilité et le compte annuel ont été établis selon les dispositions légales et réglementaires;
- qu'une révision intermédiaire sans avis préalable a été effectuée;
- que l'entretien final avec le conseil communal a eu lieu;
- que les vérifications obligatoires prescrites par l'annexe pour la vérification des comptes (classeur bleu) utilisés par les collectivités de droit communal du canton de Berne ont toutes été effectuées;
- que les travaux de vérification des comptes ont été effectués sur la base des formulaires officiels de révision.

Le rapport succinct fait partie intégrante de l'original du compte annuel. Ce document est remis à l'administratrice ou l'administrateur des finances pour être relié dans l'original du compte annuel. Par contre, tous les autres documents issus de la vérification sont conservés durant dix années au moins par l'organe de vérification des comptes ou aux archives de la commune. Pratiquement, seuls les documents dont l'organe de vérification des comptes n'a plus l'emploi seront versés aux archives de la commune. Par contre, l'organe de vérification des comptes conservera dans son classeur bleu les formulaires de révision, la planification pluriannuelle, les points restés en suspens, relatifs au dernier exercice comptable vérifié.

5.5.4 Personnes expérimentées

Si la vérification des comptes n'est pas confiée à un organe de révision au sens de l'article 122, 1er alinéa, lettre c OCo, l'organe de vérification des comptes peut, en présence de difficultés extraordinaires, s'adjoindre des personnes expérimentées dans les limites des compétences financières du conseil communal.

Si la commune souhaite avoir recours régulièrement à des personnes expérimentées (mandat de révision), la décision appartient à l'organe communal compétent selon le règlement d'organisation (dépense périodique).

L'organe de vérification des comptes reste dans tous les cas responsable de la révision.

5.5.5 la déclaration d'intégralité

Par la signature de la déclaration d'intégralité, le conseil communal et l'administratrice ou l'administrateur des finances attestent envers l'organe de vérification des comptes de l'intégralité du compte annuel. Le modèle a la teneur suivante:

- le compte annuel qui vous est présenté enregistre toutes les opérations devant être comptabilisées durant l'exercice concerné
- le compte annuel qui vous est présenté enregistre tous les biens et engagements de la commune devant figurer au bilan (notamment les caisses auxiliaires, les comptes postaux et bancaires des divisions administratives)
- lors de l'évaluation et la constitution de provisions, nous avons suffisamment tenu compte des risques et moins-values devant être portés au bilan
- les cautions et autres sûretés fournies en faveur de tiers sont mentionnées dans l'annexe du bilan
- les indications indispensables pour l'analyse du résultat de l'exercice contenues dans le rapport préliminaire, respectivement dans le message, sont complètes et exactes.

La déclaration d'intégralité peut être présentée en plusieurs documents, par exemple une déclaration d'intégralité émanant du conseil communal et une déclaration d'intégralité émanant de l'administratrice ou de l'administrateur des finances. Son intégration au rapport préliminaire du compte annuel est également possible.

L'absence d'une déclaration d'intégralité écrite peut avoir des conséquences négatives pour l'organe de vérification des comptes dans le cas d'un procès. Si le conseil communal et/ou l'administratrice ou l'administrateur des finances refusent de délivrer une déclaration d'intégralité, ce refus peut être assimilé à un refus d'informer.

Il est évident que la remise d'une déclaration d'intégralité écrite ne remplace pas les vérifications à effectuer. L'organe de vérification des comptes reste responsable de la vérification des comptes, même si une déclaration d'intégralité lui a été délivrée.

5.6 Délimitation de l'organe de vérification des comptes par rapport à d'autres commissions communales

5.6.1 Remarque préliminaire

L'organe de vérification des comptes accomplit au moins les tâches déléguées par la législation cantonale, précisées dans le guide et l'annexe traitant de la vérification des comptes.

Par contre, chaque commune détermine pour elle-même les tâches de sa commission de gestion et/ou de sa commission des finances.

Les délimitations traitées ci-après peuvent donc varier d'une commune à l'autre. Le règlement d'organisation donne les précisions recherchées.

5.6.2 Réunion des tâches

Dans tous les cas, les tâches de la commission de vérification des comptes (CVC) et de la commission des finances (CF) sont totalement différentes. Pour cette raison il n'existe pas de cas où les tâches des CF et des CVC peuvent être réunies ni de possibilité de grouper les deux commissions.

D'un autre côté, il serait par contre imaginable de réunir la commission de gestion (CG) et la commission de vérification des comptes (CVC).

5.6.3 Commission de gestion (CG)

A la différence de la commission de vérification des comptes (CVC), la commission de gestion (CG) examine également l'opportunité des dépenses et, à ce titre, accomplit un mandat politique. La commission de gestion est l'essence même d'une commission parlementaire, bien que des communes sans parlement l'aient également instituée. Comme la CVC, la CG rend son rapport et présente ses propositions au corps électoral.

La réunion des tâches de la CVC avec celles de la CG peut, cas échéant, se justifier attendu que les deux commissions exercent une fonction de contrôle au niveau du pouvoir législatif.

Le règlement d'organisation de la commune qui institue une commission de gestion précise ses tâches et sa position dans l'organigramme.

Pour la commission de vérification des comptes, un renvoi du règlement d'organisation aux dispositions légales cantonales (LCo et OCo), qui règlent ses tâches, sera par contre suffisant.

5.6.4 Commission des finances

La commission des finances est un organe consultatif du conseil communal. Ici, contrairement à la CVC ou la CG, l'objectif recherché est une collaboration étroite avec le conseil communal et l'administration, et pas l'indépendance. Il appartient en effet à la commission des finances de donner son préavis sur les affaires financières, notamment d'élaborer le plan financier en étroite collaboration avec le conseil.

Dans ces conditions, les communes ne sauraient envisager de réunir les tâches de leur CVC avec celles de la commission des finances. En effet, la CVC étant un organe appartenant au législatif et la commission des finances appartenant à l'exécutif, leurs tâches respectives ne s'accordent pas. Du reste, une telle réunion ne pourrait pas être approuvée au niveau du règlement d'organisation; elle pourrait également être source de conflits.

5.6.5 Commission d'examen des résultats

Les tâches et les compétences de la commission chargée de l'examen des résultats lorsque la commune est administrée entièrement ou partiellement selon les principes de nouvelle gestion publique (NGP) sont traitées au chapitre 4.9.3.8.

6 Surveillance cantonale

Ce chapitre aborde les prescriptions essentielles relatives à la surveillance cantonale, en particulier celle exercée sur les finances communales. Les directives exhaustives et les papiers de travail se trouvent dans l'annexe pour l'apurement du compte annuel.

6.1 Surveillance générale

LCo	Principe	Art. 85 Les communes sont placées sous la surveillance du canton.
	Devoirs des communes	Art. 86 ¹ Lorsque des irrégularités sont constatées dans une commune, l'organe communal compétent en recherche les causes et ordonne les mesures nécessaires . ² A cette fin, les communes peuvent faire ou demander une enquête officielle.
	Surveillance cantonale 1. Service cantonal compétent	Art. 87 ¹ La surveillance cantonale des communes incombe au préfet ou la préfète, à moins que des dispositions spéciales ne l'attribuent à d'autres services. ² Dans l'exercice de son mandat de surveillance, le préfet ou la préfète peut faire appel aux services cantonaux spécialisés.
	2. Enquête de l'autorité de surveillance	Art. 88 ¹ Le service cantonal compétent ouvre une enquête sur dénonciation ou d'office a lorsqu'il existe un soupçon que l'administration régulière de la commune soit troublée ou sérieusement compromise par des actes illicites des organes communaux ou d'une autre manière et b que la commune ne réagit pas conformément à l'article 86. ² La procédure est régie par les dispositions de la loi sur la procédure et la juridiction administrative.
	3. Mesures	Art. 89 ¹ Le service cantonal compétent peut a prendre des mesures provisoires ; b donner à la commune des instructions visant à mettre fin à une situation illicite ; c annuler les arrêtés et les décisions des organes communaux contraires au droit ; d ordonner les mesures indispensables à la place des organes communaux défailants. ² Il peut proposer au Conseil-exécutif d'annuler des actes législatifs contraires au droit, de prendre d'autres mesures ou d'instituer une administration extraordinaire.

4. Mesures du
Conseil-exécutif

Art. 90 Le Conseil-exécutif peut, sur demande du service cantonal compétent ou d'office
a annuler les actes législatifs communaux contraires au droit,
b imposer une administration extraordinaire à une commune dont l'administration régulière ne peut être garantie d'une autre manière ou
c prendre toute autre mesure nécessaire.

5. Frais

Art. 91 ¹ Lorsqu'une enquête de l'autorité de surveillance révèle une situation illicite, les frais de l'enquête et, le cas échéant, des autres mesures sont en règle générale mis à la charge de la commune.
² Si la situation illicite est imputable à des membres d'organes ou du personnel de la commune qui ont agi intentionnellement ou fait preuve de négligence grave, la commune peut mettre tout ou partie des frais à leur charge.

OCo

Surveillance
générale

Art. 139 ¹ La surveillance des communes incombe au préfet ou à la préfète, à moins que des dispositions spéciales ne l'attribuent à un autre service cantonal.
² Le préfet ou la préfète effectue toutes les démarches et prend toutes les mesures nécessaires pour garantir une gestion et une administration régulière des communes.
³ Il ou elle conseille et soutient les communes.

Obligation
d'informer

Art. 140 Tous les services cantonaux qui accomplissent des tâches de surveillance informent les autres services cantonaux concernés des événements importants et de la manière dont ils les ont traités.

Visites de
contrôle

Art. 141 ¹ Le préfet ou la préfète se rend aussi souvent que nécessaire, mais au moins tous les quatre ans, dans les communes de son district pour se rendre compte si elles sont administrées régulièrement et conformément au droit.
² Il ou elle peut faire appel à des services cantonaux pour les visites.
³ Il ou elle rapporte par écrit à la Direction de la justice, des affaires communales et des affaires ecclésiastiques les résultats de sa visite.

OCo

Information en
cas d'annulation
d'une élection ou
d'un arrêté

Art. 144 Si le préfet ou la préfète annule une élection ou un arrêté du corps électoral, la commune veille à la publication immédiate de la décision préfectorale.

La surveillance des communes incombe au préfet ou à la préfète, à moins que des dispositions spéciales ne l'attribuent à un autre service cantonal. C'est notamment le cas de la gestion financière des communes (⇒ [chapitre 6.2](#)). D'une manière générale, c'est donc le préfet ou la préfète qui assume la surveillance des communes.

L'article 139, 2ème alinéa OCo précise: «Le préfet ou la préfète effectue toutes les démarches et prend toutes les mesures nécessaires pour garantir une gestion et une administration régulière des communes.» C'est notamment le cas de la prise des dispositions informelles comme l'activité de conseils, les arbitrages, etc., alors que la loi fixe des limites pour la prise de mesures formelles d'une certaine importance, mesures qui peuvent être demandées par le préfet ou la préfète, mais décidées par le Conseil-exécutif (**article 90 LCo**).

Le préfet ou la préfète est désormais compétent(e) pour décider l'ouverture d'une enquête officielle (**article 87 LCo**). Il ou elle prend toutes les mesures nécessaires pour garantir une gestion et une administration régulière de la commune concernée.

Le préfet ou la préfète visite au moins tous les quatre ans les communes de son district. Des visites plus rapprochées doivent faciliter la compréhension réciproque et contribuer à l'amélioration des méthodes de travail des communes. Les visites régulières font donc partie des obligations officielles du préfet ou de la préfète. Les résultats de leurs visites sont consignés dans un rapport écrit. Cas échéant, le préfet ou la préfète peut engager les mesures jugées nécessaires au vu des constatations faites lors de leur visite d'inspection.

Le préfet ou la préfète peut faire appel à des services cantonaux pour les visites, si les services préfectoraux sont surchargés en raison d'événements extraordinaires. Par contre, l'activité ordinaire de surveillance est de la seule compétence du préfet ou de la préfète.

6.2 La surveillance sur les finances communales

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

LCo	Compétences particulières des services cantonaux	<p>Art. 78¹ Le service cantonal compétent conseille et surveille les communes dans le domaine de la gestion financière.</p> <p>² Il édicte des instructions contraignantes concernant</p> <ul style="list-style-type: none">a les modèles de compte,b les consolidations comptables,c la vérification des comptes etd l'apurement du compte annuel. <p>³ Il autorise</p> <ul style="list-style-type: none">a les dérogations au taux minimal applicable au calcul des dépréciations,b les modifications de l'affectation de libéralités de tiers etc d'autres dérogations aux prescriptions relatives à la gestion financière, dans la mesure où elles sont motivées par de nouvelles formes de gestion administrative.
OCo	Directives	<p>Art. 59¹ 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 eti l'apurement du compte par l'autorité de surveillance. <p>⁴ Il tient compte des différents types de communes existants.</p>
OCo	Surveillance financière	<p>Art. 98¹ L'Office des affaires communales et de l'organisation du territoire peut demander aux communes des données extraites de leur comptabilité à des fins statistiques.</p> <p>² Les résultats sont mis gratuitement à la disposition des communes qui le souhaitent.</p> <p>Art. 142¹ L'Office des affaires communales et de l'organisation du territoire soutient et surveille les communes en matière de gestion financière pour autant que d'autres services cantonaux ne soient pas compétents dans des domaines déterminés.</p> <p>² Il peut en tout temps demander tous les documents nécessaires et effectuer des visites dans les communes.</p>

Selon l'article 142 OCo, la compétence pour l'activité de conseils et la surveillance des communes dans le domaine de la gestion financière est attribuée principalement à l'Oacot et pas au préfet ou à la préfète. En plus des activités de l'Oacot, les préfets et les préfètes assument toutefois des tâches de surveillance dans ce domaine. Ils et elles procèdent à l'apurement du compte annuel de l'ensemble des collectivités de droit communal (⇒ chapitre 6.2.2).

L'Oacot est le service compétent pour fournir les renseignements et répondre aux demandes de conseils. Il est aussi compétent pour effectuer les enquêtes en matière de surveillance et proposer les mesures si ces dernières sont nécessaires. C'est notamment le cas lorsque la gestion financière d'une commune est compromise sous une forme ou une autre et que la commune n'est pas en mesure de remédier elle-même aux irrégularités. Si les irrégularités sont constatées par le préfet ou la préfète dans le cadre de la procédure d'apurement, il ou elle informe l'Office des affaires communales et de l'organisation du territoire et coordonne les mesures à prendre avec lui. En cas de besoin, l'Oacot peut demander les documents nécessaires et effectuer des visites dans les communes.

Pour diriger leur gestion financière de manière effective, toutes les collectivités de droit communal ont besoin de données financières transparentes. De ce point de vue, le NMC offre la possibilité d'analyser ces données sous différents angles et permet ainsi des comparaisons entre les collectivités de droit communal (benchmarking). Présentement, le canton collecte les données du compte annuel des communes municipales et mixtes. Les résultats font l'objet d'une statistique publiée chaque année. Les communes peuvent disposer de ces résultats.

L'Oacot est un service cantonal organisé de manière décentralisée: il comprend les services centraux à Berne et les quatre arrondissements de Berne, Biel/Bienne, Burgdorf et de Thun.

Services centraux de l'Oacot,
Nydeggasse 11/13, 3011 Berne, téléphone 031 633 77 30
Courriel: info.agr@jgk.be.ch
Internet: www.be.ch/oacot ou www.be.ch/communes

Les arrondissements, compétents pour les collectivités de droit communal des districts suivants:

Oacot du Jura bernois-Seeland, rue de l'Hôpital 20, 2501 Biel/Bienne, téléphone 032 323 12 82
Courriel: bjs.agr@jgk.be.ch

districts d'Aarberg, Biel/Bienne, Büren, Courtelary, Erlach, Moutier, La Neuveville, Nidau

Oacot de l'Emmental-Haute Argovie, Bahnhofstrasse 88, 3401 Burgdorf, téléphone 034 420 50 50
Courriel: emo.agr@jgk.be.ch

districts d'Aarwangen, Burgdorf, Fraubrunnen, Signau, Trachselwald, Wangen

Oacot de l'Oberland bernois, Allmendstrasse 18, 3600 Thun, téléphone 033 227 67 67
Courriel: beo.agr@jgk.be.ch

districts de Frutigen, Interlaken, Bas-Simmental, Oberhasli, Haut-Simmental, Saanen, Thun

Oacot de Berne-Mittelland, Nydeggasse 11/13, 3011 Berne, téléphone 031 633 77 70
Courriel: bem.agr@jgk.be.ch

districts de Berne, Konolfingen, Laupen, Schwarzenburg, Seftigen

6.2.2 Préfectures

LCo	Apurement du compte annuel	Art. 79 L'approbation(apurement) du compte annuel des communes ressortit au préfet ou à la préfète en tant qu'autorité de surveillance.
OCo	Apurement du compte annuel	Art. 143 ¹ Les communes soumettent au préfet ou à la préfète leur compte annuel approuvé par l'organe compétent fin juillet au plus tard. ² Le préfet ou la préfète examine jusqu'à fin décembre si le compte annuel est conforme aux prescriptions. ³ Il ou elle peut a apurer le compte annuel avec ou sans remarques, b après avoir entendu la commune 1. apurer le compte annuel en fixant des charges ou 2. faire dépendre l'apurement de conditions. ⁴ S'il ou elle constate des irrégularités, il ou elle informe l'Office des affaires communales et de l'organisation du territoire et coordonne avec lui les mesures à prendre.

Directives de l'Oacot:

Renvoi à d'autres directives

¹ L'Oacot traite de l'apurement préfectoral dans l'annexe pour l'apurement du compte annuel et met la documentation nécessaire à la disposition des préfectures.

Les communes soumettent au préfet ou à la préfète leur compte annuel approuvé par l'organe compétent à la procédure d'apurement. Le conseil communal remet au préfet ou à la préfète l'original du compte annuel relié ou broché.

Le compte annuel approuvé par l'organe compétent est remis fin juillet au plus tard au préfet ou à la préfète. Il ou elle procède à l'apurement jusqu'à fin décembre.

Le préfet ou la préfète examine si le compte annuel est conforme aux prescriptions relatives à la gestion financière des communes. Il ne peut s'agir que d'un examen effectué par sondages du compte annuel de l'ensemble des communes du district. Se fondant sur les prescriptions cantonales citées, ces sondages portent notamment sur l'étendue du compte annuel, l'application formelle du modèle de compte NMC et l'application des principes d'évaluation et de dépréciations. Des contrôles particuliers effectués périodiquement doivent permettre l'examen de domaines spécifiques supplémentaires. Ce filet «à grosses mailles» vise la détection des problèmes majeurs éventuels. En effet, la procédure d'apurement ne saurait en aucune manière remplacer la vérification des comptes effectuée par la commune. C'est du reste la commune qui est responsable de la régularité de son compte annuel.

Le préfet ou la préfète peut apurer le compte annuel avec ou sans **remarques**, en fixant des **charges** ou en faisant dépendre l'apurement de **conditions**.

Le préfet ou la préfète peut apurer le compte annuel avec ou sans **remarques** s'il ou elle constate que le compte annuel est affecté d'irrégularités mineures. Il ou elle les communique verbalement ou par écrit à la commune avec ses recommandations et procède à l'apurement.

S'il ou elle constate que le compte annuel est affecté d'erreurs plus graves ou d'irrégularités majeures qui n'ont pas été régularisées, bien qu'elles aient fait l'objet de remarques antérieures, il ou elle apure un tel compte annuel en fixant des **charges**. Il ou elle exigera donc que l'erreur soit corrigée dans le prochain compte annuel ou que l'irrégularité soit levée.

S'il ou elle constate que l'original du compte annuel est lacunaire ou qu'il est affecté d'erreurs graves, il ou elle peut faire dépendre l'apurement de **conditions**. Cela signifie qu'il ou elle invitera la commune concernée à rectifier son compte annuel **avant** qu'il ou elle ne procède à l'apurement. Si les données d'un tel compte annuel s'en trouvent modifiées, le conseil communal devra le traiter à nouveau et le soumettre une deuxième fois, pour vérification, à l'organe de vérification des comptes et, pour approbation, à l'organe communal compétent.

Si le compte annuel doit être apuré en fixant des **charges** ou en le faisant dépendre de **conditions**, le préfet ou la préfète doit entendre la commune avant d'arrêter sa décision. La commune peut, dans les 30 jours qui suivent sa notification, former un recours administratif auprès du Conseil-exécutif contre la décision d'apurement.

7 DEFINITIONS DE NOTIONS COMPTABLES ET FINANCIERES

(par ordre alphabétique)

Actifs et passifs transitoires

Limitations du compte annuel dans le cadre de l'application du principe de l'échéance.

Autofinancement (cash flow)

Pour le calcul des indicateurs harmonisés: les dépréciations du patrimoine administratif et du découvert du bilan augmentés de l'excédent de revenus ou diminués de l'excédent de charges du compte de fonctionnement, augmentés des attributions aux financements spéciaux et diminués des prélèvements sur les financements spéciaux.

Bilan

Le bilan comptabilise les patrimoines, les avances aux financements spéciaux et le découvert du bilan (actif) ainsi que les engagements (fonds de tiers), les engagements envers les financements spéciaux et la fortune nette (passif).

Capacité d'autofinancement

Pour le calcul des indicateurs harmonisés: l'autofinancement en pour-cent des revenus.

Charges

Dépenses consommées durant l'exercice comptable (paiements à des tiers, dépréciations et autres charges).

Charges financières

Pour le calcul des indicateurs harmonisés: les intérêts passifs et les dépréciations harmonisées, diminués des revenus des biens réduits des charges des immeubles du patrimoine financier.

Classification par natures

Classification économique des dépenses et des recettes, respectivement par natures (charges de personnel, biens, services et marchandises, intérêts passifs etc.)

Classification par tâches

Classification des dépenses et des recettes selon les dix tâches principales (Administration générale, Sécurité publique, Enseignement et formation, etc.)

Compte administratif

Le compte administratif se subdivise en un compte de fonctionnement et un compte des investissements.

Compte de fonctionnement

Le compte de fonctionnement comptabilise les charges périodiques de consommation (paiements à des tiers, dépréciations et autres charges) ainsi que les revenus correspondants. Le compte de fonctionnement d'une commune correspond au compte d'exploitation dans l'économie privée.

Compte des investissements

Il comptabilise les dépenses et les recettes correspondant aux valeurs indispensables à l'accomplissement des tâches publiques, valeurs dont la durée d'utilisation est de plusieurs

années. Les dépenses d'investissements sont reportées au bilan dans le cadre de la clôture annuelle et dépréciées durant plusieurs années à charge du compte de fonctionnement.

Comptabilisation selon les chiffres bruts

Les dépenses et les recettes ainsi que les charges et les revenus sont comptabilisés de manière brute. La compensation de dépenses et de recettes, respectivement de charges et de revenus n'est pas licite.

Découvert du bilan

Excédent(s) de charges du compte de fonctionnement reporté(s) à l'actif du bilan.

Découvert de financement

Les moyens financiers que la commune doit financer dans le cadre de l'exécution des tâches, moyens qu'elle emprunte auprès de tiers et d'où résulte une augmentation des engagements ou une diminution du patrimoine financier (augmentation de l'endettement).

Degré d'autofinancement

Pour le calcul des indicateurs harmonisés: l'autofinancement en pour-cent de l'investissement net.

Dépenses

Utilisation de patrimoine financier pour l'accomplissement de tâches publiques (charges du compte de fonctionnement ou dépenses du compte des investissements).

Endettement net

Les engagements diminués du patrimoine financier.

Excédent de charges

Solde (déficit) du compte de fonctionnement.

Excédent de financement

Les moyens financiers que la commune libère dans le cadre de l'exécution des tâches, moyens qui peuvent être affectés à l'amortissement des dettes ou pour augmenter le patrimoine financier.

Excédent de revenus

Solde (bénéficiaire) du compte de fonctionnement.

Financements spéciaux

Les financements spéciaux sont des moyens affectés par la loi ou en vertu d'un règlement à l'accomplissement d'une tâche publique (exemples: l'Alimentation en eau, le Télé réseau).

Fortune nette

La fortune nette représente la réserve générale alimentée par les excédents de revenus des exercices comptables précédents. Elle peut être affectée à la couverture des futurs excédents de charges du compte de fonctionnement.

Intérêts nets

Pour le calcul des indicateurs harmonisés: les intérêts passifs diminués des revenus des biens réduits des charges des immeubles du patrimoine financier.

Investissements

Les dépenses concernant l'achat, la construction, l'amélioration et l'assainissement des valeurs formant le patrimoine administratif propre de la commune. D'autre part, les dépenses consacrées à l'achat, la construction, l'amélioration et l'assainissement des valeurs propriétés de tiers (subventions d'investissements) ainsi que les prêts et participations permanentes dans le cadre de l'exécution des tâches publiques.

Investissement net

Les dépenses d'investissements diminuées des recettes d'investissement.

Legs et fondations dépendantes

Biens librement transmis à la commune dont l'affectation est déterminée par des tiers.

Maintien ou rétablissement de l'équilibre budgétaire

Un découvert du bilan doit être amorti à moyen terme, soit dans un délai de huit ans à compter de sa première inscription au bilan.

Patrimoine administratif

Le patrimoine administratif comprend les valeurs indispensables à l'exécution des tâches publiques; il n'est de ce fait pas réalisable (exemples: l'école, les routes).

Placements

Les placements sont des opérations financières qui modifient la structure du patrimoine financier, mais pas son total.

Provisions

Les provisions concernent des engagements existants dont le montant n'est pas encore connu avec précision. Il est nécessaire de tenir compte de ces engagements pour la détermination des charges (compte de fonctionnement) et des dépenses (compte des investissements) à la fin d'un exercice comptable.

Quotité de la charge financière

Pour le calcul des indicateurs harmonisés: les charges financières en pour-cent des revenus.

Quotité des intérêts

Pour le calcul des indicateurs harmonisés: les intérêts nets en pour-cent des revenus.

Reports au bilan

Les dépenses d'investissement ou l'excédent de charges qui, dans le cadre de la clôture annuelle, sont reportés à l'actif du bilan au chapitre du patrimoine administratif, respectivement comme découvert du bilan, donc comptabilisés au doit des comptes concernés.

Reports en diminution de l'actif du bilan

Les recettes d'investissement qui, dans le cadre de la clôture annuelle, sont reportées au bilan en diminution du patrimoine administratif, donc comptabilisées à l'avoir des comptes concernés.

Rétablissement ou maintien de l'équilibre budgétaire

Un découvert du bilan doit être amorti à moyen terme, soit dans un délai de huit ans à compter de sa première inscription au bilan.

Revenus

Pour le calcul des indicateurs harmonisés: le total des revenus du compte de fonctionnement (nature 4), diminué des subventions à redistribuer (nature 47), des prélèvements sur les financements spéciaux (nature 48) et des imputations internes (nature 49).

Subventions d'investissements

Recettes octroyées par d'autres collectivités publiques (la Confédération, le canton, d'autres communes) en faveur d'un investissement déterminé. Elles sont comptabilisées au compte des investissements.

8 Modifications par rapport au droit ancien

Les principales nouveautés relatives à la gestion financière des communes sont commentées brièvement ci-après par comparaison entre:

la nouvelle législation et ses dispositions d'exécution

(la loi sur les communes du 16 mars 1998, l'ordonnance sur les communes du 16 décembre 1998 et le présent guide des finances communales 2001)

et

l'ancienne législation et ses dispositions d'exécution

(la loi sur les communes du 20 mai 1973, la loi sur les finances des communes du 13 décembre 1990 et l'ordonnance sur la gestion financière des communes du 3 juillet 1991 ainsi que le fil conducteur de la gestion financière des communes édité en 1992).

Les chapitres sont ceux du présent guide des finances communales.

Chapitres	modifications majeures; la réglementation suivante s'applique:
Dispositions générales	Les nombreuses prescriptions de nature technique ne figurent plus dans la loi et l'ordonnance mais sont intégrées dans le Guide des finances communales et ses annexes.
3.6.2 Indicateurs harmonisés de la situation financière	Les formules de calcul ont été adaptées au nouveau mode de financement des tâches Alimentation en eau et Epuration des eaux usées.
4.2.3 Organisation et système de contrôle interne	La nouvelle LCo met l'accent sur la responsabilité de direction assumée par le conseil communal.
4.2.4 Compétences financières et types de crédits	La nouvelle définition du placement sûr permet au conseil communal d'effectuer des placements conformément à la législation fédérale sur la prévoyance professionnelle.
4.4 Compte annuel	Le résultat de la planification financière est désormais intégré dans le rapport préliminaire. L'annexe au bilan a été complétée selon les articles 96 et 97 OCo . Le tableau des valeurs de remplacement des installations de l'Alimentation en eau et de l'Epuration des eaux usées a été ajouté.
4.5.2 Patrimoine financier	Pour la gestion des immeubles du patrimoine financier, nous recommandons la tenue d'un financement spécial fondé sur la droit supérieur pour le financement de l'entretien apériodique et de la dépréciation due à l'usage (FS MVE).
4.5.4 Consolidation	Les consolidations comptables (intégration au compte annuel) sont précisées et étendues aux établissements autonomes. Les perspectives de l'évolution à moyen et long termes pour rendre effectives les consolidations comptables y sont esquissées.

4.5.5 Financements spéciaux	La comptabilisation des imputations internes relatives aux dépréciations et aux intérêts des financements spéciaux doit désormais être fondée sur des directives communales uniformes.
4.6.5 Imputations internes	La comptabilisation des imputations internes des financements spéciaux « Alimentation en eau, Epuration des eaux usées et Enlèvement des déchets » intervient désormais expressément sur la base des coûts totaux effectifs.
4.7 Budget	Le budget est désormais complété par un rapport préliminaire qui doit être signé par l'organe communal compétent, soit le conseil communal en règle générale.
4.7 Découvert du bilan	La nouvelle LCo fixe des limites au découvert du bilan et donne des mandats clairs pour procéder à l'assainissement d'une commune dont le bilan comptabilise un découvert. Il appartient en première ligne aux communes elles-mêmes d'orienter leur gestion financière de manière à amortir leur découvert du bilan. Le canton n'intervient que si des conditions précises sont acquises, mais avec le mandat légal d'atteindre l'objectif de l'assainissement des finances dans le délai imparti. Le découvert du bilan ne doit pas excéder un tiers du revenu annuel ordinaire des impôts.
4.7 Sous quelles conditions le canton doit-il intervenir ?	L'obligation qu'a le canton d'intervenir lorsque des développements négatifs sont constatés dans l'équilibre des finances communales a été précisée. Le canton a désormais la possibilité d'accroître les recettes de la commune (adaptation des émoluments et de la fiscalité) ou de réduire ses dépenses (ordonner des mesures d'économie).
4.8 Plan financier	Chaque commune a désormais l'obligation d'établir un plan financier. Si la commune budgète un excédent de charges qui n'est pas couvert par sa fortune nette, le conseil communal précise les modalités d'amortissement de cet excédent dans le plan financier. Le législateur distingue le plan financier ordinaire du plan financier assorti de mesures d'assainissement. Si le bilan comptabilise un découvert, ces instruments de planification doivent désormais être soumis au canton avant la prise de décision sur le budget. Les exigences faites aux différents plans financiers ont été définies. Le plan financier contient désormais un rapport préliminaire et doit être signé par l'organe communal compétent.
4.9.3 NGP	La mise en oeuvre des nouveaux modèles de gestion exige généralement la possibilité de déroger à certaines prescriptions de la gestion financière. L'ordonnance sur les communes et le présent guide décrivent les possibilités et précisent la procédure.
5. Vérification des comptes	La nouvelle loi sur les communes a institué des exigences plus élevées que par le passé à l'égard de la vérification des comptes. La responsabilité en cas de dommages dus à des erreurs de révision a été renforcée. Les conditions d'octroi de l'habilitation sont réglées de manière détaillée et le guide formule des recommandations pour l'habilitation particulière des vérificateurs et vérificatrices des comptes.

6.1 Surveillance générale exercée à l'égard des communes	Principe: les communes recherchent elles-mêmes les causes des irrégularités constatées et prennent les mesures nécessaires. Le canton n'intervient que si les communes ne sont pas elles-mêmes en mesure de lever ces irrégularités en prenant les mesures adéquates. Le préfet ou la préfète est compétent pour l'ensemble des domaines relevant de la surveillance des communes, à moins que des dispositions du droit cantonal ne l'attribuent à un autre service. C'est par exemple le cas des finances communales pour lesquelles l'Oacot est le service compétent.
6.2 Surveillance des finances communales	La surveillance cantonale sur les finances communales incombe en premier lieu à l'Oacot. Le préfet ou la préfète est compétent pour l'apurement des comptes communaux.

9 Entrée en vigueur et dispositions transitoires

Directives de l'Oacot :

Entrée en vigueur

- ¹ Le **guide des finances communales** entre en vigueur le 1er janvier 2001.
- ² Le compte annuel de l'exercice 2001 est établi et clôturé pour la première fois sur la base des nouvelles directives.
- ³ Les budgets et les plans financiers élaborés l'année 2001 sont établis sur la base des nouvelles directives.

L'intégration (consolidations comptables) des comptabilités séparées dans le budget et le compte annuel ainsi que la présentation et le contenu du rapport préliminaire et celui des annexes subissent des modifications fondées sur le présent guide. Attendu que leur refonte est liée partiellement à des travaux importants, le compte annuel 2001 sera clôturé la première fois au printemps 2002 selon les nouvelles directives de forme. Les indicateurs de la gestion financière seront également calculés selon les nouvelles formules dès le compte annuel 2001.

