



Guide des finances communales

Modèle comptable harmonisé 2

Chapitre 2

Commentaire des dispositions légales



Guide des finances communales

Modèle comptable harmonisé 2

Impressum

Office des affaires communales et de l'organisation du territoire (OACOT)
Service des affaires communales

N° du dossier: 270-15-115

Version 2.0 du 25 octobre 2021
Publication sur Internet: www.be.ch/MCH2

(Version 1.1 du 15 mai 2017
Envoi de la version imprimée à toutes les communes
Publication sur Internet: www.be.ch/MCH2)

Table des matières

2	Commentaire des dispositions légales	9
2.1	Fondements	10
2.1.1	Introduction	10
2.1.2	Gestion financière	10
2.1.2.1	Champ d'application	12
2.1.2.2	Responsabilité	13
2.1.2.3	Guide.....	13
2.1.3	Principes de la gestion financière	13
2.1.3.1	Les principes de la gestion financière en détail	14
2.1.3.1.1	Légalité.....	15
2.1.3.1.2	Rentabilité	15
2.1.3.1.3	Emploi économe des moyens.....	15
2.1.3.1.4	Maintien ou rétablissement de l'équilibre des finances	15
2.1.3.1.5	Paieement par l'utilisateur.....	16
2.1.3.1.6	Compensation des avantages	16
2.1.3.1.7	Urgence.....	16
2.1.3.1.8	Gestion axée sur les résultats.....	16
2.1.3.2	Transparence financière lors de la prise de décisions	16
2.1.4	Principes de comptabilité	17
2.1.4.1	Principes de comptabilité au sens des articles 61 à 63 OCo	18
2.1.4.1.1	Annualité	18
2.1.4.1.2	Principe du produit brut.....	18
2.1.4.1.3	Principe du détail	18
2.1.4.2	Principes de comptabilité complémentaires au sens de l'article 4 ODGFCo	18
2.1.4.2.1	Vote des crédits selon le principe du produit brut.....	18
2.1.4.2.2	Clarté.....	18
2.1.4.2.3	Fiabilité	18
2.1.4.2.4	Universalité	19
2.1.4.2.5	Echéance	19
2.1.4.2.6	Spécialité qualitative	19
2.1.4.2.7	Spécialité quantitative	19
2.1.4.2.8	Spécialité temporelle.....	19
2.1.4.2.9	Antériorité.....	19
2.1.4.2.10	Comptabilité d'exercice	19
2.1.4.2.11	Importance	20
2.1.4.2.12	Comparabilité	20
2.1.4.2.13	Permanence.....	21
2.2	Compétences financières et types de crédits	22
2.2.1	Compétences financières	22
2.2.1.1	Généralités.....	22
2.2.1.2	Possibilité de déroger à certaines prescriptions de l'OCco	23

2.2.1.3	Modifications de l'état des faits	23
2.2.1.4	Placements financiers et dépenses	25
2.2.1.4.1	Tableau synoptique.....	25
2.2.1.4.2	Placements financiers.....	25
2.2.1.4.3	Dépenses	27
2.2.1.5	Limites d'inscription à l'actif	37
2.2.2	Types de crédits	40
2.2.2.1	Vue d'ensemble des types de crédits	40
2.2.2.2	Crédit d'engagement.....	40
2.2.2.3	Crédit d'objet.....	42
2.2.2.4	Crédit-cadre	42
2.2.2.5	Crédit budgétaire	43
2.2.2.6	Dépenses nouvelles uniques	43
2.2.2.7	Crédit supplémentaire.....	44
2.3	Système de contrôle interne	46
2.4	Equilibre des finances, planification financière	47
2.4.1	Equilibre des finances.....	47
2.4.2	Planification financière	47
2.4.2.1	Obligation d'établir un plan financier.....	49
2.4.2.2	Contenu.....	49
2.4.2.3	But.....	50
2.4.3	Planification financière des petites collectivités	50
2.4.3.1	Petites collectivités sans dépenses d'investissement ni découvert de leur bilan	51
2.4.3.2	Petites collectivités prévoyant des investissements ou enregistrant un découvert de leur bilan	51
2.4.4	Planification financière en cas de découvert du bilan.....	52
2.4.4.1	Plan financier assorti de mesures d'assainissement.....	53
2.5	Budget.....	55
2.5.1	Bases légales.....	55
2.5.2	Contenu et structure du budget	57
2.5.3	Rapport préliminaire au budget	58
2.5.4	Budget du compte de résultats	58
2.5.5	Approbation.....	59
2.5.6	Budget du compte des investissements	59
2.5.7	Devoir d'intervention du canton	60
2.6	Comptes annuels	61
2.6.1	Introduction	61
2.6.1.1	Introduction	62
2.6.1.2	Comptes annuels	63
2.6.1.3	Contenu des comptes annuels	63
2.6.1.4	Registres publics et inventaires	65
2.6.1.5	Exigences générales posées à la comptabilité.....	65
2.6.1.5.1	Choix du plan comptable	66

2.6.1.5.2	Tenue à jour	66
2.6.1.5.3	Avoirs en caisse et dans les coffres-forts	66
2.6.1.5.4	Exigences relatives aux pièces justificatives	66
2.6.1.6	Approbation des comptes annuels et information	67
2.6.1.7	Archivage	67
2.6.1.8	Sécurité et sauvegarde des données	67
2.6.1.9	Statistique financière.....	67
2.6.2	Bilan	69
2.6.2.1	Introduction	70
2.6.2.2	Actif	71
2.6.2.2.1	Patrimoine financier	72
2.6.2.2.2	Plan de trésorerie.....	74
2.6.2.2.3	Patrimoine administratif	74
2.6.2.2.4	Augmentations et diminutions du patrimoine administratif	76
2.6.2.2.5	Amortissement du patrimoine administratif.....	77
2.6.2.2.6	Subdivision de biens-fonds	77
2.6.2.3	Passif	77
2.6.2.3.1	Capitaux de tiers	78
2.6.2.3.2	Capitaux propres.....	79
2.6.3	Compte de résultats et compte des investissements	84
2.6.3.1	Compte de résultats	84
2.6.3.1.1	Présentation échelonnée des résultats.....	85
2.6.3.1.2	Charges et revenus extraordinaires.....	86
2.6.3.1.3	Amortissements supplémentaires.....	86
2.6.3.2	Imputations internes.....	91
2.6.3.2.1	Généralités.....	91
2.6.3.2.2	Rémunération de certaines prestations de services.....	91
2.6.3.2.3	Charges de personnel.....	91
2.6.3.2.4	Calcul des imputations internes basé sur les coûts complets	92
2.6.3.2.5	Comptabilisation des imputations internes	92
2.6.3.3	Compte des investissements	93
2.6.3.3.1	Limites d'inscription à l'actif	95
2.6.3.3.2	Comptabilisation des investissements.....	95
2.6.3.3.3	Comptabilité des immobilisations.....	95
2.6.3.4	Régularisations	95
2.6.3.5	Provisions et engagements conditionnels	96
2.6.4	Tableau des flux de trésorerie	98
2.6.4.1	Généralités.....	100
2.6.4.2	Définition / but	100
2.6.4.3	Terminologie	100
2.6.4.4	Structure.....	101
2.6.4.5	Résultats du tableau des flux de trésorerie	103
2.6.4.6	Synthèse des différents comptes.....	103

2.6.4.7	Etablissement du tableau des flux de trésorerie.....	104
2.6.4.7.1	Généralités.....	104
2.6.4.7.2	Financements spéciaux	104
2.6.4.7.3	Codification comptable applicable aux comptes courants.....	104
2.6.4.7.4	Petites collectivités.....	105
2.6.5	Annexe aux comptes annuels.....	106
2.6.5.1	Règles applicables à la présentation des comptes	106
2.6.5.2	Etablissement et évaluation du bilan	108
2.6.5.2.1	Evaluation du patrimoine financier.....	108
2.6.5.2.2	Evaluation du patrimoine administratif.....	109
2.6.5.2.3	Patrimoine administratif existant.....	109
2.6.5.3	Etat des capitaux propres	109
2.6.5.4	Tableau des provisions	110
2.6.5.5	Tableau des participations	111
2.6.5.6	Tableau des garanties	113
2.6.5.7	Tableau des immobilisations	114
2.6.5.8	Indications supplémentaires	116
2.7	Domaines particuliers	117
2.7.1	Financements spéciaux	118
2.7.1.1	Introduction	119
2.7.1.2	Distinction de nature juridique	119
2.7.1.2.1	Droit supérieur	119
2.7.1.2.2	Droit communal.....	120
2.7.1.3	Distinction selon des critères d'économie d'entreprise.....	120
2.7.1.3.1	Financement spécial dit «normal» (exploitation couvrant ses coûts).....	120
2.7.1.3.2	Financement spécial à sens unique	121
2.7.1.3.3	Financement spécial à vocation de préfinancement d'investissements futurs.....	121
2.7.1.4	Financements spéciaux régis par des dispositions particulières.....	121
2.7.1.4.1	FS «alimentation en eau» et FS «traitement des eaux usées».....	121
2.7.1.4.2	FS «gestion des déchets»	122
2.7.1.4.3	FS «service du feu»	122
2.7.1.4.4	FS «service du feu» à sens unique	123
2.7.1.4.5	FS «service du feu» normal.....	123
2.7.1.4.6	Financement spécial «transfert de patrimoine administratif» au sens de l'article 85a OCo	123
2.7.1.4.7	FS «compensation de la plus-value» selon l'ancien droit.....	124
2.7.1.4.8	FS «compensation de la plus-value» selon le nouveau droit	124
2.7.1.4.9	Fonds enregistrés comme capitaux de tiers	124
2.7.1.5	Présentation des FS dans le plan comptable du MCH2.....	124
2.7.1.5.1	Codification comptable et ordinogramme	124
2.7.1.5.2	Imputations internes.....	127
2.7.1.5.3	Taxe de raccordement.....	127
2.7.1.5.4	Présentation.....	127

2.7.2	Emoluments	128
2.7.2.1	Particularités et précisions	129
2.7.2.2	Bases légales à la perception d'émoluments	130
2.7.3	Taxe sur la valeur ajoutée	131
2.7.3.1	Bases et documentation	131
2.7.3.2	Sujets fiscaux	131
2.7.3.3	Objets de l'impôt	131
2.7.3.4	Assujettissement	132
2.7.3.5	Réduction de l'impôt préalable	133
2.7.3.6	Méthodes de décompte	133
2.7.3.6.1	Contre-prestations convenues	133
2.7.3.6.2	Contre-prestations reçues	134
2.7.3.7	Comptes	134
2.7.4	Péréquation financière	135
2.7.4.1	Bases	135
2.7.4.2	Objectif	135
2.7.4.3	Axes principaux	136
2.7.5	Nouvelle gestion publique	139
2.7.5.1	Bases légales	139
2.7.5.2	Qu'entend-on par «principes de nouvelle gestion publique»?	141
2.7.5.3	Terminologie	143
2.7.5.4	Demande d'autorisation	144
2.7.5.5	Enveloppe budgétaire	145
2.7.5.6	Comptabilité financière	146
2.7.5.7	Controlling	146
2.7.5.8	Examen des résultats	146
2.8	Vérification des comptes	148
2.8.1	Introduction	148
2.8.2	Bases légales	148
2.8.2.1	Terminologie	150
2.8.2.2	Objectifs de la vérification des comptes	150
2.8.3	L'organe de vérification des comptes	150
2.8.3.1	Organisation et indépendance par rapport à l'administration	152
2.8.3.2	Qualification et conditions particulières	153
2.8.3.3	Formes possibles de l'organe de vérification des comptes	153
2.8.3.3.1	Commission de vérification des comptes	154
2.8.3.3.2	Réviseurs et réviseuses	154
2.8.3.3.3	Organe de révision de droit privé ou de droit public	154
2.8.3.3.4	Vérification spéciale	154
2.8.3.4	Cours sur la vérification des comptes	154
2.8.3.5	Responsabilité	154
2.8.3.5.1	Négligence simple	154
2.8.3.5.2	Assurance responsabilité civile	155

2.8.4	Tâches de l'organe de vérification des comptes	156
2.8.4.1	Compétences, droits et devoirs de l'OVC	157
2.8.4.2	Planification de la vérification	157
2.8.4.3	Principe de l'importance.....	158
2.8.4.4	Exécution de la vérification et procédure.....	158
2.8.4.5	Précisions relatives à certains domaines particuliers	159
2.8.4.6	Clôture de la vérification et rapports	159
2.8.4.7	Révision intermédiaire sans avis préalable	160
2.8.5	Mesures à adopter en cas d'irrégularités.....	160
2.8.6	Distinction entre l'organe de vérification des comptes et les commissions.....	161
2.8.6.1	Remarque préliminaire.....	161
2.8.6.2	Commission de gestion (CG).....	161
2.8.6.3	Commission des finances (CFin).....	161
2.8.6.4	Réunion de tâches	161
2.8.6.5	Principes de nouvelle gestion publique	161
2.9	Surveillance cantonale.....	162
2.9.1	Principe de subsidiarité.....	162
2.9.2	Surveillance des communes en général.....	163
2.9.3	Surveillance des finances communales.....	164
2.9.4	Instruments des services cantonaux chargés de la surveillance.....	165
2.9.4.1	Mesures générales relevant du droit de la surveillance	165
2.9.4.2	Mesures particulières de la surveillance financière	167
2.9.4.2.1	Système de détection précoce en matière de surveillance financière	168
2.9.4.2.2	Attestation de la commune relative aux comptes annuels	169
2.9.5	Frais des procédures engagées par l'autorité de surveillance	170
2.9.6	Voies de droit contre les procédures engagées par l'autorité de surveillance	170
2.10	Système de contrôle interne	172
2.10.1	Bases légales.....	172
2.10.2	Responsabilité	172
2.10.3	Définition et objectif.....	173
2.10.4	Organisation du SCI.....	173
2.10.4.1	Droits de signature.....	173
2.10.4.2	Compétences	173
2.10.4.3	Droit d'ordonner les paiements	174
2.10.4.4	Droit de viser les pièces.....	174
2.10.4.5	Système de rapports	174
2.10.5	Gestion des risques	175
2.10.5.1	Identification des risques	175
2.10.5.2	Exemples de risques.....	175
2.10.5.3	Appréciation des risques et de leur probabilité d'occurrence	176

2 Commentaire des dispositions légales

2 Commentaire des dispositions légales

2.1 Fondements

2.1.1 Introduction

Le chapitre 2 du présent guide expose les fondements juridiques de la gestion financière. Il reprend les dispositions applicables en la matière, qui figurent dans la loi sur les communes (**LCo**; **RSB 170.11**), l'ordonnance sur les communes (**OCo**; **RSB 170.111**) ainsi que l'ordonnance de Direction sur la gestion financière des communes (**ODGFCo**; **RSB 170.511**), les explique et les illustre dans certains cas au moyen d'exemples tirés de la pratique.

2.1.2 Gestion financière

LCo	But	Art. 1 ¹ 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 La 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 communes, <i>i</i> aux corporations de digues et <i>k</i> aux conférences régionales. ² Ces collectivités relèvent du droit public et sont dotées de la personnalité juridique. ³ Sous réserve de prescriptions spéciales, les dispositions générales de la présente loi s'appliquent par analogie à toutes les collectivités de droit communal énumérées à l'alinéa 1, lettres <i>a</i> à <i>i</i>.
	Finances, principe	Art. 70 ¹ Le Conseil-exécutif édicte des dispositions sur la gestion financière des communes. Il se fonde sur le modèle comptable harmonisé 2 (MCH2). ² 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. ³ La commune se dote d'instruments de gestion adaptés à sa situation. ⁴ Le Conseil-exécutif peut édicter des prescriptions minimales en la matière.

2 Commentaire des dispositions légales

Responsabilité	Art. 71 ¹ Le conseil communal est responsable de la gestion financière.
Equilibre des finances	Art. 73 ¹ Le budget est établi de manière à ce que les finances de la commune soient équilibrées. ² Un déficit du compte de résultats peut être budgété s'il est couvert par un excédent du bilan ou qu'il puisse vraisemblablement être compensé conformément à l'article 74. ³ Le Conseil-exécutif édicte des prescriptions concernant les amortissements.
Compétences particulières des services cantonaux	Art. 78 ¹ Le service cantonal compétent conseille et surveille les communes dans le domaine de la gestion financière. ² Il édicte un guide exposant les bases de la gestion financière des communes et en décrivant dans les détails l'application. ³ Il autorise <i>a ... [abrogée]</i> <i>b</i> les changements d'affectation de libéralités de tiers et <i>c</i> 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 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 crédit, <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 la rentabilité, <i>c</i> de l'emploi économe des moyens, <i>d</i> du maintien ou du rétablissement de l'équilibre des finances, <i>e</i> du paiement par l'utilisateur, <i>f</i> de la compensation des avantages, <i>g</i> de l'urgence et <i>h</i> de la gestion axée sur les résultats.
Transparence financière lors de la prise de décisions	Art. 58 ¹ 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

2 Commentaire des dispositions légales

Notion	induits, du financement et des répercussions de sa décision sur l'équilibre des finances.
	Art. 60 ¹ La comptabilité comprend le plan financier, le budget et les comptes annuels. ² Les principes de comptabilité publique sont applicables, et en particulier le schéma comptable officiel selon le modèle comptable harmonisé 2 (MCH2). La Direction de l'intérieur et de la justice édicte les modalités de détail. ³ Les principes de comptabilité commerciale généralement reconnus s'appliquent à titre complémentaire. ⁴ Les communes qui produisent leurs instruments comptables sur la base d'une classification administrative doivent également les présenter selon la classification fonctionnelle.
	Annualité
	Art. 61 ¹ Le budget et les comptes annuels sont établis pour une année civile.
Produit brut	Art. 62 ¹ Les dépenses et les recettes ainsi que les charges et les revenus sont comptabilisés de manière brute.
Principe du détail	Art. 63 ¹ Les recettes et les dépenses ainsi que les charges et les revenus sont imputés au compte matériellement approprié.

ODGFCo	Principes de comptabilité	Art. 4 ¹ Les principes suivants doivent être observés en sus de ceux énoncés aux articles 61 à 63 OCo: <i>a</i> vote des crédits selon le principe du produit brut, <i>b</i> clarté, <i>c</i> fiabilité, <i>d</i> universalité, <i>e</i> échéance, <i>f</i> spécialité qualitative, <i>g</i> spécialité quantitative, <i>h</i> spécialité temporelle, <i>i</i> antériorité, <i>k</i> comptabilité d'exercice, <i>l</i> importance, <i>m</i> comparabilité et <i>n</i> permanence.
---------------	---------------------------	---

2.1.2.1 Champ d'application

La loi sur les communes a pour but de régler l'organisation communale dans ses grandes lignes, le régime financier des communes, la coopération intercommunale et la surveillance cantonale sur les communes (**art. 1 LCo**). Son champ d'application s'étend à toutes les collectivités énumérées à l'**article 2, alinéa 1 LCo**, à savoir

2 Commentaire des dispositions légales

- aux communes municipales,
- aux communes bourgeoises,
- aux corporations bourgeoises,
- aux communes mixtes,
- aux paroisses et aux paroisses générales des Eglises nationales,
- aux syndicats de communes,
- aux sections de commune,
- aux corporations de digues et
- aux conférences régionales.

Le Grand Conseil a adopté une modification de la loi sur les communes le 28 mars 2012. Ce faisant, il a notamment pris la décision d'introduire le MCH2 dans toutes les collectivités de droit communal au sens de cette loi.

Les différents types de communes sont définis aux **articles 108 ss LCo**, qui énoncent des dispositions particulières, applicables aux communes d'une seule catégorie. Lorsqu'il est question de «communes» dans le présent guide, il s'agit toujours de toutes les collectivités de droit public. Les dérogations sont mentionnées au chiffre 1.1.4.

2.1.2.2 Responsabilité

Le conseil communal est responsable de la gestion financière de la commune (**art. 71 LCo**). Le règlement communal d'organisation peut contenir d'autres dispositions concernant l'attribution des compétences. Il fixe les tâches, les compétences – au sens du droit des crédits notamment – et les responsabilités des organes communaux. Par «organes communaux», on entend le corps électoral, le conseil communal, les commissions dotées d'un pouvoir décisionnel et le personnel habilité à représenter la commune. L'attribution concrète des tâches peut prendre la forme d'organigrammes, de descriptions de poste, d'instructions internes, de diagrammes de processus, etc. Le droit des crédits fait l'objet du chiffre 2.2 du présent guide.

2.1.2.3 Guide

Le présent guide s'applique par analogie à toutes les collectivités énumérées à l'**article 2 LCo**. Il expose les bases de la gestion financière des communes et décrit dans les détails la mise en œuvre des prescriptions juridiques. Le service cantonal compétent, soit l'Office des affaires communales et de l'organisation du territoire (OACOT) de la Direction de l'intérieur et de la justice (DIJ), conseille et surveille les communes dans le domaine de la gestion financière.

L'ancrage juridique du guide se trouve aux **articles 78 LCo et 59 OCo**. En vertu de cette disposition, le guide règle en particulier

- les exigences par rapport au plan financier,
- le contenu et la structure du budget,
- le contenu et la structure des comptes annuels,
- la tenue de la comptabilité,
- la consolidation,
- le système de contrôle interne, y compris le contrôle des crédits,
- le controlling pour les communes appliquant de nouveaux modèles de gestion et
- la vérification des comptes.

2.1.3 Principes de la gestion financière

Les principes fondamentaux que les collectivités de droit public sont tenues d'observer dans le domaine financier sont une gestion circonspecte et l'emploi économe des fonds publics, la protection contre la mauvaise gestion ainsi que la transparence et la comparabilité des comptabilités publiques (**art. 70 LCo**).

2 Commentaire des dispositions légales

La comptabilité d'une commune comprend le plan financier, le budget et les comptes annuels. Le plan financier, qui expose l'évolution des finances communales à moyen terme, est l'instrument de conduite central du conseil communal en matière financière. Il renseigne de manière précoce sur les tendances négatives qui se dessinent et permet ainsi aux autorités politiques de prendre des mesures de pilotage pendant qu'il est encore temps.

La protection contre la mauvaise gestion est garantie par des règles strictes en matière d'octroi de crédit, dont le but est d'empêcher la prédominance d'intérêts individuels ou encore la prise de décisions entraînant des dépenses disproportionnées. La commune fixe les compétences en matière d'autorisation de dépenses dans ses règlements. Les crédits d'engagement destinés à des investissements sont inscrits dans un contrôle des crédits. Chaque arrêté de compte doit être porté à la connaissance de l'organe qui avait décidé le crédit (**art. 109 OCo** et **15 ODGFCo**). De plus, les comptes sont examinés chaque année par un organe de vérification indépendant de l'administration, avant d'être soumis à l'approbation de l'organe communal compétent (**art. 72 LCo**).

Les dispositions relatives au budget et à la présentation des comptes annuels visent elles aussi la protection des fonds publics. Elles prescrivent la transparence et la comparabilité des comptabilités publiques. A cet égard, les comptes d'une commune doivent pouvoir être comparés non seulement à ceux des années précédentes, mais aussi à ceux des autres collectivités du même type. Le respect des principes de transparence et de comparabilité implique que les affaires soient correctement saisies et toutes traitées de la même manière (permanence).

L'activité d'une collectivité publique vise l'équilibre des finances, et non la maximisation des profits. Les recettes, notamment fiscales, doivent permettre l'accomplissement des tâches publiques.

L'**article 70, alinéa 3 LCo** prévoit que la commune se dote d'instruments de gestion adaptés à sa situation. Il lui appartient de se prémunir, à l'aide de mesures d'organisation (p. ex. de contrôle interne) et d'instruments de conduite, contre les dommages dus à la négligence ou à des abus.

En plus du plan financier, du budget et des comptes annuels, les communes peuvent se doter des instruments de conduite suivants:

- plan de trésorerie,
- indicateurs spécifiques,
- cockpit de pilotage,
- rapports particuliers.

La commune est, dans une large mesure, libre d'organiser son système de contrôle interne (SCI) comme elle l'entend, à condition de l'adapter au volume de ses transactions (cf. **art. 2 ODGFCo**). Le SCI est abordé au chiffre 2.3.

2.1.3.1 Les principes de la gestion financière en détail

La gestion financière englobe la comptabilité, les compétences financières et les types de crédit, l'organisation et le système de contrôle interne des finances ainsi que la vérification des comptes (**art. 57, al. 1 OCo**).

2 Commentaire des dispositions légales

Les organes compétents dirigent la gestion financière selon les principes suivants (**art. 57, al. 2 OCo**):

- a) légalité,
- b) rentabilité,
- c) emploi économe des moyens,
- d) maintien ou rétablissement de l'équilibre des finances,
- e) paiement par l'utilisateur,
- f) compensation des avantages,
- g) urgence et
- h) gestion axée sur les résultats.

2.1.3.1.1 Légalité

Toutes les dépenses et toutes les recettes requièrent une base légale. Les autorités sont tenues de respecter la législation en vigueur, qu'il s'agisse du droit supérieur ou du droit communal. Les dépenses doivent en particulier être autorisées par l'organe compétent, au moyen d'une décision formelle. Les dépenses sont décidées sous forme de crédit d'engagement, de crédit budgétaire ou de crédit supplémentaire (**art. 106 OCo**).

2.1.3.1.2 Rentabilité

Les dépenses doivent respecter le principe «coût/utilité», la solution la moins chère n'étant pas forcément la meilleure pour la commune. Le souci de rentabilité vise un rapport coût/utilité optimal, c'est-à-dire l'utilisation rationnelle des ressources – limitées – à disposition.

Exemple:

Le conseil communal discute de l'acquisition d'un nouveau véhicule destiné à l'entretien hivernal des routes. L'une des variantes évoquées consiste à externaliser en partie cet entretien. Un calcul mettant en regard les coûts et l'utilité doit montrer quelle est la variante la plus rentable (p. ex. occupation du personnel communal disponible ou mandat à des tiers).

2.1.3.1.3 Emploi économe des moyens

Il convient d'examiner les dépenses et de déterminer si elles sont nécessaires, judicieuses et supportables. Les dépenses doivent être consenties par ordre d'urgence. Employer les moyens de manière économe peut aussi impliquer d'éviter des dépenses.

- Avant d'arrêter une dépense ou de la soumettre à l'approbation de l'organe compétent, le conseil communal s'assurera qu'elle est nécessaire et supportable.
- Les tâches décidées doivent être accomplies de manière économe.

Rentabilité et emploi économe des moyens sont étroitement liés. Econome n'équivaut pas toujours à rentable et, à l'inverse, une mesure rentable n'est pas forcément celle qui nécessite le moins de moyens. Il importe que les organes compétents fixent les priorités permettant de concilier les deux principes.

Exemple:

La commune opte pour la pose d'un revêtement de sol cher, mais très facile d'entretien, dans le nouveau bâtiment scolaire. Comme il existe des revêtements moins coûteux, d'aucuns pourraient estimer que le principe de l'emploi économe des moyens n'est pas respecté. A moyen terme toutefois, l'investissement devrait s'avérer judicieux puisqu'il réduit les charges d'entretien. Ainsi, la décision de la commune met l'accent sur la rentabilité, et les moyens sont en fin de compte employés de manière économe.

2.1.3.1.4 Maintien ou rétablissement de l'équilibre des finances

Par équilibre des finances (**art. 73 LCo**), on entend que le budget doit être établi de manière à ce que – à moyen terme – les finances de la commune soient équilibrées. Les revenus doivent couvrir

2 Commentaire des dispositions légales

les charges. L'établissement et la mise à jour du plan financier sont nécessaires au suivi de l'évolution des finances. Lorsque la commune budgète un excédent de charges, celui-ci doit en principe être couvert par l'excédent du bilan. Si tel n'est pas le cas, il en résulte un découvert du bilan qui doit être amorti dans un délai de huit ans par des excédents de revenus. Le découvert du bilan ne doit toutefois pas excéder un tiers du revenu annuel ordinaire des impôts (**art. 74 LCo**). Le chiffre 2.4.4 «Planification financière en cas de découvert du bilan» fournit des précisions à cet égard.

2.1.3.1.5 Paiement par l'utilisateur

Les bénéficiaires de prestations particulières doivent en règle générale en supporter les coûts, dans une mesure appropriée et pour autant que l'on puisse l'exiger d'eux. Le montant n'est perçu, généralement sous forme d'émolument, que si les pouvoirs publics ont effectivement livré un bien ou fourni une prestation.

Exemple:

Taxe au sac pour l'élimination des déchets.

2.1.3.1.6 Compensation des avantages

La commune exige une compensation de la part des tiers qui retirent un avantage économique du fait de l'existence d'équipements publics ou suite à des mesures ordonnées par l'autorité. Il s'agit d'un cas particulier du paiement par l'utilisateur.

Exemple:

Contributions des propriétaires fonciers

2.1.3.1.7 Urgence

Les dépenses doivent être consenties par ordre d'urgence (cf. chiffre 2.1.3.1.3).

Exemple:

Le terrain de football appartenant à la commune a besoin d'une réfection totale. Cependant, les dépenses nécessaires à l'entretien hivernal des routes (nouveau véhicule ou externalisation) ont la priorité, et celles qui concernent le terrain de football sont reportées à une date ultérieure.

2.1.3.1.8 Gestion axée sur les résultats

Les décisions financières doivent être prises en fonction de leur efficacité. Des indicateurs doivent permettre de mesurer les effets d'une dépense, la réalisation des objectifs et le rapport coût/prestation. Les communes sont libres de décider si elles entendent calculer de tels indicateurs. Seules celles qui appliquent un modèle de nouvelle gestion publique au sens des **articles 115 ss OCo** sont tenues de le faire.

2.1.3.2 Transparence financière lors de la prise de décisions

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 de sa décision sur l'équilibre des finances (**art. 58 OCo**). Tout projet qui lui est soumis doit donc le renseigner sur les conséquences financières de sa décision et, à cette fin, mentionner non seulement les coûts uniques, mais aussi les coûts périodiques susceptibles d'être occasionnés à l'avenir, ainsi que les modalités de financement, dont les éventuelles contributions de tiers. Une décision est susceptible d'être attaquée si l'organe compétent l'a arrêtée sans avoir eu connaissance des coûts induits.

Lors d'investissements, l'importance des coûts induits est souvent sous-estimée. De nombreux projets génèrent non seulement des coûts de construction ou d'investissement uniques, mais aussi des coûts périodiques que la commune devra supporter année après année. L'OACOT recommande au

2 Commentaire des dispositions légales

conseil communal d'informer sur les points suivants, afin de garantir la transparence requise lors des décisions de nature financière:

- présentation détaillée des coûts (coûts bruts, contributions de tiers, coûts nets),
- présentation détaillée des coûts induits (frais financiers, soit les charges d'intérêts et les amortissements, frais d'exploitation tels que les charges de personnel supplémentaires, les abonnements de maintenance, les biens, services et marchandises imputés, etc.) ainsi que des revenus induits,
- type de financement (ressources propres ou capitaux de tiers),
- références: indication, à titre comparatif, du montant équivalant à un dixième de quotité d'impôt,
- capacité de la commune à supporter les investissements prévus et équilibre des finances: précisions indiquant si l'investissement figure dans le plan financier et expliquant en quoi il est supportable et ne viole pas la prescription selon laquelle les finances doivent être équilibrées sur une période de huit ans.

Exemple de message du conseil communal au sujet de l'agrandissement d'un bâtiment scolaire:

Il est prévu d'agrandir le bâtiment scolaire de deux salles de travail de groupe, d'une salle de classe et d'une salle des maîtres. Les nouveaux locaux doivent être prêts à la mi-2017. Le devis du 20 janvier 2016 se monte à 500 000 francs, et aucune subvention n'est attendue.

Coûts induits en milliers de francs

	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Frais financiers						
Amortissement dès la mise en service (durée d'utilisation: 25 ans, taux d'amortissement: 4 %)	0	20	20	20	20	20
Intérêts de l'emprunt (taux fixe): 2 %	10	10	10	10	10	10
Frais d'exploitation (charges supplémentaires)						
Chauffage, entretien, énergie, etc.	0	3	3	3	3	3
Charges de personnel (traitement du concierge)	0	5	5	5	5	5
Assurances	1	2	2	2	2	2
./. revenus induits/coûts à soustraire	-	-	-	-	-	-
Coûts induits totaux	11	40	40	40	40	40

Répercussions sur l'équilibre des finances:

Comparaison: dans la commune, un dixième de quotité d'impôt correspondait, en 2015, à 125 000 francs.

Plan financier: le plan financier 2016 à 2020 du 18 août 2015 prévoit un montant de 480 000 francs pour l'agrandissement du bâtiment scolaire. Le projet de détail élaboré par la suite aboutit à un devis de 500 000 francs. Selon le plan financier, les coûts induits par le projet sont supportables sans augmentation des impôts.

Le conseil communal propose à l'assemblée communale d'approuver, lors de sa séance du 31 mars 2016, le projet d'agrandissement du bâtiment scolaire et le crédit de 500 000 francs s'y rapportant.

2.1.4 Principes de comptabilité

La comptabilité comprend le plan financier, le budget et les comptes annuels. L'article 60 OCo prévoit que les communes appliquent les principes de comptabilité publique, en particulier le MCH2, ainsi que, à titre complémentaire, les principes de comptabilité commerciale généralement reconnus.

2 Commentaire des dispositions légales

2.1.4.1 Principes de comptabilité au sens des articles 61 à 63 OCo

Les trois principes essentiels, en comptabilité, sont ceux de l'annualité, du produit brut et du détail. Ils sont précisés ci-après.

2.1.4.1.1 Annualité

Le budget et les comptes annuels sont établis pour une année civile (**art. 61 OCo**). La clôture a lieu au 31 décembre. Cette réglementation vaut pour toutes les communes sans exception.

2.1.4.1.2 Principe du produit brut

Les dépenses et les recettes du compte des investissements ainsi que les charges et les revenus du compte de résultats sont comptabilisés de manière brute, c'est-à-dire intégralement et dans des comptes distincts (**cf. art. 62 OCo**). Aucune compensation n'est admise car elle fausserait la lecture des comptes. Le principe du produit brut s'applique également à la budgétisation ainsi qu'aux attributions aux financements spéciaux et aux prélèvements sur ceux-ci.

Exemples:

- *Les traitements des enseignants des cours de formation pour adultes sont comptabilisés en tant que charges (groupe de matières 3), tandis que les écologies le sont en tant que revenus (groupe de matières 4) dans le compte de résultats.*
- *La réfection de la place de sport est comptabilisée comme dépense (groupe de matières 5), tandis que la subvention accordée à cette fin par le canton l'est comme recette (groupe de matières 6) dans le compte des investissements.*

Il n'est possible de déroger au principe du produit brut qu'à titre exceptionnel, lorsque des restitutions ou d'autres paiements a posteriori interviennent dans une affaire d'ores et déjà comptabilisée. La condition est qu'il s'agisse de la même affaire et qu'elle implique les mêmes partenaires (p. ex. primes d'assurance de choses).

2.1.4.1.3 Principe du détail

Les recettes et les dépenses ainsi que les charges et les revenus sont imputés au compte matériellement approprié (**art. 63 OCo**). Le plan comptable est celui du MCH2, qui figure dans les annexes 1 à 4 ODGFCo.

2.1.4.2 Principes de comptabilité complémentaires au sens de l'article 4 ODGFCo

L'ODGFCo énonce toute une série de principes complétant les trois principaux.

2.1.4.2.1 Vote des crédits selon le principe du produit brut

Les décisions de dépenses doivent porter sur l'intégralité des coûts (bruts), TVA comprise. Les contributions de tiers (p. ex. subventions du canton ou d'autres communes) peuvent être soustraites de la dépense totale pour déterminer l'organe compétent si elles sont promises de manière contraignante et qu'elles sont économiquement assurées. Lorsque ces conditions sont remplies, il est par ailleurs possible de soumettre un crédit net au vote.

2.1.4.2.2 Clarté

Le principe de la clarté exige que les informations soient claires et compréhensibles. Le plan financier, le budget et les comptes annuels doivent être transparents et dépourvus de toute ambiguïté. Le modèle de l'OACOT détermine la présentation des comptes annuels.

2.1.4.2.3 Fiabilité

Les informations doivent correspondre aux faits et être fiables (exactitude).

2 Commentaire des dispositions légales

Le plan financier, le budget, les comptes annuels et les autres informations doivent refléter la réalité des faits, être dignes de foi, exclure l'arbitraire et être objectifs (neutralité).

Le plan financier et les comptes annuels respectent, aux plans formel et matériel, le principe de la fiabilité du bilan. L'exactitude numérique des comptes annuels (pièces justificatives, comptabilités auxiliaires et tableaux compris) est garantie, tout comme la concordance des pièces justificatives, inventaires et comptes avec le bilan, le compte de résultats et le compte des investissements. Les stocks, soldes et processus qui figurent au bilan existent bel et bien et appartiennent à la commune. Enfin, aucun poste fictif ne figure au bilan.

L'importance du point de vue économique doit déterminer la présentation des comptes (interprétation économique).

2.1.4.2.4 Universalité

Les comptes annuels, tout comme le budget et le plan financier, mentionnent toutes les rentrées et les sorties financières connues. Les actifs et les passifs sont intégralement inscrits au bilan. L'ensemble des opérations financières et des faits comptables sont enregistrés dans les comptes annuels. Le tableau des participations expose toutes les relations importantes qu'entretient la commune. Aucune information essentielle n'est cachée aux citoyens.

2.1.4.2.5 Echéance

Les dépenses doivent être comptabilisées au moment où l'engagement est contracté et les recettes, au moment où la facture est établie. En l'absence de comptabilité intégrée des débiteurs et des créanciers, les écritures relatives aux créances et aux engagements en suspens peuvent être passées plus tard, mais doivent l'être en tous les cas avant la fin de l'exercice.

2.1.4.2.6 Spécialité qualitative

Les moyens accordés doivent être affectés au but déterminé par le budget ou la décision d'octroi de crédit. Les reports de crédit entre les différents comptes ne sont pas admis.

2.1.4.2.7 Spécialité quantitative

Les dépenses ne peuvent être engagées que jusqu'à concurrence du montant autorisé. Si ce dernier ne suffit pas, un crédit supplémentaire doit être demandé à l'organe compétent.

2.1.4.2.8 Spécialité temporelle

Les dépenses décidées dans le cadre du budget sont celles de l'année budgétaire. Un crédit budgétaire non utilisé est périmé à la clôture de l'exercice. On considère qu'un crédit est utilisé lorsque l'engagement a été contracté. Les dépenses sont mises à la charge de l'exercice au cours duquel elles ont effectivement eu lieu et il n'est pas admis de comptabiliser des dépenses non encore consenties.

2.1.4.2.9 Antériorité

Le budget est arrêté avant le début de l'exercice qu'il concerne. Il n'est pas admis de contracter des engagements et d'effectuer des dépenses avant que le crédit n'ait été autorisé.

2.1.4.2.10 Comptabilité d'exercice

Le MCH2 précise les principes de l'annualité et de la spécialité temporelle par des prescriptions relatives aux régularisations et aux provisions.

2 Commentaire des dispositions légales

Le principe de la comptabilité d'exercice exige que toutes les charges/dépenses et tous les revenus/recettes soient comptabilisés dans la période où ils sont occasionnés. Imputer un montant à une année incorrecte revient à violer le principe de l'image fidèle.

Des actifs de régularisation du compte des investissements et du compte de résultats sont inscrits au bilan pour

- des dépenses ou des charges consenties avant la date de clôture du bilan, mais qui doivent grever la période comptable suivante ainsi que
- des recettes ou des revenus devant être attribués à la période comptable précédant la date de clôture du bilan, mais qui seront facturés au cours de la période comptable suivante.

Des passifs de régularisation sont inscrits au bilan pour

- des revenus ou recettes facturés avant la date de clôture du bilan, mais qui doivent être crédités dans la période comptable suivante ainsi que
- des prestations fournies par des tiers avant la date de clôture du bilan (dépenses ou charges), mais qui ne seront facturées qu'au cours de la nouvelle période comptable.

La constitution de provisions est elle aussi soumise à des consignes claires:

- Une provision est un engagement actuel à la date de clôture du bilan,
 - qui résulte d'un événement passé à la suite duquel une sortie de fonds est probable (probabilité supérieure à 50 %),
 - dont le montant est important et peut être évalué de manière fiable.

Toutes ces conditions doivent être remplies pour que la constitution d'une provision soit admise. Une provision est importante lorsqu'elle est nécessaire à l'appréciation du patrimoine, de la situation financière et des résultats effectifs. On distingue les provisions à court terme et les provisions à long terme.

Exemple:

Le syndicat de communes x enregistre un découvert de son bilan qu'il ne parvient pas à résorber dans les délais, malgré les mesures déjà prises. Les communes affiliées décident donc de combler ce découvert. Elles peuvent s'acquitter de leur subvention en trois tranches réparties sur trois années consécutives, ce qui a des répercussions sur leurs disponibilités, mais pas sur le compte de résultats puisque les tranches des années à venir sont inscrites au bilan sous forme de provision. Les critères, à cet égard, sont remplis:

- ✓ l'événement se situe dans le passé;
- ✓ la sortie de fonds est certaine (> 50 % de probabilité);
- ✓ le montant est clairement déterminé;
- ✓ le montant est important pour la commune.

2.1.4.2.11 Importance

Selon le principe de l'importance, il convient d'indiquer, en fonction du destinataire, toutes les informations qui sont nécessaires à une appréciation rapide et complète de l'état de la fortune, des finances et des revenus. Les informations non pertinentes doivent être laissées de côté.

Pour la vérification des comptes, l'importance est déterminée en fonction des montants donnés. L'annexe au Guide destiné aux organes de vérification des comptes¹ comporte un outil de calcul.

2.1.4.2.12 Comparabilité

Les comptes d'une commune doivent pouvoir être comparés avec ceux des autres communes. De même, une comparaison pluriannuelle au niveau interne à la commune doit être possible. L'annexe

¹ Guide destiné aux organes de vérification des comptes et formulaires officiels, OACOT, 2016

2 Commentaire des dispositions légales

aux comptes annuels mentionnera, le cas échéant, les changements qui surviennent par rapport aux comptes des années précédentes.

2.1.4.2.13 Permanence

Les prescriptions dont la commune se dote en faisant usage de la marge de manœuvre dont elle dispose à cet égard doivent rester applicables sur une assez longue durée. Ainsi, les résultats des comptes annuels peuvent être comparés entre eux au fil des ans et la stabilité est source de confiance (cf. chiffre 2.1.3).

Exemple:

Le conseil communal arrête une limite d'inscription à l'actif inférieure à celle qui est prévue à l'article 79a OCo. Cette limite est conservée pendant plusieurs années.

2 Commentaire des dispositions légales

2.2 Compétences financières et types de crédits

2.2.1 Compétences financières

2.2.1.1 Généralités

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 crédit, <i>c</i> l'organisation et le système de contrôle interne des finances, et <i>d</i> la vérification des comptes.
-----	--------------------	---

Le canton a toute latitude pour légiférer en matière de régime financier des communes (**art. 111, al. 1 de la Constitution du canton de Berne du 6 juin 1993 [ConstC]²**). Du fait de sa conception de l'autonomie communale, il accorde cependant aux communes, dans ce domaine également, la plus grande liberté de décision possible. Il n'en reste pas moins que l'**ordonnance sur les communes** énonce diverses prescriptions sur la gestion financière, laquelle englobe les compétences financières et les types de crédit au même titre que la comptabilité, l'organisation et le système de contrôle interne des finances, ou encore la vérification des comptes (**art. 57, al. 1 OCo**).

Du fait de leur autonomie en matière d'organisation, les communes sont libres de définir les compétences financières. C'est donc un règlement communal (le *règlement d'organisation*, le plus souvent) qui attribue les affaires financières aux différents organes.

Le plan financier (cf. chiffre 2.4) est un instrument de planification essentiel s'agissant de l'évolution des finances communales; il ressortit donc à l'exécutif, conformément au règlement communal. Le budget (cf. chiffre 2.5), par contre, qui détermine la quotité d'impôt de la commune, doit impérativement être soumis au parlement communal (sous réserve du référendum facultatif) ou au corps électoral lorsqu'il prévoit une modification de ce paramètre (**art. 23, al. 1, lit. d et al. 3 LCo**). Le budget et la quotité d'impôt sont arrêtés en même temps (**art. 68, al. 1 OCo**). Si le règlement prévoit l'approbation du budget aux urnes, les ayants droit au vote n'ont pas la possibilité d'en influencer certains postes, comme ils peuvent le faire en assemblée communale ou au parlement dans le cas des dépenses relevant de leur compétence et, dès lors, susceptibles d'être débattues avant le vote³. La commune désigne également par voie de règlement l'organe compétent pour approuver les comptes annuels. Il s'agit en règle générale de l'organe législatif.

Enfin, le règlement communal attribue les compétences décisionnelles en matière de placements financiers et de dépenses (cf. chiffre 2.2.1.4).

Il importe de bien distinguer la décision relative à un placement financier ou à une dépense de sa mise en œuvre. Lorsqu'elle se prononce en faveur d'un placement, d'un crédit budgétaire (cf. chiffre 2.2.2.5) ou d'un crédit d'engagement (cf. chiffre 2.2.2.2), la commune ne contracte pas encore, à ce stade, d'engagement vis-à-vis de tiers. Sa décision a valeur de mandat aux organes d'exécution, qui agiront en conséquence. Sauf disposition réglementaire contraire, l'organe d'exécution est le conseil communal, qui peut également être habilité à déléguer l'accomplissement de tâches à un

² RSB 101.1.

³ Les *postes de dépenses susceptibles de donner lieu à des débats* se limitent aux crédits budgétaires à proprement parler. Tous les autres postes du budget qui concernent des dépenses relevant de la compétence du conseil communal, des dépenses liées, des coûts induits par des crédits d'engagement adoptés ou encore des amortissements ont été définitivement arrêtés par l'organe compétent et ne peuvent plus être remis en question lors des débats budgétaires. Une fois arrêté, un crédit d'engagement ne peut plus être modifié que suite à une demande de reconsidération.

2 Commentaire des dispositions légales

autre organe communal. Les décisions en matière de dépenses ou de placements financiers sont mises en œuvre au moment où la commune contracte un engagement (commande, contrat). Pour autant que le règlement n'en dispose pas autrement, le conseil communal peut consacrer les ressources nécessaires à la dépense.

La population est de plus en plus sensible à l'importance de la politique financière que mène la commune, d'où le recours accru à des instruments de pilotage destinés à renseigner les organes communaux sur l'impact financier de leurs décisions et à mettre en évidence l'état des finances communales. L'introduction du MCH2 entraîne l'adoption de nouveaux instruments favorisant une transparence maximale (présentation échelonnée des résultats, état des capitaux propres, tableau des flux de trésorerie, tableau des provisions, tableau des participations, tableau des garanties, etc.). L'ordonnance sur les communes prévoit par ailleurs que 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 de sa décision sur l'équilibre des finances (**art. 58 OCo** et chiffre 2.1.3.2).

2.2.1.2 Possibilité de déroger à certaines prescriptions de l'OCo

OCo	Dispositions dérogatoires des communes	Art. 99 ¹ Les communes peuvent déroger par voie réglementaire aux articles 100, alinéas 2, 3 et 4, 101, 105, 108, 109, alinéas 2 et 3, 111 et 112, alinéas 2 et 3.
------------	--	---

L'ordonnance sur les communes contient des prescriptions d'ordre dispositif, en ce sens qu'elles permettent aux communes de se doter d'un règlement divergeant des dispositions relatives aux compétences financières et aux types de crédits qui sont énumérées ci-après:

Article 100, alinéa 2 OCo	Détermination de la compétence s'agissant des affaires assimilées aux dépenses
Article 100, alinéa 3 OCo	Détermination de la compétence d'attribuer des tâches à des tiers
Article 100, alinéa 4 OCo	Détermination de la compétence d'autoriser des dépenses périodiques
Article 101 OCo	Définition des dépenses liées
Article 105 OCo	Imputation des contributions de tiers (vote des crédits selon le principe du produit brut)
Article 108 OCo	Crédits-cadres
Article 109, alinéas 2 et 3 OCo	Arrêtés de compte des crédits d'engagement
Article 111 OCo	Réglementation sur l'approbation de dépenses nouvelles uniques conjointement avec l'approbation du budget
Article 112 OCo	Crédits supplémentaires

Si la commune ne se dote pas de réglementations divergentes, les prescriptions de la législation cantonale sur les finances sont applicables.

2.2.1.3 Modifications de l'état des faits

OCo	Modification de l'état des faits	Art. 14 ¹ Toute modification importante de l'état des faits à la base d'une décision doit être soumise à nouveau à l'organe compétent.
------------	----------------------------------	---

2 Commentaire des dispositions légales

Si, après qu'une dépense a été décidée, la situation déterminante change sensiblement, l'affaire doit être soumise une seconde fois à l'approbation de l'organe compétent. Dans la pratique, il n'est pas toujours aisé de constater d'emblée si l'on est en présence d'une modification importante. Celle-ci n'est d'ailleurs pas forcément de nature financière: il se peut tout à fait qu'une situation évolue considérablement sans majoration des coûts ni nécessité de recourir à un crédit supplémentaire (cf. chiffre 2.2.2.7). On ne saurait dès lors se fonder sur le critère des «coûts additionnels». L'élément déterminant est toujours la volonté hypothétique de l'organe compétent au moment où il a pris sa décision. Il convient de se demander s'il aurait approuvé la dépense, à l'époque, dans le cas où il aurait eu connaissance des circonstances modifiées.

Exemple 1:

Dans son message, le Conseil général indique – afin d'augmenter les chances qu'une majorité politique soutienne l'affaire – qu'à l'occasion de la transformation d'un bâtiment scolaire les façades seront laissées en l'état, d'où la nécessité d'une isolation intérieure coûteuse.

Il s'avère toutefois, pendant les travaux, que la façade de l'aile du bâtiment abritant la cage d'escaliers est inutilisable et doit être reconstruite avec toutes ses ornementsations. L'architecte propose au conseil communal la pose d'une verrière, plus sobre sur le plan architectural, et par ailleurs moins coûteuse qu'une reconstruction. Le conseil communal n'a toutefois pas la compétence de décider d'un tel changement, car on est en présence d'une modification importante de l'état de fait au sens de l'article 14 OCo. Pour les votants, il était essentiel que les façades soient préservées. Il convient donc de leur soumettre une seconde fois l'affaire en précisant les coûts qu'impliquent les deux solutions possibles.

Exemple 2:

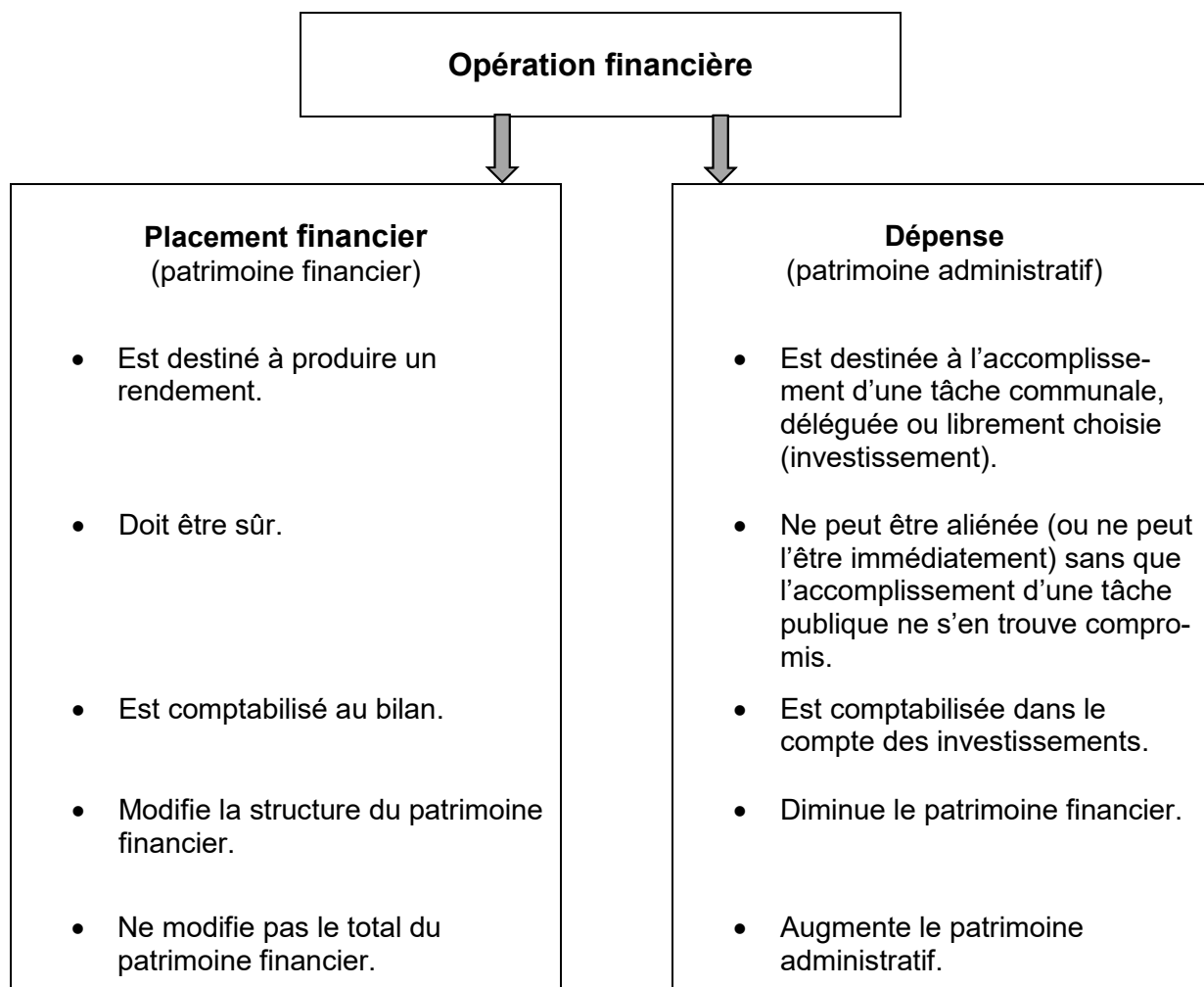
L'assemblée communale a approuvé un crédit en vue de l'acquisition d'un nouveau treuil. Mais comme l'ancien fonctionnait encore, la transaction a été reportée. Maintenant, le treuil est tombé en panne, et le conseil communal souhaite acquérir, à la place du modèle précédemment choisi, un treuil doté de fonctions supplémentaires, mais coûtant le double. Il estime que la décision relève de sa compétence.

Cette façon de procéder n'est pas admissible. Les votants ont approuvé l'achat d'un simple treuil, et la variante consistant en l'acquisition d'un modèle plus performant et deux fois plus cher constitue une modification importante de l'état de fait initial. C'est donc à l'assemblée communale qu'il appartient de voter un nouveau crédit ayant pour objet l'achat du modèle de treuil désormais retenu.

2 Commentaire des dispositions légales

2.2.1.4 Placements financiers et dépenses

2.2.1.4.1 Tableau synoptique



2.2.1.4.2 Placements financiers

OCo Placements financiers

Art. 113

¹ Les placements financiers sont des opérations qui modifient la structure du patrimoine financier, mais pas son total.

² Ils doivent être sûrs.

ODGFCo Placements financiers sûrs

Art. 14

¹ L'organe communal compétent effectue les placements financiers de manière sûre. Sauf disposition réglementaire contraire, la compétence en la matière appartient au conseil communal, sauf dans le cas des placements immobiliers.

² Sont réputés placements financiers sûrs au sens de l'article 113 OCo

- a les titres à intérêt fixe de débiteurs de premier ordre,
- b les créances garanties en 1^{er} rang par une cédula hypothécaire,
- c les prêts octroyés à des collectivités de droit communal,

2 Commentaire des dispositions légales

- d les placements immobiliers du patrimoine financier, et
- e les autres placements financiers conformes à l'ordonnance fédérale du 18 avril 1984 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (OPP2).

Du fait de leur inscription au bilan, dans le patrimoine financier, les placements financiers modifient la structure de ce dernier, mais pas son total. Ils ont une valeur vénale et peuvent être aliénés en tout temps. Comme ils ne servent qu'indirectement à l'accomplissement de tâches publiques (cf. chiffre 2.6.2.2.1), ils doivent produire un rendement et ne sauraient par définition occasionner des coûts induits à charge du compte de résultats. N'étant pas en soi nécessaires aux activités publiques, ils peuvent être immédiatement aliénés. Il en va d'ailleurs de même des biens-fonds du patrimoine financier (cf. chiffre 2.6.2.2.1.7).

En matière de placements financiers, les décisions ressortissent au conseil communal (lorsque le règlement n'en dispose pas autrement), à moins qu'elles ne portent sur la propriété foncière et les droits réels limités sur les immeubles, ou encore sur des placements immobiliers. Sauf réglementation communale contraire, ceux-ci sont assimilés aux dépenses en vue de la détermination de la compétence (**art. 100, al. 2, lit. d OCo** et chiffre 2.2.1.4.3.2.1).

Les placements doivent par ailleurs être sûrs (**art. 113, al. 2 OCo**), le conseil communal étant compétent, au cas par cas, pour apprécier s'ils remplissent cette condition (**art. 14, al. 1 ODGFCo**). La sûreté prime sur le rendement et une perte financière soulèverait la question de la responsabilité. **L'article 14, alinéa 2 ODGFCo** énumère les placements financiers considérés comme sûrs.

Les placements financiers mentionnés à l'**article 14, alinéa 2, lettre e ODGFCo**, pour être conformes à l'**ordonnance fédérale du 18 avril 1984 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (OPP2)**⁴, doivent satisfaire aux conditions suivantes (synthèse des **art. 49 ss OPP2**):

Lors du placement de sa fortune, l'institution de prévoyance veillera avant tout à la sécurité. Elle doit choisir soigneusement les placements qu'elle opère en tenant compte de son but et de sa taille, et répartir ses disponibilités entre différentes catégories de placements en choisissant des débiteurs dont la solvabilité ne fait aucun doute, ainsi qu'entre plusieurs régions et secteurs économiques (diversification). Elle peut investir sa fortune en montants en espèces, avoirs sur compte bancaire, obligations, immeubles d'habitation et immeubles commerciaux, actions, bons de participation, bons de jouissance et autres participations ou papiers-valeurs analogues, ou encore en parts sociales de sociétés coopératives; les participations à des sociétés dont le siège est à l'étranger sont admises pour autant que ces sociétés soient cotées en bourse. Des limites sont fixées aux différents placements (**art. 54 ss OPP2**).

Pour satisfaire à l'exigence de sûreté, les collectivités de droit communal doivent impérativement respecter les dispositions de l'**OPP2**.

⁴ RS 831.441.1.

2 Commentaire des dispositions légales

Exemple:

La commune bourgeoise de x possède un million de francs de disponibilités qui ne devront probablement pas être utilisés à des fins publiques au cours des cinq prochaines années. Elle investit ce montant dans un fonds de placement au sens de l'OPP2 dont le portefeuille est le suivant:

- 30 % sont placés en emprunts de la Confédération
 - 10 % en participations au capital de sociétés immobilières
 - 10 % en immeubles commerciaux
 - 20 % en prêts à intérêt fixe à des débiteurs de premier ordre
 - 20 % en actions suisses, réparties entre deux entreprises au moins
 - 10 % en actions étrangères, réparties entre deux entreprises cotées en bourse au moins
-
- = 100 %

Ce placement respecte les exigences de l'OPP2 et peut donc être considéré comme sûr au sens de l'article 14, alinéa 2 ODGFCo. Si le conseil de bourgeoisie l'évalue comme tel, il relève de la compétence de l'exécutif.

2.2.1.4.3 Dépenses

2.2.1.4.3.1 Généralités

OCo	Dépenses	Art. 100
		¹ Les dépenses sont des opérations en argent et des transferts comptables à charge du compte de résultats et du compte des investissements. Elles servent à l'accomplissement des tâches publiques.

On entend par dépense l'affectation durable de fonds à l'accomplissement de tâches publiques attribuées à la commune ou dont cette dernière a choisi de se charger.

Les dépenses sont autorisées sous forme de crédits budgétaires ou de crédits d'engagement, complétés le cas échéant par des crédits supplémentaires, et comptabilisées dans le compte de résultats (cf. chiffre 2.6.3.1) ou dans le compte des investissements (cf. chiffre 2.6.3.3). Celles qui le sont dans le compte des investissements sont reportées, à la fin de l'exercice, dans le patrimoine administratif qui est amorti de manière linéaire, en fonction de la durée d'utilisation de chaque catégorie d'immobilisations (**art. 83 OCo** et chiffre 2.6.3.3.2). Les prêts et les participations du patrimoine administratif ne sont amortis qu'en cas de dépréciation effective durable ou de perte.

Exemple:

La commune possède un bien-fonds (ancienne fabrique) qu'elle louait jusqu'ici à une entreprise. Ce bien-fonds, inscrit au bilan à sa valeur vénale, doit désormais être affecté à l'accomplissement de tâches publiques (centre d'entretien, local des pompiers). La compétence d'approuver le crédit d'engagement est déterminée par le montant de la valeur vénale du bâtiment et le montant des investissements éventuellement nécessaires à sa nouvelle affectation.

Les dépenses peuvent être autorisées en tant que dépenses nouvelles, uniques ou périodiques, ou en tant que dépenses liées. On leur assimile en outre diverses affaires pour déterminer la compétence (cf. chiffre 2.2.1.4.3.2.1 et **art. 100, al. 2 OCo**). De même, la compétence d'attribuer des tâches à des tiers est définie en fonction des dépenses y afférentes (cf. chiffre 2.2.1.4.2 et **art. 100, al. 3 OCo**). Comme indiqué au chiffre 2.2.1.2, les communes peuvent déroger aux prescriptions de l'article 100 OCo par voie de règlement.

2.2.1.4.3.2 Affaires assimilées aux dépenses

Il est question ici d'affaires qui ne constituent pas des dépenses à proprement parler, mais qui leur sont assimilées en vue de la détermination de la compétence.

2 Commentaire des dispositions légales

2.2.1.4.3.2.1 Affaires au sens de l'article 100, alinéa 2 OCo

La plupart des affaires énumérées à l'**article 100, alinéa 2 OCo** ne sont pas des dépenses:

OCo	Dépenses	Art. 100
		² Sont assimilés aux dépenses, pour déterminer la compétence,
		<i>a</i> l'octroi de prêts, exception faite des immobilisations du patrimoine financier,
		<i>b</i> les cautionnements et la fourniture d'autres sûretés,
		<i>c</i> la participation à des personnes morales de droit privé, exception faite des immobilisations du patrimoine financier,
		<i>d</i> les actes juridiques relatifs à la propriété foncière et aux droits réels limités sur les immeubles,
		<i>e</i> les placements immobiliers du patrimoine financier,
		<i>f</i> l'ouverture ou l'abandon de procès ou la transmission d'un procès à un tribunal arbitral,
		<i>g</i> la désaffectation d'éléments du patrimoine administratif, et
		<i>h</i> la renonciation à des recettes.

En raison de leur lien avec la gestion financière de la commune et, surtout, de leur importance politique, ces affaires sont assimilées à des dépenses en vue de la détermination de la compétence, sous réserve de dispositions communales contraires:

- *Octroi de prêts, exception faite des immobilisations du patrimoine financier:*
Il y a lieu de distinguer deux catégories de prêts: les placements financiers (patrimoine financier) et les prêts accordés dans l'intérêt public en vue de l'accomplissement d'une tâche (patrimoine administratif). Les seconds doivent être traités comme des dépenses s'agissant de la compétence de les approuver.

Exemples de prêts devant être affectés au patrimoine financier:

- obligations et reconnaissances de dettes de la Confédération et des établissements fédéraux,
- obligations et reconnaissances de dettes des cantons,
- obligations et reconnaissances de dettes des communes,
- prêts garantis par un gage immobilier grevant des immeubles en Suisse et ne dépassant pas la limite de charge applicable aux hypothèques de premier rang,
- lettres de gage émises par la Centrale de lettres de gage des banques cantonales suisses SA ou la Banque des lettres de gage d'établissements suisses de crédit hypothécaire SA⁵.

Exemples de prêts devant être affectés au patrimoine administratif:

- prêts à une société de tir,
- prêts à une compagnie de chemins de fer de montagne, etc.

Les prêts du patrimoine administratif font partie intégrante de la comptabilité des immobilisations et doivent figurer dans le tableau des immobilisations (**art. 32i ODGFCo** et chiffre 2.6.5.7). Ils sont inscrits au bilan dans le groupe de matières 144 (volet «Autre patrimoine administratif»).

- *Cautionnements et fourniture d'autres sûretés:*

⁵ Cf. Arn Daniel, Kommentar zum bernischen Gemeindegesetz, Berne 1999, remarques préliminaires ad articles 70 à 79, n. 47.

2 Commentaire des dispositions légales

Les cautionnements sont réglés aux **articles 492 ss** de la loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le Code civil suisse (Livre cinquième: **Droit des obligations, CO**)⁶ et sont soumis à de strictes prescriptions d'ordre formel. Par le cautionnement, la commune s'engage envers un créancier à garantir le paiement de la dette contractée par le débiteur.

Exemples de fourniture d'autres sûretés:

- *garantie de couverture du déficit,*
- *déclaration de garantie,*
- *participation annuelle à la couverture du déficit d'infrastructures touristiques.*

Au moment de la conclusion du contrat, les cautionnements ou la fourniture d'autres sûretés ne constituent pas une dépense puisqu'ils ne diminuent pas le patrimoine financier. Ils peuvent toutefois avoir un tel impact à une date ultérieure, fixée dans le contrat, raison pour laquelle ils doivent être mentionnés en tant qu'engagements conditionnels dans le tableau des garanties (**art. 32h ODGFCo** et chiffre 2.6.5.6) et sont assimilés à des dépenses pour ce qui est de la détermination de la compétence.

- *Participation à des personnes morales de droit privé, exception faite des immobilisations du patrimoine financier:*

Il est fréquent que des communes détiennent des participations auprès d'autres organismes responsables afin d'assurer, du moins en partie, l'accomplissement de tâches publiques. Dans ce cas, plus que la valeur économique de l'accomplissement de la tâche, c'est son maintien qui revêt de l'importance et s'avère déterminant s'agissant de la compétence décisionnelle et de la comptabilisation.

Exemples:

- *participation aux infrastructures touristiques (piscines, etc.),*
- *participation à un parking couvert,*
- *participation à une installation sportive,*
- *acquisition de parts sociales de sociétés coopératives en faveur d'œuvres d'utilité publique.*

C'est donc le montant de la participation qui détermine la compétence, et plus précisément sa valeur vénale (dans le cas d'une action, p. ex., on ne considère pas la valeur comptable).

L'affectation des ressources constitue une dépense du compte des investissements devant être inscrite au bilan dans le patrimoine administratif. Le MCH2 a introduit un nouvel instrument, le tableau des participations (**art. 32g ODGFCo** et chiffre 2.6.5.5), qui renseigne sur toutes les participations en capital et sur les organisations dans lesquelles la commune détient une participation. En vertu de l'**article 97 OCo**, la commune tient par ailleurs un registre public qui renseigne sur les personnes agissant en son nom au sein d'organes de tiers, les associations dont elle est membre et les responsabilités découlant de sa qualité de membre, ainsi que les rapports contractuels conclus en vue de l'accomplissement de tâches communales.

- *Actes juridiques relatifs à la propriété foncière et aux droits réels limités sur les immeubles:*
La compétence de passer de tels actes – sauf disposition communale contraire – est déterminée compte tenu de la valeur économique objective. Cette dernière est fixée par le conseil communal à partir de critères objectifs (éventuellement d'une expertise ou autre) et correspond en règle générale à la valeur vénale.

L'octroi de servitudes ou d'autres droits réels limités sur des immeubles entraîne normalement des recettes périodiques. La compétence décisionnelle, s'agissant de ces recettes, est

⁶ RS 220.

2 Commentaire des dispositions légales

prévue par le règlement communal ou, à défaut, par les prescriptions applicables aux dépenses périodiques qui figurent à l'**article 100, alinéa 4 OCo**.

Exemples:

- *achat et vente de biens-fonds et de terrains,*
- *échange de terrains (la compétence est déterminée par la valeur économique de la prestation évaluée comme étant la plus élevée),*
- *octroi de droits de superficie (à considérer, pour le calcul, comme des dépenses périodiques).*

Une commune bourgeoise a cédé un bien-fonds en droit de superficie. Le superficiaire a de la peine, une fois le permis de construire accordé, à vendre les logements qu'il est prévu de construire. Il soumet donc une demande de division en parcelles et propose qu'une partie du terrain lui soit vendue. Le morcellement ne modifie en rien les rapports de propriété, pas plus que les droits et obligations de la personne concernée. Il ne s'agit par conséquent ni d'un achat ou d'une vente, ni d'un échange, ni de l'octroi d'un droit réel limité. Il appartient donc au conseil de bourgeoisie de se prononcer. Par contre, la compétence d'approuver la vente de terrain est régie par l'article 100, alinéa 2, lettre d OCo et dépend, sauf réglementation contraire de la commune bourgeoise, de la valeur vénale du terrain (et non du prix de vente effectivement convenu).

Important: en règle générale, de telles affaires impliquent la conclusion d'un contrat avec des tiers. En les approuvant, l'organe compétent décide des clauses principales du contrat (p. ex. parties, objet de la vente, prix, conditions, etc.). Il est par ailleurs possible que les ayants droit au vote autorisent le conseil communal à fixer les clauses de détail et à signer le contrat.

Exemple:

L'assemblée communale est appelée à statuer sur une affaire portant sur la vente d'un terrain communal à un prix déterminé, mais sans que l'acheteur ne soit connu. Le conseil communal soumet une proposition d'arrêté mentionnant le prix de vente minimal à atteindre et prévoyant une vente au plus offrant. Il se fait délivrer simultanément une autorisation générale de signer le contrat avec les futurs acheteurs.

– **Ouverture ou abandon de procès ou transmission d'un procès à un tribunal arbitral:**

Il est uniquement question en l'espèce des *actions* civiles ou administratives que la commune intente (dans lesquelles elle est demanderesse). Si elle est défenderesse, elle doit prendre part à la procédure, dont les coûts sont alors des dépenses liées (cf. chiffre 2.2.1.4.3.4). Dans les procédures de *recours* de droit administratif, la commune est tenue de défendre la décision qu'elle a rendue dans l'exercice de la puissance publique. Il appartient donc au conseil communal de décider s'il entend attaquer le jugement sur recours rendu contre la décision communale.

La valeur litigieuse détermine la compétence. Si les parties négocient une transaction, il convient de déduire de la valeur litigieuse le montant correspondant à la limite maximale de la compétence en matière d'autorisation de dépenses pour déterminer l'organe habilité à transiger: celui-ci peut alors conclure une transaction à l'intérieur de la fourchette ainsi calculée.

Exemple:

La commune a engagé une procédure portant sur un arriéré de 300 000 francs (valeur litigieuse). L'assemblée communale a décidé qu'une action devait être intentée. Elle dispose de la compétence financière à partir de 100 000 francs; en deçà, les affaires relèvent du conseil communal. Ce dernier peut donc transiger sur un montant d'au moins 200 000 francs (valeur litigieuse moins compétence financière). Si la transaction porte sur un montant inférieur à 200 000 francs, elle requiert l'approbation de l'assemblée communale⁷.

⁷ Cf. Arn Daniel, Kommentar zum bernischen Gemeindegesetz, Berne 1999, remarques préliminaires ad articles 70 à 79, n. 58.

2 Commentaire des dispositions légales

– Désaffectation d'éléments du patrimoine administratif:

Une valeur patrimoniale communale servant à l'accomplissement d'une tâche publique relève du patrimoine administratif. Si elle n'est plus nécessaire à cette fin et doit être utilisée sous forme de placement, par exemple, l'organe communal compétent en matière financière doit donner son accord à son transfert dans le patrimoine financier.

La compétence de décider de la désaffectation est déterminée par la valeur vénale (**art. 104 OCo** et chiffre 2.2.1.4.3.5.5). Si la nouvelle affectation prévue entraîne des charges supplémentaires, la compétence dépend du montant total de la dépense.

Exemples:

- *La cure de la paroisse ne sera plus utilisée à des fins ecclésiastiques et comme logement du pasteur, mais doit être louée à des tiers.*
- *L'ancienne salle de gymnastique d'une école, qui n'est plus utilisée, doit être louée à un studio de fitness.*

– Renonciation à des recettes:

S'agissant de la détermination des compétences, la renonciation à une recette est assimilée à une dépense dans la mesure où cette recette a fait l'objet d'une convention ou est prévue dans un acte législatif.

Exemple 1:

Aucune facture n'est adressée à l'organisateur d'une manifestation privée pour la présence d'un agent de Securitas mandaté par la commune et pour le concours de collaborateurs du centre d'entretien, bien que le règlement sur les émoluments prévoie la perception d'un émolument dans de tels cas. L'organe communal habilité à renoncer à l'encaissement de la recette est déterminé selon les prescriptions du règlement sur les compétences en matière d'autorisation de dépenses.

Exemple 2:

Au cours des trois années écoulées, la commune a oublié d'encaisser la taxe d'extinction prévue par le règlement du corps de sapeurs-pompiers. Le conseil communal entend renoncer à en réclamer le paiement a posteriori, pour des raisons politiques. Là aussi, il appartient à l'organe compétent en matière financière de se prononcer.

Comme indiqué au chiffre 2.2.1.2, les communes peuvent prévoir des dérogations par voie de règlement.

2.2.1.4.3.2.2 Attribution de tâches à des tiers

OCo	Dépenses	Art. 100 ³ La compétence d'attribuer des tâches à des tiers est définie en fonction des dépenses y afférentes.
------------	----------	---

L'attribution de tâches à des tiers ne doit pas obligatoirement revêtir la forme d'une règle de droit (c'est-à-dire d'un règlement communal). L'**article 68 LCo** exige uniquement que les communes fixent dans un règlement la compétence d'attribuer des tâches à des tiers ainsi que la nature et l'étendue du mandat si ce dernier peut impliquer une restriction des droits fondamentaux (tel est souvent le cas p. ex. en matière scolaire et dans le domaine social), porte sur une prestation importante (service du feu, protection civile, alimentation en eau, traitement des eaux usées, gestion des déchets, etc.) ou autorise la perception de contributions publiques (p. ex. lorsque la compétence de percevoir des émoluments, des contributions ou d'autres taxes est transférée).

Dans tous les autres cas, qui ne requièrent pas de disposition réglementaire, il est tout à fait envisageable qu'un autre organe que le corps électoral ou le parlement se prononce sur le transfert de

2 Commentaire des dispositions légales

tâches. L'article 100, alinéa 3 OCo prévoit donc que la compétence d'attribuer des tâches à des tiers est définie en fonction des dépenses y afférentes.

2.2.1.4.3.3 Dépenses périodiques

OCo	Dépenses	Art. 100
		⁴ Le montant jusqu'à concurrence duquel un organe peut autoriser des dépenses périodiques correspond à dix pour cent du montant maximal qui détermine sa compétence en matière de dépenses uniques.

Lorsque l'accomplissement d'une tâche occasionne des dépenses – s'impliquant mutuellement – pendant plusieurs années consécutives, on est en présence de dépenses périodiques. De nombreuses communes prévoient dans leur règlement que la compétence de décider de telles dépenses est déterminée au moyen d'un facteur de multiplication.

Exemple de disposition du règlement d'organisation de la commune de X:

Pour les dépenses périodiques, la compétence est cinq fois plus petite que pour les dépenses uniques.

La question de savoir si une dépense est unique ou périodique dépend des engagements juridiques contractés par la commune. Si une dépense peut être biffée, lors des débats sur le budget, sans que la commune ne viole d'engagements contraignants, il s'agit d'une dépense unique même si elle est inscrite plusieurs années de suite au budget avec le même but (comme dans le cas de subventions en faveur de tiers).

Si au contraire la commune décide d'emblée d'une dépense (traitements ou subventions annuelles en faveur de tiers) en tant que dépense périodique nouvelle revêtant la forme d'un crédit d'engagement pluriannuel, celle-ci est inscrite au budget comme étant liée. Pour renoncer à verser la subvention promise, par exemple, la commune devrait engager une procédure de reconsidération du crédit d'engagement adopté.

Exemple:

Jusqu'ici, la commune avait confié les travaux d'entretien, irréguliers, du réseau d'approvisionnement en électricité à une entreprise privée travaillant sur mandat. Les charges étaient budgétées et décidées chaque année sous forme de crédit budgétaire (dépense unique) n'engageant pas la commune pour les années suivantes. Suite à la libéralisation du marché de l'électricité et vu les exigences accrues qui en découlent, le conseil communal a chargé une commission d'organiser la collaboration avec un prestataire externe. Il est prévu de conclure un contrat d'exploitation renouvelable tous les dix ans avec un tiers, ce qui amène la commune à contracter un engagement juridique pour dix ans. Les coûts prévus par le contrat doivent être adoptés sous forme de dépenses périodiques liées et constituent dès lors un élément non modifiable du budget.

Lorsque la commune s'est engagée pour plusieurs années à fournir certaines prestations à un tiers, elle ne peut les biffer purement et simplement lors des débats budgétaires, car il s'agit de dépenses périodiques. A titre exceptionnel, un engagement pluriannuel vis-à-vis de tiers peut être décidé en une fois sous forme de dépense globale unique – plutôt que de dépense périodique – lorsque les conditions suivantes sont remplies: la durée de l'engagement pluriannuel a été fixée au préalable (exploitation pilote, solution transitoire, etc.) et n'excède pas cinq ans. De plus, cette façon de procéder doit correspondre à la pratique constante de la commune (et ne contredire aucune disposition réglementaire). Les dépenses annuelles à effectuer pendant la durée de l'engagement sont additionnées en une dépense globale pour définir la compétence.

Exemple:

Une subvention en faveur d'un service de bus régional est fixée pour une phase expérimentale dans un contrat portant sur quatre ans. La commune s'engage juridiquement pour cette durée, de sorte que la subvention ne pourra pas faire chaque année l'objet d'une décision lors de l'adoption du budget. La question de savoir s'il

2 Commentaire des dispositions légales

s'agit d'une dépense unique ou périodique dépend de la durée du contrat et de la pratique communale. En l'espèce, le contrat est conclu pour une durée inférieure à cinq ans, de sorte que la commune peut additionner (capitaliser) les quatre subventions annuelles et les considérer comme une dépense unique, pour autant que cela corresponde à sa pratique.

Lorsque les coûts effectifs sont supérieurs au montant du crédit autorisé pour une dépense périodique, deux cas de figure sont possibles:

- si les dépenses périodiques augmentent en raison d'une modification importante de l'état des faits qui était à la base de la décision initiale, l'organe compétent doit statuer à nouveau (**art. 14 OCo**, cf. chap. 2.2.1.3);
- si l'augmentation des dépenses périodiques n'est pas due à une modification importante de l'état de faits qui était à la base de la décision initiale, un crédit supplémentaire doit être arrêté. La compétence, à cet égard, est déterminée par le règlement d'organisation de la commune.

Exemple:

Les charges liées à l'installation communale de remontée mécanique augmentent, car l'exploitation de celle-ci implique le recours à un canon à neige pendant toute la saison: l'entretien du canon à neige et la production de neige artificielle font désormais partie intégrante de la dépense périodique. Il n'en reste pas moins que l'état de faits a considérablement changé (il n'est pas certain que le corps électoral se serait également prononcé en faveur du canon à neige et de la production de neige artificielle lorsqu'il a approuvé les dépenses périodiques occasionnées par l'installation de remontée mécanique). En conséquence, le montant du crédit déterminant qui doit à nouveau être soumis à l'organe compétent correspond au total des dépenses périodiques (et pas uniquement au montant additionnel).

Les dépenses périodiques sont toujours décidées sous forme de crédit d'engagement (cf. chiffre 2.2.2.2), et jamais par l'intermédiaire du budget (cf. chiffre 2.5).

2.2.1.4.3.4 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.

La commune est appelée à prendre certaines décisions pour lesquelles elle ne dispose d'aucune marge de manœuvre. Seules les dépenses permettant une discussion de principe et susceptibles d'être aussi bien approuvées que rejetées doivent être soumises aux électeurs. Les dépenses qui ne peuvent être refusées, et qu'il serait dès lors inutile de soumettre à l'organe compétent, sont qualifiées de dépenses liées.

Sauf prescription contraire du règlement communal, le conseil communal décide les dépenses liées indépendamment de leur montant. Dans le cas de dépenses non prescrites par le droit supérieur (à

2 Commentaire des dispositions légales

l'inverse, p. ex., des dépenses admises à la compensation des charges au sens de la loi du 27 novembre 2000 sur la péréquation financière et la compensation des charges [LPFC]⁸), il doit en informer l'organe qui serait ordinairement compétent pour une dépense non liée de même montant, ou publier sa décision (**art. 101, al. 3 OCo**).

A condition de respecter la jurisprudence du Tribunal fédéral (ATF 115 la 139, c. 2c définissant de la manière la plus stricte le caractère lié d'une dépense), les communes sont libres de préciser la notion de dépense liée dans leur règlement. Il n'en existe en effet pas de définition uniforme, ni pour les communes, ni pour les cantons. Si la commune n'adopte aucune prescription en la matière, la définition stricte de l'**article 101 OCo** est applicable. Une dépense n'est alors considérée comme liée que si, pour ce qui est de son montant, de la date à laquelle elle sera engagée ou d'autres modalités, la commune ne dispose d'aucune liberté d'action. En d'autres termes, il n'existe aucune latitude s'agissant de savoir «si» une dépense doit être consentie, ni «comment» ni «quand» la tâche doit être accomplie.

Exemples:

- *Dépenses prévues par des jugements ou décisions entrés en force (p. ex. frais de procédure)*
- *Dépenses prévues par des dispositions de droit supérieur (p. ex. contributions au traitement des enseignants)*
- *Dépenses prévues par un règlement communal (p. ex. 13^e mois de traitement selon le règlement sur le statut du personnel et les traitements)*
- *Dépenses découlant d'arrêtés communaux antérieurs (p. ex. promesse de subvention périodique à une association)*
- *Dépenses imprévues ne laissant aucune marge de manœuvre, pour une tâche devant être accomplie sans délai (réparation d'une conduite d'eau, du chasse-neige en hiver, d'un chauffage en janvier, etc.)*

Si la commune conserve en revanche une marge de manœuvre, la dépense est décidée selon les modalités ordinaires applicables aux dépenses nouvelles.

2.2.1.4.3.5 Particularités à observer lors de la fixation du montant déterminant la compétence

La commune doit observer diverses particularités lorsqu'elle fixe le montant déterminant la compétence. Il importe de veiller aux conditions autorisant ou imposant une subdivision du montant du point de vue objectif (unité de la matière, caractère lié de la dépense), sous l'angle temporel (dépenses périodiques, crédits supplémentaires, cf. chiffres 2.2.1.4.3.3 et 2.2.2.7) et compte tenu du nombre d'entités impliquées (montant brut ou net)⁹. Les points particuliers abordés ci-après permettent de répondre à la question de savoir si un montant peut être décidé sous forme de dépense globale ou non.

2.2.1.4.3.5.1 Unité de la matière

OCo	Interdiction de fractionner	Art. 102 ¹ Les dépenses qui s'impliquent réciproquement sont additionnées et décidées en la forme d'une dépense globale.
OCo	Interdiction de réunir	Art. 103 ¹ Les dépenses sans liens objectifs entre elles ne doivent pas être additionnées et décidées en la forme d'une dépense globale.

⁸ RSB 631.1.

⁹ Cf. Arn Daniel, Kommentar zum bernischen Gemeindegesetz, Berne 1999, remarques préliminaires ad articles 70 à 79, n. 62.

2 Commentaire des dispositions légales

La notion d'*unité de la matière* englobe l'interdiction de fractionner au sens de l'**article 102 OCo** et l'interdiction de réunir énoncée par l'**article 103 OCo**.

L'*interdiction de fractionner* exige que les dépenses qui s'impliquent réciproquement soient décidées de manière groupée. Une dépense n'ayant, à elle seule, aucun sens ne doit pas être soumise à l'organe compétent indépendamment des autres. Il n'est donc pas permis de «saucissonner» les dépenses.

Exemple:

Une commune prévoit l'installation d'un cabinet d'urgence propre afin d'assurer une assistance médicale optimale à ses habitants. La réalisation du projet implique la disponibilité et l'équipement d'un bien-fonds appartenant à la commune. Pour des raisons politiques, il est prévu d'élaborer deux projets: l'un, pour la transformation du bâtiment en un cabinet médical, et l'autre, pour l'équipement médical nécessaire. Or, une telle façon de procéder violerait l'interdiction de fractionner car un cabinet sans équipement médical ne serait d'aucune utilité. Les dépenses doivent être réunies en un seul projet.

L'interdiction de fractionner vaut également en présence de dépenses uniques et de dépenses périodiques poursuivant le même but. Il convient dans ce cas de capitaliser les dépenses périodiques et de les additionner aux dépenses uniques.

Exemple 1:

La commune accorde une subvention unique de 100 000 francs pour sauver un service de bus exploité par une entreprise privée de la commune voisine. Elle s'engage simultanément à verser à l'avenir une contribution annuelle de 10 000 francs à l'entreprise, afin que le service soit maintenu. La condition posée à l'octroi aussi bien de la subvention unique que de la contribution annuelle est que le bus serve également au transport des élèves de la commune qui fréquentent l'école secondaire de la commune voisine. L'interdiction de fractionner impose la réunion des deux dépenses.

Le règlement d'organisation prévoit que, pour les dépenses périodiques, la compétence est dix fois plus petite que pour les dépenses uniques. Les contributions annuelles de 10 000 francs sont donc capitalisées à raison de 10 pour cent, soit d'un montant de 100 000 francs. Compte tenu de la subvention unique de sauvetage, c'est donc un crédit d'engagement de 200 000 francs qui doit être demandé.

Exemple 2:

La commune envisage de s'affilier à un centre de calcul régional. Le projet englobe des coûts uniques pour le raccordement, logiciels compris (90 000 fr.), ainsi que des taxes annuelles pour l'hébergement et la prestation de services (35 000 fr.).

Les taxes annuelles pour l'hébergement et la prestation de services sont des dépenses périodiques (et non des coûts induits!). En raison de l'interdiction de fractionner, il n'est pas possible de prévoir deux crédits distincts, à savoir un premier crédit d'engagement pour l'investissement «affiliation au centre de calcul» et un second pour les nouvelles dépenses périodiques liées à l'hébergement et à la prestation de services.

La détermination de l'organe compétent en matière financière exige d'additionner la dépense unique de 90 000 francs et les coûts (périodiques) annuels capitalisés de 175 000 francs (hypothèse: le règlement d'organisation prévoit que, pour les dépenses périodiques, la compétence est cinq fois plus petite que pour les dépenses uniques).

Ainsi, l'organe compétent pour approuver le crédit est celui qui est habilité à arrêter les dépenses d'un montant de 265 000 francs.

Les coûts normalement induits par un crédit adopté (amortissement, intérêts, primes d'assurance, etc.) sont sans rapport avec l'interdiction de fractionner. Ils doivent toutefois être exposés à l'organe compétent avant qu'il ne se prononce sur la demande de crédit.

Exemple:

L'acquisition d'un véhicule d'intervention de 100 000 francs pour les sapeurs-pompiers occasionne inévitablement des coûts tels que les primes d'assurance, les amortissements, les intérêts, etc. De tels coûts induits doivent être clairement exposés dans le projet de décision d'octroi du crédit. L'organe compétent n'alloue certes qu'un crédit de 100 000 francs, mais les coûts induits sont réputés acceptés en même temps que le crédit. Ils seront budgétés chaque année sous forme de dépenses liées.

2 Commentaire des dispositions légales

L'interdiction de réunir concerne les dépenses entre lesquelles il n'existe pas de lien objectif.

Exemple:

La commune propose la rénovation de deux de ses biens-fonds: le bâtiment administratif et le bâtiment de l'école primaire, qui ne sont pas situés au même endroit. La rénovation de l'école est incontestée sur le plan politique, contrairement à celle du bâtiment administratif. L'intitulé commun «rénovations immobilières» ne saurait justifier l'élaboration d'un seul projet, dans un souci de simplification. L'organe compétent doit au contraire avoir la possibilité d'accepter ou de rejeter chacun des deux objets séparément et donc de prendre deux décisions distinctes.

2.2.1.4.3.5.2 Déduction de contributions de tiers

OCo

Contributions de tiers

Art. 105

¹ 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.

Les contributions de tiers (subventions de la Confédération, du canton ou d'autres communes, contributions de personnes privées, etc.) peuvent être soustraites de la dépense totale pour déterminer l'organe compétent en matière financière si elles sont

- promises de manière contraignante et
- économiquement assurées.

Les subventions sont considérées comme promises de manière contraignante lorsqu'elles ont fait l'objet d'une décision ou décision sur recours, ou encore d'un contrat (et peuvent donc faire l'objet d'une action en justice). Elles sont réputées économiquement assurées en particulier si la promesse émane de collectivités de droit public telles que la Confédération, les cantons ou les communes, s'il existe une garantie bancaire ou si une avance a été versée.

Le crédit peut être alloué selon le principe du produit net lorsque ces conditions sont remplies.

Exemple 1:

Une commune entend réorganiser son alimentation en eau sur le plan juridique et les coûts totaux du projet atteignent 110 000 francs. La compétence du conseil communal en matière d'autorisation de dépenses est limitée à 75 000 francs. L'office cantonal compétent a promis oralement une subvention se montant probablement à 50 pour cent des coûts donnant droit à une subvention. Le conseil communal s'estime compétent pour autoriser la dépense restante.

La façon de procéder du conseil communal ne satisfait pas aux dispositions légales. La subvention du tiers (canton) est certes économiquement assurée, mais elle n'a pas été promise de manière juridiquement contraignante. Pour remplir cette dernière condition, les subventions doivent être susceptibles d'une action en justice. Or, le canton n'a donné d'assurance que pour un montant «probable», ce qui n'est pas suffisant. Il est par ailleurs instamment recommandé aux communes de demander systématiquement une promesse écrite. Les contrats oraux sont certes valables, mais ils posent le problème non négligeable de la preuve si une action est intentée. Le conseil communal doit par conséquent soumettre le crédit brut à l'assemblée, sans déduction préalable de la subvention cantonale.

Exemple 2:

La commune a besoin d'un nouveau tracteur. Le conseil communal, exploitant intégralement sa compétence plafonnée à 50 000 francs, a décidé d'un crédit de 50 000 francs qu'il a inscrit au budget. La commune a maintenant reçu une offre pour un montant de 54 800 francs. L'ancien tracteur peut être échangé contre un montant de 5500 francs. Le conseil communal souhaite imputer ce montant sur le prix d'acquisition, ce qui ferait descendre ce dernier en deçà de la limite de 50 000 francs plafonnant sa propre compétence.

La façon de procéder du conseil communal est contraire au droit. Le crédit doit en effet être voté selon le principe du produit brut dès lors que la prestation imputable ne constitue pas une contribution de tiers au sens

2 Commentaire des dispositions légales

de l'article 105 OCo. Cette disposition ne vise en effet que les contributions «sans contrepartie» (comme l'est celle d'un propriétaire foncier sur la base d'un contrat d'infrastructure, ou encore une subvention). En l'espèce, l'organe compétent doit donc, en vertu du règlement communal, approuver un crédit supplémentaire de 4800 francs.

2.2.1.4.3.5.3 Déduction de l'impôt préalable (TVA)

OCo	Taxe sur la valeur ajoutée	Art. 105a ¹ Le montant des crédits et les arrêtés de compte y relatifs doivent inclure la taxe sur la valeur ajoutée.
------------	----------------------------	--

La déduction de l'impôt préalable (cf. chiffre 2.7.3.5) est réduite lorsque les investissements effectués par les services assujettis à la TVA (alimentation en eau, traitement des eaux usées) bénéficient de subventions. Pour cette raison, le montant exact de l'impôt préalable n'est pas connu au moment de l'octroi du crédit. De ce fait, l'impôt préalable ne peut être considéré ni comme promis de manière contraignante ni comme économiquement assuré. L'article 105a OCo exige par conséquent que, dans tous les domaines communaux, la TVA soit incluse dans les demandes de crédit et les arrêtés de compte. De même, la compétence financière est toujours déterminée sur la base de la dépense comprenant la TVA.

2.2.1.4.3.5.4 Transferts de biens du patrimoine administratif au patrimoine financier (désaffectation et inversement)

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.
------------	------------------------------	--

Le transfert d'un bien du patrimoine financier (cf. chiffre 2.6.2.2.1) dans le patrimoine administratif (cf. chiffre 2.6.2.2.3) constitue une dépense dont le montant est déterminé par la valeur vénale du bien en question.

Le transfert d'un bien du patrimoine administratif dans le patrimoine financier implique que ce bien ne soit plus nécessaire à l'accomplissement d'une tâche publique, ce qui rend sa désaffectation possible (cf. chiffre 2.2.1.4.3.5.5). En règle générale, la désaffectation est décidée en même temps que le remplacement (p. ex. construction d'un nouveau bâtiment scolaire), l'organe compétent en matière financière donnant son accord à ce que le bien ne soit plus utilisé à des fins publiques. La compétence financière est déterminée par la valeur vénale du bien.

2.2.1.5 Limites d'inscription à l'actif

OCo

Limites d'inscription à l'actif

Art. 79a

¹ Le conseil communal d'une commune municipale ou d'une commune mixte peut inscrire des dépenses d'investissement au compte de résultats pour autant qu'elles ne dépassent pas les limites d'inscription à l'actif suivantes:

Nombre d'habitants et habitantes	Limite d'inscription à l'actif
----------------------------------	--------------------------------

2 Commentaire des dispositions légales

Jusqu'à 1000:	25 000 francs
De plus de 1000 à 5000:	50 000 francs
De plus de 5000 à 10 000:	75 000 francs
De plus de 10 000:	100 000 francs

² Toutes les autres collectivités de droit public au sens de l'article 2, alinéa 1 LCo doivent respecter les limites d'inscription à l'actif suivantes compte tenu soit du total du roulement du compte de résultats, soit du total du bilan:

Total du roulement du compte de résultats	Total du bilan	Limite d'inscription à l'actif
Inférieur ou égal à 4 millions de francs	Inférieur ou égal à 6 millions de francs	25 000 francs
Supérieur à 4 millions de francs	Supérieur à 6 millions de francs	50 000 francs
Supérieur à 20 millions de francs	Supérieur à 30 millions de francs	75 000 francs
Supérieur à 60 millions de francs	Supérieur à 80 millions de francs	100 000 francs

³ Si le total du bilan et le total du roulement du compte de résultats au sens de l'alinéa 2 indiquent deux limites d'inscription à l'actif différentes, la valeur inférieure est déterminante.

⁴ La limite d'inscription à l'actif au sens de l'alinéa 2 est déterminée sur la base du total du roulement du compte de résultats et du total du bilan moyens des trois exercices précédents.

⁵ Les communes suivent une pratique constante.

L'article 79a, alinéa 1 OCo prévoit des limites d'inscription à l'actif différenciées en fonction de la taille des communes municipales et des communes mixtes: 25 000 francs lorsque le nombre d'habitants n'excède pas un millier, 50 000 francs s'il se situe entre 1001 et 5000, 75 000 francs pour la fourchette allant de 5001 à 10 000 et enfin 100 000 francs au-delà. Il s'agit à chaque fois d'une limite maximale dont le dépassement implique obligatoirement une inscription au bilan, mais que les communes sont en revanche libres d'abaisser par arrêté du conseil communal. Ces dernières ont également la possibilité de prévoir des limites différentes pour le compte général et pour les financements spéciaux. Il vaut en particulier la peine d'envisager un abaissement de la limite dans le cas de l'alimentation en eau et du traitement des eaux usées, car les investissements peuvent être amortis à charge du financement spécial «maintien de la valeur».

Il est important, dans ce contexte, que chaque commune suive une pratique constante.

Le critère démographique n'étant pas approprié pour les collectivités de droit public autres que les communes politiques, la limite d'inscription à l'actif est déterminée dans leur cas sur la base du total du roulement du compte de résultats et du total du bilan (**art. 79a, al. 2 OCo** et chiffre 2.6.3.3). Si ces deux totaux indiquent deux limites d'inscription à l'actif différentes, c'est la valeur inférieure qui

2 Commentaire des dispositions légales

est déterminante. Il convient de prendre en considération les totaux moyens des trois exercices précédents afin d'éviter que des pics isolés n'exercent une trop grande influence.

La limite d'inscription à l'actif ne coïncide pas avec la compétence du conseil communal en matière d'autorisation de dépenses. Elle est de 100 000 francs au plus en vertu de l'**article 79a OCo**.

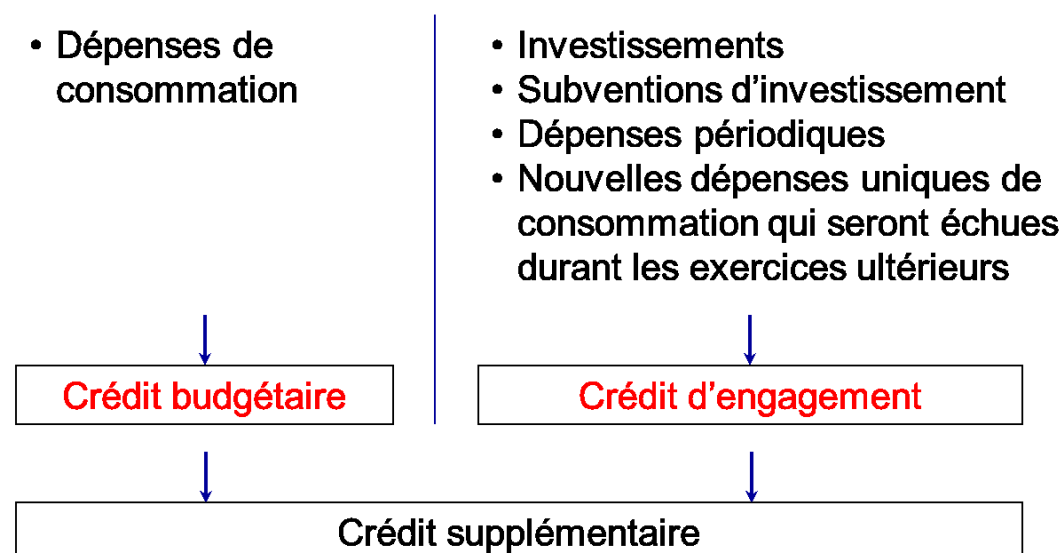
La limite d'inscription à l'actif doit figurer dans l'annexe aux comptes annuels.

2 Commentaire des dispositions légales

2.2.2 Types de crédits

OCo	Types de crédits	Art. 106 ¹ Les dépenses sont décidées sous forme de crédit d'engagement, de crédit budgétaire ou de crédit supplémentaire.
-----	------------------	---

2.2.2.1 Vue d'ensemble des types de crédits



Les dépenses sont décidées sous forme de crédit d'engagement ou de crédit budgétaire. Si le montant s'avère insuffisant, un crédit supplémentaire doit être demandé.

2.2.2.2 Crédit d'engagement

OCo	Crédit d'engagement	Art. 107 ¹ Un crédit d'engagement est décidé pour <i>a</i> les investissements, <i>b</i> les subventions d'investissement et <i>c</i> les dépenses qui seront échues durant les exercices ultérieurs.
-----	---------------------	---

OCo	Arrêté de compte	Art. 109 ¹ Chaque crédit d'engagement destiné à un investissement 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 destinés à des investissements votés par le corps électoral à la connaissance du parlement dans les communes qui ont institué cet organe.
-----	------------------	--

2 Commentaire des dispositions légales

ODGFCo Crédits d'engagement, arrêté de compte et contrôle

Art. 15

¹ Un crédit d'engagement destiné à un investissement fait l'objet d'un arrêté de compte lorsque

- a* les dépenses et les recettes y relatives ont été comptabilisées;
- b* l'autorité qui accorde la subvention a approuvé le décompte et le montant définitif de cette dernière a été promis;
- c* les contributions éventuelles des propriétaires fonciers ont été fixées définitivement et valablement.

² Les crédits d'engagement destinés à des investissements sont inscrits dans un contrôle des crédits d'engagement qui fait partie intégrante des comptes annuels. Il mentionne au moins

- a* la date de la décision d'octroi du crédit,
- b* la désignation de l'objet,
- c* le montant du crédit,
- d* l'organe compétent pour autoriser le crédit,
- e* les dépenses et les recettes cumulées jusqu'à la fin de l'exercice,
- f* le solde du crédit d'engagement ou du crédit supplémentaire,
- g* la date de l'arrêté de compte.

³ Sont exclus du contrôle des crédits d'engagement au sens de l'alinéa 2

- a* les prêts,
- b* les participations et
- c* les subventions d'investissement.

Les investissements, les subventions d'investissement et les nouvelles dépenses de consommation, uniques ou périodiques, qui seront effectuées ou échues durant les exercices ultérieurs nécessitent un crédit d'engagement. Celui-ci revêt la forme d'un crédit-cadre ou d'un crédit d'objet.

Exemples:

- *Subventions régulières promises à des associations*
- *Crédit d'étude concernant la construction d'une nouvelle salle de gymnastique polyvalente dans la commune*
- *Subvention en faveur d'une fête commémorative qui aura lieu dans cinq ans*

Une fois approuvé, un crédit d'engagement est mis en œuvre par le conseil communal, sans que ce dernier n'ait besoin, pour agir, d'autorisation revêtant la forme de décision budgétaire sur l'allocation des ressources. Le canton de Berne ne prévoit pas de procédure duale d'autorisation à l'échelle communale. Selon le système en vigueur, l'organe compétent est toujours habilité, par la décision relative au crédit d'engagement, à inscrire les coûts induits et les autres répercussions financières dans le compte de résultats.

Dès lors qu'une seconde décision n'est pas prévue, le conseil communal est toujours tenu de renseigner l'organe compétent, préalablement au traitement de la demande de crédit, sur les répercussions de la dépense telles que les coûts induits, les tâches, etc. L'**article 58 OCo** prévoit en effet que l'organe appelé à prendre une décision doit être informé au préalable des coûts, des coûts induits, du financement et des répercussions de sa décision sur l'équilibre des finances (cf. chiffre

2 Commentaire des dispositions légales

2.1.3.2). Cette condition ne peut généralement être satisfaite qu'au moyen d'un plan financier mis à jour (cf. chiffre 2.4).

Lorsque la situation, financière ou générale, a changé au point qu'un crédit d'engagement adopté ne peut ou ne doit plus être mis en œuvre, l'organe compétent a la possibilité de revenir sur l'octroi du crédit au moyen d'une décision de reconsidération. S'agissant du moment de la mise en œuvre, le conseil communal dispose par ailleurs d'une marge de manœuvre considérable. La non-exécution d'un crédit d'engagement, en l'absence de motifs objectifs justifiant le report, ne peut guère être attaquée avec succès avant plusieurs années. Et si de tels motifs existent, le délai d'exécution s'en trouve prolongé en conséquence. La mise en œuvre de décisions de dépenses englobe le financement (recours à des fonds de tiers, etc.).

Tout crédit d'engagement destiné à un investissement doit faire l'objet, dès la clôture du projet, d'un arrêté de compte porté à la connaissance de l'organe qui l'avait approuvé. Un tel crédit voté par le corps électoral est en outre porté à la connaissance du parlement dans les communes qui ont institué un tel organe (**art. 109, al. 3 OCo**).

Un contrôle des crédits d'engagement mentionne tous les crédits destinés à des investissements décidés mais n'ayant pas encore fait l'objet d'un arrêté de compte (**art. 15, al. 2 ODGFCo**). Les prêts et participations ainsi que les subventions d'investissement sont toutefois exclus de ce contrôle (**art. 15, al. 3 ODGFCo**). L'annexe aux comptes annuels (**art. 32k ODGFCo** et chiffre 2.6.5.8) énumère tous les crédits décidés par l'organe compétent pour approuver les comptes annuels.

2.2.2.3 Crédit d'objet

Un crédit d'objet est un crédit d'engagement qui concerne un projet précis. En règle générale, les crédits d'engagement sont arrêtés sous forme de crédit d'objet.

Un crédit d'engagement approuvé est une autorisation délivrée à l'organe compétent de contracter des engagements financiers jusqu'à concurrence du montant déterminé.

Exemples:

- *Nouveau bâtiment polyvalent*
- *Réaménagement du chemin de l'Ecole*
- *Acquisition d'un nouvel appareil de nettoyage pour le centre d'entretien avec divers accessoires au cours des prochaines années*
- *Révision des plans d'aménagement local*

2.2.2.4 Crédit-cadre

OCo	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.
------------	--------------	--

Le crédit-cadre permet à la commune de grouper plusieurs mesures ou projets distincts en un seul objet, pour autant qu'ils soient objectivement liés les uns aux autres.

Lorsqu'un tel crédit est adopté, l'organe compétent indique qui peut se prononcer sur les projets individuels.

2 Commentaire des dispositions légales

Exemple:

Le corps électoral décide, sous forme de crédit-cadre, d'un train de mesures destiné à renforcer la sécurité des enfants sur le chemin de l'école. Ce faisant, il autorise le conseil communal à se prononcer sur les différentes étapes, même lorsqu'elles portent sur un montant excédant sa compétence au sens du règlement communal.

2.2.2.5 Crédit budgétaire

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

Le budget ne sert qu'à décider de dépenses uniques et de portée mineure (dépenses de consommation) qui seront échues durant l'exercice considéré. Chacun des montants arrêtés dans un compte du budget est un crédit budgétaire, l'ensemble des crédits formant dès lors le budget.

Exemples:

- *Matériel destiné à l'école, fournitures de bureau*
- *Subvention en faveur de la fête marquant le centenaire de la commune bourgeoise*
- *Cours de perfectionnement du secrétaire communal*
- *Subvention accordée pour le camp de ski de l'école secondaire*

L'adoption du budget du compte de résultats ressortit généralement à l'assemblée communale ou au parlement.

Sauf disposition communale contraire, le budget du compte des investissements est du ressort du conseil communal, à qui il appartient d'informer au sujet des investissements à consentir au cours de l'exercice suivant. Au moment de l'échéance ou lorsque l'investissement doit effectivement avoir lieu, le conseil communal soumet à l'organe compétent en matière financière désigné par le règlement communal une demande de crédit d'engagement y relative. L'inscription d'un investissement dans le budget du compte des investissements ne constitue en aucun cas un arrêté financier suffisant et susceptible d'être mis en œuvre.

Le budget est traité en détail au chiffre 2.5.

2.2.2.6 Dépenses nouvelles uniques

OCo	Décision de dépenses	Art. 111 ¹ Les dépenses nouvelles uniques du compte de résultats 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 résultats que décide cet organe ne peuvent dépasser ses compétences financières.
------------	----------------------	---

2 Commentaire des dispositions légales

Le principe de l'unité de la matière soulève la question de savoir à quelles conditions des dépenses nouvelles peuvent être décidées au moyen du seul budget, sans qu'un crédit d'engagement ne soit nécessaire.

En soi, l'interdiction de réunir impose la présentation séparée des différents projets individuels. Dans la pratique, cela impliquerait toutefois un arrêté distinct pour chaque dépense nouvellement inscrite au budget. Il est donc possible, dans le respect des conditions posées à l'**article 111 OCo**, que de telles dépenses soient décidées avec l'approbation du budget (cf. chiffre 2.5.2). En tous les cas, il ne peut s'agir que de dépenses de portée objectivement mineure.

Dans de tels cas, les ayants droit au vote doivent toujours être préalablement informés des différentes dépenses de consommation nouvelles uniques inscrites au budget qui relèvent de leur domaine de compétence.

Les autres dépenses sont de portée majeure. Elles génèrent des coûts induits pour les exercices ultérieurs également, et nécessitent toujours un crédit d'engagement. Il s'agit des dépenses suivantes:

- dépenses nouvelles uniques prévues pour des exercices ultérieurs,
- dépenses nouvelles périodiques, soit des dépenses qui devront être consenties pendant plusieurs années dans le même but, et
- dépenses d'investissement.

2.2.2.7 Crédit supplémentaire

OCo	Crédit supplémentaire	Art. 112
		¹ Lorsqu'un crédit ne suffit pas à l'accomplissement de la tâche à laquelle il était destiné, les dépenses supplémentaires nécessaires doivent être décidées par le biais d'un crédit supplémentaire.
		² Les crédits supplémentaires sont soumis à l'organe compétent avant que de nouveaux engagements financiers ne soient contractés.
		³ Si un crédit supplémentaire 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.

Lorsqu'un crédit arrêté ne suffit pas à l'accomplissement ou à l'achèvement de la tâche à laquelle il sert, un crédit supplémentaire doit être demandé. Ce dernier forme un tout avec le crédit principal.

Un crédit d'engagement adopté ne peut être majoré qu'au moyen de crédits supplémentaires. L'approbation d'un nouveau crédit d'engagement pour le même objet est exclue si le principe de l'unité de la matière s'en trouve violé.

Il en va de même, par analogie, pour le budget: les dépenses non budgétées doivent faire l'objet d'un crédit supplémentaire.

Les crédits supplémentaires portant sur des dépenses nouvelles (cf. chiffre 2.2.2.6) doivent être approuvés par l'organe compétent en matière financière avant que la commune ne contracte d'engagements vis-à-vis de tiers.

2 Commentaire des dispositions légales

Les crédits supplémentaires concernant des dépenses liées (cf. chiffre 2.2.1.4.3.4) ressortissent au conseil communal. Il lui appartient d'informer l'organe compétent au moment de l'arrêté de compte, puis lors de l'approbation des comptes annuels.

Si un crédit supplémentaire n'est demandé à l'organe compétent qu'une fois que la commune a déjà contracté des engagements, cet organe peut instituer une commission non permanente et la charger d'examiner s'il y a eu violation du devoir de diligence (art. 112, al. 3 OCo). Dans le cas où la commune a subi des dommages, la responsabilité civile des personnes qui les ont occasionnés peut être engagée, le cas échéant (**art. 84 LCo** en relation avec l'**art. 100 de la loi du 16 septembre 2004 sur le personnel (LPers)¹⁰**).

Un tableau des crédits supplémentaires fait partie intégrante de l'annexe aux comptes annuels (**art. 32k ODGFCo** et chiffre 2.6.5.8). Ce tableau doit mentionner tous les crédits supplémentaires qui relèvent de la compétence des organes auxquels le conseil communal est subordonné. Ce dernier établit en outre, à des fins de contrôle interne, un tableau des crédits supplémentaires qui relèvent de sa propre compétence. Il appartient à chaque commune de se fixer à cet égard une limite en francs.

¹⁰ RSB 153.01.

2 Commentaire des dispositions légales

2.3 Système de contrôle interne

*Le système de contrôle interne est traité de manière détaillée au chapitre 2.10. Les dispositions légales relatives au système de contrôle interne (**art. 114 OCo et 2 ODGFCo**) restent valables sans changement sous le régime du MCH2.*

2 Commentaire des dispositions légales

2.4 Equilibre des finances, planification financière

2.4.1 Equilibre des finances

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 déficit du compte de résultats peut être budgété s'il est couvert par un excédent du bilan ou qu'il puisse vraisemblablement être compensé conformément à l'article 74.

³ Le Conseil-exécutif édicte des prescriptions concernant les amortissements.

Des finances saines sont garantes d'efficacité pour les communes. Ces dernières adoptent par conséquent chaque année un plan financier tendant vers l'équilibre des finances. Ce plan, d'une portée de quatre à huit ans, sert à l'établissement d'un budget équilibré. Un déficit du compte de résultats peut certes être prévu, mais à la condition que l'éventuel découvert du bilan qui en résulte soit amorti dans un délai de huit ans. L'OACOT soutient et conseille les communes en cas d'évolution critique de leur situation financière.

2.4.2 Planification financière

OCo Obligation et contenu

Art. 64

¹ Les communes établissent un plan financier arrêté par l'organe compétent.

² Les communes municipales, les communes mixtes, les paroisses générales et les paroisses adressent le tableau des «résultats de la planification financière» à l'Office des affaires communales et de l'organisation du territoire avant la fin du mois de décembre.

³ Le plan financier donne un aperçu de l'évolution probable des finances de la commune pour les quatre à huit années à venir.

⁴ Il est actualisé au moins annuellement.

⁵ La Direction de l'intérieur et de la justice édicte des prescriptions sur la forme et le contenu du plan financier.

⁶ Le plan financier est public.

ODGFCo But

Art. 21

¹ Le plan financier sert d'instrument de conduite. Il renseigne sur

- a* l'évolution des finances de la commune au cours des quatre à huit années à venir;
- b* les investissements prévus, leurs répercussions sur l'équilibre des finances, la capacité de la commune à les supporter, les coûts induits et les modalités de financement;

2 Commentaire des dispositions légales

	c l'évolution des charges et des revenus, des dépenses et des recettes ainsi que des éléments du bilan.
	² Il est adopté par l'organe compétent.
Contenu	Art. 22 ¹ Le plan financier se compose - a du rapport préliminaire, - b du tableau des «résultats de la planification financière», - c du programme des investissements, - d des bases de calcul.
Rapport préliminaire	Art. 23 ¹ Le rapport préliminaire commente les prévisions et les bases sur lesquelles se fonde le plan financier, l'excédent du bilan ou le découvert du bilan, le programme des investissements, les coûts induits et les revenus des investissements, la capacité de la commune à supporter ces derniers, ainsi que l'évolution des finances.
Tableau des «résultats de la planification financière»	Art. 24 ¹ Le tableau des «résultats de la planification financière» présente l'évolution, durant la période de base et la période de planification, en tous les cas - a de l'excédent ou du découvert du bilan, - b des réserves, - c de l'excédent ou du découvert du bilan, y compris les amortissements supplémentaires, - d du résultat annuel (compte général), - e des attributions à la réserve de politique financière et des prélèvements sur cette réserve, - f du résultat annuel avant les attributions à la réserve de politique financière ou les prélèvements sur cette réserve, - g du revenu de l'impôt des personnes physiques, - h du revenu de l'impôt des personnes morales, - i des dettes brutes, - k des investissements nets (compte général). ² Il mentionne en outre les indicateurs financiers suivants: - a degré d'autofinancement (compte général), - b quotient de l'excédent du bilan (compte général), - c quotité d'autofinancement (compte global), - d quotité de la charge financière (compte global), - e endettement net par habitant (compte global), - f capitaux propres déterminants par habitant (compte global), - g quotité d'impôt. ³ Les paroisses générales et les paroisses présentent leurs valeurs selon l'alinéa 1 et les indicateurs financiers selon l'alinéa 2, lettres a, b et g.

2 Commentaire des dispositions légales

Programme des investissements	Art. 25 ¹ Le programme des investissements énumère les investissements décidés ou prévus par le conseil communal pour la période de planification.
Bases de calcul	Art. 26 ¹ Les bases de calcul font état des données nécessaires à l'élaboration du plan financier, qui dépendent du type de la commune et du volume de ses transactions.

2.4.2.1 Obligation d'établir un plan financier

Toutes les collectivités de droit communal ont l'obligation d'établir un plan financier qui doit être actualisé au moins une fois par année.

L'étendue du plan financier dépend de la taille de la collectivité et du volume de ses investissements. Le plan doit être établi pour une période oscillant entre quatre et huit ans. En règle générale, les communes optent pour un horizon de cinq ans en plus de l'exercice en cours.

Le tableau des «résultats de la planification financière» doit être remis chaque année à l'OACOT le 31 décembre au plus tard.

Le plan financier est public.

2.4.2.2 Contenu

Le plan financier concerne les finances communales dans leur ensemble. Il comprend un rapport préliminaire, le tableau des «résultats de la planification financière», le programme des investissements ainsi que les bases de calcul.

Le rapport préliminaire commente les prévisions (p. ex. l'évolution des taux d'intérêts, la conjoncture économique, les taux de croissance) et les autres bases de calcul sur lesquelles se fonde le plan financier, l'excédent ou le découvert du bilan, le programme des investissements, coûts induits et revenus des investissements compris, la capacité de la commune à supporter ces derniers ainsi que l'évolution des finances.

Le tableau des «résultats de la planification financière» présente l'évolution du compte général durant la période de base (celle des derniers comptes annuels approuvés) et la période de planification. Il traite en tous les cas des charges et des revenus ainsi que des dépenses et des recettes, de l'excédent ou du découvert du bilan, du résultat du compte de résultats et des indicateurs financiers.

Le programme des investissements énumère les investissements décidés ou prévus.

Le plan financier doit être exhaustif, c'est-à-dire englober tous les domaines et tous les projets. Il est structuré sur le modèle du plan comptable de la commune, qui peut être étoffé si nécessaire. Il est indispensable, pour la pertinence des résultats, que le plan financier, le budget et les comptes annuels aient une structure identique.

Les présentations graphiques ne sont pas obligatoires, mais se prêtent bien à la mise en évidence de l'évolution

- du compte de résultats, des investissements nets et de l'endettement net,
- de l'excédent ou du découvert du bilan, ainsi que
- des indicateurs financiers tout au long de la période de base et de la période de planification.

2 Commentaire des dispositions légales

2.4.2.3 But

C'est au moyen du plan financier que les responsables gèrent les finances communales. Cet instrument sert

- au pilotage de la politique financière;
- à l'appréciation de l'évolution des finances en amont et à la prise de mesures à un stade précoce, ce qui permet d'éviter certains effets indésirables;
- à la garantie de la marge de manœuvre communale.

Le plan financier est un instrument de conduite à moyen terme qui renseigne sur l'évolution des finances de la commune au cours des quatre à huit années à venir. Il sert en outre de base à l'établissement du budget. Son étendue varie en fonction de la taille et de l'activité de la commune en matière d'investissements.

Le plan financier doit être adapté aux nouvelles réalités à intervalles réguliers, c'est-à-dire au moins une fois par année. Dans la perspective de grands projets d'investissement ou si la situation financière est tendue, d'autres adaptations en cours d'année peuvent être indiquées, par exemple tout de suite après la clôture de l'exercice précédent, avant la présentation d'un projet d'investissement non encore prévu dans le plan, ou avant l'élaboration d'une nouvelle version du budget.

Les investissements et les changements de la quotité d'impôt, conséquences sur l'équilibre financier comprises, figurent également dans le plan financier. Au niveau communal, le plan financier (à moyen terme) se prête mieux à la gestion financière que le budget (à court terme). Dans le budget en effet, la marge de manœuvre de la commune est fortement restreinte, car la plupart des postes sont déterminés par des prescriptions légales, des engagements contractés et des crédits approuvés, de sorte qu'ils ne peuvent guère être influencés à court terme. Les investissements et les coûts induits déterminent à long terme l'évolution financière de la commune. Le plan financier renseigne sur les variations de l'état des liquidités au cours des prochaines années et permet de détecter à un stade précoce les pénuries possibles ainsi que les possibilités d'y faire face.

2.4.3 Planification financière des petites collectivités¹¹

OCo	Petites collectivités	Art. 64a ¹ Les exigences auxquelles doit satisfaire le plan financier des petites collectivités sont allégées. ² Sont réputés petites collectivités au sens de l'alinéa 1 les sections de commune, les communes et corporations bourgeoises, les syndicats de communes et les corporations de digues dont le total du bilan est inférieur à 1 000 000 francs ou dont le total du roulement du compte de résultats n'atteint pas 100 000 francs. La moyenne des trois exercices précédents est déterminante à cet égard.
ODGFCo	Petites collectivités	Art. 27 ¹ Les collectivités dont le total du bilan ou le total du roulement du compte de résultats est inférieur aux limites fixées à l'article 64a, alinéa 2 OCo satisfont à l'obligation d'élaborer un plan financier si le conseil communal atteste a que les limites sont respectées; b que le bilan ne comptabilise aucun découvert, et

¹¹ Les petites collectivités sont définies à l'article 64a OCo.

2 Commentaire des dispositions légales

- c qu'il ne planifie aucun investissement d'un montant supérieur à sa compétence en matière de dépenses pour les cinq ans à venir.

² Lorsqu'une petite collectivité planifie pour les cinq ans à venir des investissements d'un montant supérieur à la compétence du conseil communal en matière de dépenses ou que son bilan comptabilise un découvert, elle établit un plan financier simple sous forme de tableau. Ce plan doit être adopté par l'organe compétent et contenir au moins un rapport préliminaire, des prévisions sur l'évolution du compte de résultats ainsi qu'un tableau des coûts induits par les investissements.

Les sections de commune, les communes et corporations bourgeoises, les syndicats de communes et les corporations de digues dont le total du bilan est inférieur à 1 000 000 francs ou dont le total du roulement du compte de résultats n'atteint pas 100 000 francs sont considérés comme de petites collectivités. La moyenne des trois exercices précédents est déterminante lors du calcul visant à établir si les plafonds précités sont atteints.

Des exigences allégées en matière de planification financière s'appliquent aux petites collectivités. Ces exigences ne sont pas les mêmes selon que la collectivité planifie ou non des investissements d'un certain montant, et selon qu'elle doit faire face ou non à un découvert de son bilan.

2.4.3.1 Petites collectivités sans dépenses d'investissement ni découvert de leur bilan

Une collectivité qui satisfait aux conditions énoncées à l'**article 64a, alinéa 2 OCo** s'agissant du total de son bilan et de son roulement, dont le bilan n'enregistre pas de découvert et qui ne prévoit pas d'investir au cours des prochaines années peut se contenter, pour respecter son obligation de planification financière, de remettre au canton¹² une attestation relative aux comptes annuels dont les «commentaires sur la planification financière» confirment cet état de fait (cf. chap. 2.9.4.2.2).

2.4.3.2 Petites collectivités prévoyant des investissements ou enregistrant un découvert de leur bilan¹³

Lorsqu'une petite collectivité planifie pour les cinq ans à venir des investissements d'un montant supérieur à la compétence du conseil communal en matière de dépenses ou que son bilan comptabilise un découvert, elle établit un **plan financier simple sous forme de tableau**. Ce plan doit être adopté par l'organe compétent et contenir au moins un rapport préliminaire, des prévisions sur l'évolution du compte de résultats ainsi qu'un tableau des coûts induits par les investissements.

Les résultats du plan financier doivent être commentés dans l'attestation relative aux comptes annuels¹⁴.

Le rapport préliminaire commente les bases de calcul sur lesquelles se fonde le plan financier, les investissements excédant la compétence de l'exécutif qui sont prévus pour les cinq prochaines années, l'évolution du résultat des comptes ainsi que celle de l'excédent ou du découvert du bilan, avec et sans investissements, au cours des années à venir. Il contient également les conclusions de l'exécutif.

L'évolution du compte de résultats doit être calculée à partir des derniers comptes annuels clos, du budget actuel et des prévisions. Quatre à huit années du plan doivent être représentées selon la

¹² Compétence: OACOT.

¹³ Article 27 ODGFCo.

¹⁴ Article 46a, alinéa 3 ODGFCo.

2 Commentaire des dispositions légales

classification fonctionnelle à trois chiffres au moins. Le résultat des comptes est calculé dans un premier temps sans investissements. Dans un second temps, les coûts induits par les investissements sont mis en regard du résultat des comptes, de façon à montrer si ces coûts, et partant les investissements, sont supportables ou non en présence de circonstances inchangées. S'ils ne le sont pas, il y a lieu soit de renoncer aux investissements, soit d'adapter les dépenses et les recettes.

Exemple d'une commune bourgeoise

La commune bourgeoise, dont l'excédent du bilan se monte à 480 000 francs, planifie la réfection d'une route en 2017 pour un montant de 60 000 francs et des coûts induits annuels nets de 3200 francs. Sa situation financière actuelle est bonne. Elle s'attend toutefois à ce que les revenus sylvicoles diminuent au cours des prochaines années et à ce que le revenu du compte des biens bourgeois, qui a enregistré un pic en 2016, se stabilise par la suite à un niveau inférieur. Ces hypothèses et les conclusions tirées de la planification financière sont commentées dans le rapport préliminaire au plan financier.

Compte de résultats

Commune bourgeoise	2016	2017	2018	2019	2020	2021
8200 Sylviculture, revenu net	1800	900	900	900	900	900
9695 Biens bourgeois, revenu net	5300	2140	2040	2340	2340	2340
Résultat des comptes sans l'investissement	7100	3040	2940	3240	3240	3240
Coûts induits par l'investissement	0	3200	3200	3200	3200	3200
Résultat des comptes avec l'investissement	7100	-160	-260	40	40	40

Résultat de la planification financière:

L'excédent du bilan au 31 décembre 2015 se monte à 480 000 francs. Il y a lieu de s'attendre à des excédents de charges en 2017 et 2018, du fait de l'investissement prévu, mais ceux-ci sont couverts par l'excédent du bilan.

2.4.4 Planification financière en cas de découvert du bilan

LCo

Découvert du bilan

Art. 74

¹ Le découvert doit être amorti dans un délai de huit ans à compter de sa première inscription au bilan.

² Le découvert ne doit pas excéder un tiers du revenu annuel ordinaire des impôts.

³ Si la commune budgète un déficit du compte de résultats qui ne peut pas être couvert par un excédent du bilan, le conseil communal précise les modalités d'amortissement du découvert du bilan 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 l'intérieur et de la justice.

OCo

Plan financier en cas de découvert du bilan

Art. 65

¹ Si le budget ou les comptes annuels de la commune comportent un découvert du bilan, le plan financier contiendra, outre un aperçu au sens de l'article 64, alinéa 3, des précisions sur les modalités et le délai d'amortissement du découvert du bilan.

2 Commentaire des dispositions légales

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 à l'Office des affaires communales et de l'organisation du territoire avec copie au préfet ou à la préfète.

⁴ Le revenu annuel ordinaire des impôts au sens de l'article 74, alinéa 2 LCo est composé de la totalité des revenus et des charges des derniers comptes annuels approuvés 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 de la taxe immobilière,
- d de l'élimination de créances d'impôts périodiques irrécouvrables.

Toute collectivité présentant un découvert du bilan doit établir un plan financier. Elle dispose d'un délai de huit ans au plus pour amortir ce découvert (**art. 74 LCo**). Si nécessaire, le plan financier portera sur huit ans, de façon à établir que la compensation est possible dans le délai imparti. Si le programme informatique ne permet pas une planification sur une aussi longue durée, les années manquantes doivent être ajoutées sous forme de tableau.

Dans le cas où plusieurs variantes du plan financier sont soumises à l'organe compétent, chacune d'entre elles doit permettre le rétablissement de l'équilibre à moyen terme.

Par exemple: selon la première variante, la quotité d'impôt est augmentée, tandis que la seconde variante prévoit une diminution des subventions dans la fonction «culture».

2.4.4.1 Plan financier assorti de mesures d'assainissement

LCo Mesures d'assainissement

Art. 75

¹ Lorsqu'un découvert 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, 1^{er} alinéa. Il doit être porté à la connaissance du service compétent de la Direction de l'intérieur et de la justice.

OCco Plan financier assorti de mesures d'assainissement

Art. 66

¹ Lorsqu'un découvert du bilan existe depuis trois ans, la commune élabore, conformément à l'article 75 LCo, un plan financier assorti de mesures d'assainissement qui doit être expressément désigné comme tel.

² Un plan financier assorti de mesures d'assainissement est réputé suffisant s'il

- a indique les modalités et les mesures permettant d'amortir le découvert dans un délai de huit ans à compter de sa première inscription au bilan, et
- b se fonde sur des postulats et prévisions réalistes.

2 Commentaire des dispositions légales

ODGFCo	Plan financier assorti de mesures d'assainissement	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 à l'Office des affaires communales et de l'organisation du territoire avec copie au préfet ou à la préfète. ⁵ La Direction de l'intérieur et de la justice édicte des prescriptions sur la présentation des mesures d'assainissement. Art. 28 ¹ Le plan financier assorti de mesures d'assainissement comporte, outre les éléments usuels, une annexe au rapport préliminaire sous forme de tableau des «mesures d'assainissement». ² Le tableau intitulé «mesures d'assainissement» <i>a</i> énumère les mesures d'assainissement prises ou planifiées par le conseil communal, <i>b</i> désigne chaque mesure de manière univoque et la décrit brièvement, <i>c</i> précise quels sont les organes compétents pour autoriser les mesures, <i>d</i> quantifie les répercussions financières de chaque mesure pour chacune des années de la période de planification.
---------------	--	--

Un plan financier assorti de mesures d'assainissement doit être établi par toute collectivité dont les comptes annuels présentent un découvert du bilan pendant trois années consécutives. Le plan financier sera porté à la connaissance de l'organe compétent en même temps que le budget. Il doit par ailleurs être remis chaque année à l'OACOT, avec copie à la préfecture.

Le plan financier assorti de mesures d'assainissement doit être clairement désigné comme tel. Il comporte, outre les éléments usuels, une annexe au rapport préliminaire sous forme de tableau des «mesures d'assainissement».

Le tableau intitulé «mesures d'assainissement»

- énumère les mesures d'assainissement prises ou planifiées par le conseil communal;
- désigne chaque mesure de manière univoque et la décrit brièvement;
- précise quels sont les organes compétents pour autoriser les mesures;
- quantifie les répercussions financières de chaque mesure pour chacune des années de la période de planification.

Le plan financier assorti de mesures d'assainissement montre comment l'équilibre des finances peut être rétabli dans le délai fixé par la loi.

2 Commentaire des dispositions légales

2.5 Budget

2.5.1 Bases légales

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 déficit du compte de résultats peut être budgété s'il est couvert par un excédent du bilan ou qu'il puisse vraisemblablement être compensé conformément à l'article 74. ³ Le Conseil-exécutif édicte des prescriptions concernant les amortissements.
	Découvert du bilan	Art. 74 ¹ Le découvert doit être amorti dans un délai de huit ans à compter de sa première inscription au bilan. ² Le découvert ne doit pas excéder un tiers du revenu annuel ordinaire des impôts. ³ Si la commune budgète un déficit du compte de résultats qui ne peut pas être couvert par un excédent du bilan, le conseil communal précise les modalités d'amortissement du découvert du bilan 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 l'intérieur et de la justice.
	Mesures d'assainissement	Art. 75 ¹ Lorsqu'un découvert 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, 1^{er} alinéa. Il doit être porté à la connaissance du service compétent de la Direction de l'intérieur et de la justice.
	Mesures du Conseil-exécutif	Art. 76 ¹ Le Conseil-exécutif arrête le budget et fixe la quotité d'impôt de la commune en dernière instance cantonale lorsque - a le découvert budgété excède la proportion prévue à l'article 74, 2^e 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 1^{er} alinéa de manière à ce qu'il soit équilibré et le découvert amorti conformément à l'article 74, 1^{er} 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.

2 Commentaire des dispositions légales

Communes sans budget		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. Il statue en qualité de dernière instance cantonale. 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 service compétent de la Direction de l'intérieur et de la justice et l'informe de la procédure qu'il entend suivre, avec copie au préfet ou à la préfète.
OCo	Annualité	Art. 61 ¹ Le budget et les comptes annuels sont établis pour une année civile.
	Principe	Art. 67 ¹ Le budget est public et constitue la base du compte de résultats et du compte des investissements. ² La Direction de l'intérieur et de la justice édicte des prescriptions sur le contenu minimal du budget.
	Arrêté	Art. 68 ¹ Le budget du compte de résultats et la quotité des impôts communaux obligatoires ou de l'impôt paroissial sont arrêtés en même temps. ² Le budget est arrêté avant le début de l'exercice qu'il concerne. ³ Si ce n'est exceptionnellement pas possible, le conseil communal informe l'Office des affaires communales et de l'organisation du territoire de la procédure qu'il entend suivre et remet une copie de cette information au préfet ou à la préfète.
	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 ¹ 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.

2 Commentaire des dispositions légales

Crédit budgétaire	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. Art. 110 ¹ Le montant attribué à un poste du compte de résultats ou du compte des investissements 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 résultats 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 résultats que décide cet organe ne peuvent dépasser ses compétences financières.

ODGFCo Contenu minimal	Art. 29 ¹ Le budget se compose au moins <i>a</i> du rapport commentant son résultat, l'évolution probable des capitaux propres, les changements importants par rapport au budget précédent et aux derniers comptes annuels ainsi que les principaux investissements prévus pour l'exercice concerné, et énonçant les propositions du conseil communal à l'organe compétent, <i>b</i> de l'aperçu du budget du compte de résultats et du compte des investissements selon les fonctions, <i>c</i> du budget du compte de résultats et du compte des investissements détaillés par comptes, <i>d</i> dans le cas des communes municipales et des communes mixtes, en outre, de l'aperçu du budget. ² Les consignes de l'alinéa 1 ne s'appliquent pas aux communes administrées entièrement ou partiellement selon des principes de nouvelle gestion publique. Ces communes adoptent tout ou partie de leur budget sous forme de budgets de produits. ³ Les données du budget de l'exercice en cours et celles des comptes annuels de l'exercice précédent doivent figurer en regard des données du nouveau budget.
-------------------------------	---

2.5.2 Contenu et structure du budget

Le conseil communal établit le budget du compte de résultats et du compte des investissements pour une année civile, exposant ainsi les répercussions financières de son programme annuel de législature. Le budget porte sur le prochain exercice, et donc sur le court terme, tout en se fondant en particulier sur le plan financier à moyen terme. Les autres bases qui le sous-tendent sont les

2 Commentaire des dispositions légales

contrats et conventions par lesquels la commune a contracté des engagements. Le budget tient par ailleurs compte de la part communale aux tâches menées conjointement avec le canton, qui publie ses prévisions et met un auxiliaire électronique de planification financière à disposition¹⁵. Il appartient aux organes communaux de veiller à l'équilibre des finances à moyen terme. Les revenus doivent couvrir les charges.

Le budget approuvé par l'organe compétent est juridiquement contraignant.

Le principe de l'universalité exige que le conseil communal intègre dans le budget toutes les dépenses et toutes les recettes du compte des investissements de même que toutes les charges et tous les revenus du compte de résultats, même si des décisions de dépenses font encore défaut. Les crédits budgétaires concernés peuvent être désignés par une mention spéciale (p. ex. note de bas de page ou *). Ils deviennent caducs en cas de refus des crédits d'engagement.

Le budget englobe tous les comptes du compte de résultats et du compte des investissements présentés selon la subdivision à quatre chiffres au moins, tant pour les fonctions que pour les groupes de matières. Le plan comptable contraignant qui figure aux **annexes 1 à 4 ODGFCo** lui sert de base. Chaque ligne du compte de résultats est un crédit budgétaire.

Le budget dans son intégralité est public. Il n'existe aucune prescription sur la manière dont le conseil communal informe le parlement ou le corps électoral à son sujet, chaque commune étant libre de fixer sa propre politique en la matière. Le conseil communal peut soumettre le budget et les comptes annuels à l'approbation de l'organe compétent sous forme récapitulative, pour autant que les prescriptions de la législation relative aux crédits soient respectées. En d'autres termes, les dépenses ressortissant à l'organe d'approbation doivent être rendues publiques (cf. **art. 111 OCo**). Il en va de même des crédits supplémentaires (cf. **art. 112 OCo**).

Toute personne intéressée doit pouvoir consulter ou obtenir le budget intégral.

S'agissant de l'enveloppe budgétaire et de la gestion publique mettant l'accent sur les effets et les prestations (**art. 118 OCo**), il est renvoyé au chiffre 2.7.5.5.

2.5.3 Rapport préliminaire au budget

Le résultat du budget doit être commenté dans un rapport préliminaire renseignant sur les principales bases de calcul (quotités d'impôt, émoluments périodiques) et affaires de l'exercice budgétaire. Le rapport préliminaire contient en outre l'état des capitaux propres avec des explications sur les changements intervenant dans le groupe de comptes 29 (capitaux propres).

Les données du budget de l'exercice en cours et celles des comptes annuels de l'exercice précédent doivent figurer en regard des données du nouveau budget, avec un commentaire des principaux écarts.

Enfin, le rapport préliminaire formule une proposition du conseil communal à l'organe compétent et porte la signature de ce dernier ainsi que de l'administrateur ou de l'administratrice des finances.

La publication des indicateurs financiers dans le rapport préliminaire au budget est laissée à la libre appréciation des communes.

2.5.4 Budget du compte de résultats

Le budget du compte de résultats permet à l'organe compétent de décider directement des charges de consommation uniques. De petits investissements peuvent également y être inscrits et être

¹⁵ Publication sur Internet à l'adresse <http://www.fin.be.ch/fin/fr/index/finanzen/finanzen/finanz- und lastenausgleich.html>, auxiliaire de planification financière.

2 Commentaire des dispositions légales

comptabilisés dans le compte de résultats. Il y a toutefois impérativement lieu d'observer les limites d'inscription à l'actif au sens de l'**article 79a OCo** (cf. chiffre 2.6.3.3.1). Le principe de la permanence (**art. 4 ODGFCo**) exige en outre qu'une pratique constante soit suivie. Une documentation adéquate est nécessaire.

Il convient d'établir le budget du compte de résultats de façon à ce que les finances soient équilibrées à moyen terme. Un éventuel découvert du bilan doit être amorti dans un délai de huit ans (**art. 74 LCo**).

Lorsque le budget prévoit un excédent de revenus et que les amortissements ordinaires sont inférieurs aux investissements nets, il est obligatoire de prévoir des amortissements supplémentaires sous forme d'attribution à la réserve de politique financière (cf. chiffre 2.6.3.1.3). De tels amortissements ne sont en revanche pas admis tant que la commune enregistre un découvert du bilan.

2.5.5 Approbation

Le budget est soumis à l'approbation de l'organe compétent.

Les quotités des impôts communaux ordinaires sont arrêtées en même temps que le budget (**art. 68 OCo**). Le budget et la quotité d'impôt sont indissociables et sont regroupés en un seul point à l'ordre du jour de l'organe compétent. Le budget est généralement adopté par le corps électoral, à moins que le règlement d'organisation n'attribue cette prérogative à un autre organe.

En vertu de l'**article 23 LCo**, la modification de la quotité d'impôt est l'une des affaires qui ressortissent exclusivement au corps électoral ou au parlement. Ainsi, le règlement d'organisation ne peut attribuer la compétence d'arrêter le budget à l'exécutif que pour la situation dans laquelle la quotité d'impôt reste inchangée.

Le budget doit être soumis à l'approbation de l'organe compétent avant le début de l'exercice sur lequel il porte. En cas de rejet, et si les débats sur la nouvelle version ne peuvent plus avoir lieu à temps, seuls les engagements indispensables peuvent être consentis avant l'adoption du nouveau budget, en particulier pour des dépenses liées et des conventions contraignantes (**art. 70 OCo**). Si une telle situation se produit, le conseil communal informe l'OACOT de la suite de la procédure, avec copie à la préfecture. La commune peut organiser de nouvelles votations sur le budget et la quotité d'impôt. Si elle n'a pas arrêté son budget le 30 juin de l'exercice comptable, le Conseil-exécutif le fait à sa place.

Par engagements indispensables, on entend le minimum dont la commune a besoin pour garantir son fonctionnement. La marge de manœuvre est un peu plus étendue que si l'on se fondait sur la très stricte acception de la dépense liée. Il incombe au conseil communal de déterminer, en examinant chaque tâche individuellement à la lumière de critères objectifs, si la dépense qu'elle implique est impérative ou non.

2.5.6 Budget du compte des investissements

Le budget du compte des investissements est un instrument de conduite et de planification à la disposition des autorités. Sauf disposition communale contraire, il est du ressort du conseil communal. En aucun cas il ne sert à l'approbation de dépenses d'investissement, celles-ci nécessitant un crédit d'engagement arrêté par l'organe compétent en matière financière.

Le budget du compte des investissements sert principalement à

- planifier les dépenses et les recettes d'investissement annuelles (tranches);
- constater les conséquences financières de tous les investissements prévus pour l'exercice considéré;
- calculer les besoins en capitaux de tiers et les charges d'intérêts qui en découlent;
- calculer les amortissements à comptabiliser;

2 Commentaire des dispositions légales

- déterminer d'autres coûts induits éventuels.

2.5.7 Devoir d'intervention du canton

Le canton respecte l'autonomie communale et mise sur la faculté d'autorégulation que possèdent les communes, qui leur permet également de faire face à des circonstances difficiles. Il n'en suit pas moins attentivement l'évolution de la situation financière de celles-ci. En cas de difficultés, les communes ont le devoir de prendre leurs responsabilités et de rétablir leur équilibre financier par des mesures appropriées, en faisant usage de la marge de décision dont elles disposent en la matière. Le canton n'intervient, s'agissant du budget, que dans les cas suivants:

- lorsqu'une commune n'a pas arrêté le budget le 30 juin de l'exercice comptable (cf. chiffre 2.5.5);
- à certaines conditions, lorsqu'une commune enregistre un découvert du bilan.

Il existe trois cas dans lesquels le Conseil-exécutif arrête le budget et fixe la quotité d'impôt d'une commune confrontée à un découvert de son bilan (**art. 76 LCo**):

- lorsque la commune budgète un découvert qui, au 31 décembre de l'année en question, excédera un tiers du revenu annuel ordinaire des impôts: l'intervention du canton vise alors à empêcher que la commune ne laisse se creuser un découvert qu'il lui sera très difficile de combler par la suite;
- lorsque la commune, malgré un découvert du bilan qui persiste depuis trois ans, ne présente aucun plan financier assorti de mesures d'assainissement, ou qu'elle ne présente qu'un plan insuffisant: il y a alors lieu d'admettre qu'elle n'est pas apte à prendre des mesures susceptibles de rétablir l'équilibre financier, ou qu'elle n'a pas l'intention de le faire;
- lorsque la commune présente certes un plan financier assorti de mesures d'assainissement en bonne et due forme, mais prend des décisions qui vont à l'encontre de ce dernier (p. ex. si elle arrête un budget ou fixe une quotité d'impôt rendant impossible l'amortissement du découvert dans un délai de 8 ans).

S'il est appelé à intervenir, le Conseil-exécutif doit lui aussi observer strictement le délai de huit ans applicable au rétablissement de l'équilibre financier. Il s'agit donc pour lui d'arrêter le budget en fonction de cet objectif, en augmentant les recettes (adaptation de la quotité d'impôt ou du tarif des émoluments) ou en réduisant les dépenses par des mesures d'austérité, ou encore les deux.

2 Commentaire des dispositions légales

2.6 Comptes annuels

2.6.1 Introduction

OC	Généralités	Art. 71 ¹ Les comptes annuels comprennent <i>a</i> le bilan, <i>b</i> le compte de résultats, <i>c</i> le compte des investissements, <i>d</i> le tableau des flux de trésorerie et <i>e</i> l'annexe. ² La Direction de l'intérieur et de la justice détermine les différents postes des comptes annuels et leur ordre. ³ Les comptes annuels sont publics.
	Registre public	Art. 97 ¹ La commune tient un registre public qui renseigne sur <i>a</i> les personnes agissant en son nom au sein d'organes de tiers; <i>b</i> les associations dont elle est membre et les responsabilités découlant de sa qualité de membre; <i>c</i> les rapports contractuels conclus en vue de l'accomplissement de tâches communales.
	Statistique financière	Art. 98 ¹ 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. ² Les résultats sont mis gratuitement à la disposition des communes qui le souhaitent.
ODGFC	Comptabilité Exigences générales	Art. 5 ¹ Les actifs et les passifs inscrits au bilan sous forme de comptes collectifs sont justifiés par des inventaires ou des registres détaillés. Ces inventaires et ces registres sont actualisés régulièrement, au moins annuellement. ² Les documents comptables comprennent les comptes annuels, les pièces justificatives, les fiches de compte, le journal, les inventaires, les registres et les livres auxiliaires. ³ Les documents comptables enregistrés sur un support électronique doivent pouvoir être imprimés sur papier en tout temps. ⁴ Les inscriptions au crayon sont interdites.
	Comptabilisation	Art. 6 ¹ Chaque opération financière est comptabilisée. ² La comptabilité est tenue à jour. La comptabilisation est effectuée en continu et chronologiquement.

2 Commentaire des dispositions légales

Tenue de la comptabilité

³ Le rapport entre les écritures collectives et les affaires qu'elles concernent doit être justifiable immédiatement.

⁴ Toute écriture comptable requiert une pièce justificative. Les écritures comptables et les pièces justificatives doivent correspondre à la réalité.

⁵ Les écritures comptables erronées du grand livre ne peuvent être corrigées qu'au moyen d'une contre-passation.

Art. 7

¹ Les opérations d'ouverture et de clôture de la comptabilité doivent correspondre aux résultats attestés des comptes ainsi qu'aux éléments effectifs.

² Lorsque le logiciel de comptabilité autorise l'enregistrement d'écritures comptables provisoires pouvant être corrigées sans journalisation, le journal doit être comptabilisé définitivement au moins chaque trimestre et lors de la révision intermédiaire. Il n'est pas admis de gérer un journal d'écritures comptables provisoires au-delà de trois mois.

³ La comptabilité doit être contrôlable en tout temps (trace de contrôle).

Exigences relatives aux pièces justificatives

Art. 16

¹ La pièce justificative atteste de l'exactitude de l'écriture comptable et mentionne au moins la date, le service émetteur, le ou la bénéficiaire de la prestation, le détail de cette dernière, le montant ainsi que les indications exigées par la législation concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

² La commune complète la pièce justificative en application de son système de contrôle interne, mais en tous les cas avec le numéro de la pièce, le visa, le mandat de paiement et l'imputation de l'écriture comptable.

³ Les pièces justificatives sont classées de manière opportune et ordonnée.

2.6.1.1 Introduction

L'accomplissement des tâches communales doit reposer sur une base financière solide pour être durablement couronné de succès. Pour cela, elle a besoin de chiffres et d'autres données fiables, d'où l'importance fondamentale de la tenue de la comptabilité et de la présentation des comptes annuels en application de principes transparents.

Les comptes annuels sont au cœur de la gestion financière. Les communes bernoises tiennent leurs comptes en application du modèle comptable harmonisé 2 (MCH2), conformément aux **articles 70 LCo** et **60, alinéa 2 OCo**. Le MCH2 se fonde sur le manuel édité en 2008 par la Conférence des directeurs cantonaux des finances¹⁶, de même que sur les recommandations du Conseil suisse de

¹⁶ Modèle comptable harmonisé pour les cantons et les communes (MCH2)

2 Commentaire des dispositions légales

présentation des comptes publics (CSPCP). Les objectifs du MCH2 sont exposés au chapitre 1 du présent guide, tandis que les fondements de la gestion financière le sont au chapitre 2.1.

2.6.1.2 Comptes annuels

Le conseil communal est responsable de la gestion financière. Les comptes annuels renseignent sur les opérations financières qui ont eu lieu pendant l'année ainsi que sur l'état des actifs et des passifs à une date déterminante, qui est toujours le 31 décembre puisque l'exercice comptable d'une commune commence obligatoirement le 1^{er} janvier pour se terminer à cette date. Les comptes annuels sont signés par le conseil communal et par la personne responsable de l'administration des finances.

2.6.1.3 Contenu des comptes annuels

Les comptes annuels comprennent

- le bilan,
- le compte de résultats,
- le compte des investissements,
- le tableau des flux de trésorerie et
- l'annexe.

Ces éléments font l'objet des chiffres 2.6.2, 2.6.3, 2.6.4 et 2.6.5 du présent guide.

Les différents postes des comptes annuels et leur ordre sont déterminés de manière contraignante à l'**article 30 ODGFCo**. Ils vont de l'essentiel au détail et comprennent les points suivants:

- *Table des matières*
- *Rapport traitant également des crédits supplémentaires et des financements spéciaux alimentés par des émoluments*
Dans son rapport, le conseil communal commente les résultats du compte global, du compte général et des financements spéciaux ainsi que l'évolution des charges et des revenus, les investissements et l'état du bilan. Il énumère en outre de manière sommaire les crédits supplémentaires.
S'agissant des financements spéciaux alimentés par des émoluments, le rapport donne un aperçu du résultat de l'exercice, du patrimoine administratif et des soldes des capitaux propres.

Le rapport fournit une vue d'ensemble condensée des données, événements et évolutions qui revêtent le plus d'importance pour la commune. Il n'existe pas de consigne quant à sa longueur et à l'ordre des rubriques.

- *Données principales, à savoir une vue d'ensemble, l'indication de l'autofinancement ainsi qu'une présentation échelonnée des résultats du compte global, du compte général et de chacun des financements spéciaux¹⁷*
Les données principales sont les résultats chiffrés des comptes annuels qui revêtent une importance essentielle, tels que les résultats annuels, les revenus fiscaux, les investissements nets et l'état des groupes de matières principaux du bilan, réunis dans ce chapitre sous une forme très synthétique.
Entre autres informations importantes, ce point renseigne sur l'autofinancement tel qu'il ressort du compte global. Il est présenté en regard des investissements nets.

¹⁷ Financements spéciaux dits «normaux», qui concernent les tâches financées par les émoluments, qu'elles découlent du droit supérieur ou soient prévues dans un règlement communal.

2 Commentaire des dispositions légales

Le MCH2 accorde une importance particulière aux considérations relatives aux résultats. Les renseignements fournis ne se limitent plus à l'excédent de charges ou de revenus, au contraire: la présentation échelonnée des résultats fournit des précisions différenciées sur le résultat de l'activité d'exploitation, sur le résultat provenant de financements ainsi que sur les charges et les revenus extraordinaires.

Dans les comptes annuels, la présentation échelonnée des résultats porte sur le compte global, le compte général et les différents financements spéciaux alimentés par des émoluments.

- *Aperçu du bilan*

Les actifs et les passifs sont présentés sur la base de la classification des groupes de matières à trois chiffres. Si l'aperçu du bilan est obligatoire pour les communes municipales et les communes mixtes, les autres collectivités de droit communal peuvent y renoncer (**art. 31, al. 1 ODGFCo**).

- *Aperçu du compte de résultats et du compte des investissements selon les fonctions et selon les groupes de matières*

L'aperçu du compte de résultats et du compte des investissements est établi selon la classification fonctionnelle à un seul chiffre, tandis que les groupes de matières du compte de résultats sont présentés avec un degré de détail de deux chiffres. S'il n'y a qu'une fonction, les collectivités de droit communal autres que les communes politiques peuvent renoncer à l'aperçu dans leurs comptes annuels (**art. 31, al. 1 ODGFCo**).

- *Tableau des flux de trésorerie*

Le tableau des flux de trésorerie met en évidence les flux provenant des activités d'exploitation, d'investissement et de financement. Il doit être établi pour le compte global au moins, mais sa pertinence sera accrue s'il présente également les flux provenant des activités d'exploitation et d'investissement pour le compte général et les financements spéciaux alimentés par des émoluments.

Les petites collectivités au sens de l'**article 64a, alinéa 2 OCo** ainsi que les paroisses générales et les paroisses qui n'atteignent pas les limites fixées à l'**article 64a, alinéa 2 OCo** peuvent renoncer à établir un tableau des flux de trésorerie (**art. 32a OCo**).

- *Indicateurs financiers sélectionnés*

Les indicateurs financiers doivent être calculés aussi bien séparément que de manière consolidée (**art. 36 OCo**). Ils sont au nombre de dix pour le compte global, de deux pour le compte général et de trois pour les financements spéciaux (cf. chapitre 5 «Indicateurs financiers»).

Les communes municipales et les communes mixtes doivent impérativement calculer leurs indicateurs, tandis que les autres collectivités de droit public peuvent y renoncer.

- *Proposition de l'exécutif*

La proposition de l'exécutif mentionne le résultat (excédent de charges ou de revenus) du compte global ainsi que les résultats du compte général et de chacun des financements spéciaux alimentés par des émoluments. L'approbation des comptes annuels par l'organe compétent inclut celle du résultat du compte global.

2 Commentaire des dispositions légales

- *Rapport succinct de l'organe de vérification des comptes*
Le rapport succinct de l'organe de vérification des comptes fait partie intégrante des comptes annuels.
- *Approbation des comptes annuels*
Date de l'approbation et signature de l'organe compétent.
- *Annexe*
L'annexe aux comptes annuels est composée des éléments suivants: indication du modèle de présentation des comptes (règles applicables et justification des dérogations), mention des principes essentiels de l'établissement du bilan et de son évaluation, état des capitaux propres, tableau des provisions, tableau des participations et des garanties, tableau des immobilisations et indications supplémentaires permettant d'apprécier la situation financière (le chiffre 2.6.5 contient des précisions détaillées sur l'annexe aux comptes annuels).
- *Présentation détaillée des comptes, composés du bilan ainsi que du compte de résultats et du compte des investissements selon les fonctions, d'une part, et les matières, d'autre part*
La présentation détaillée des comptes annuels comprend tous les comptes et les sous-comptes
 - du bilan,
 - du compte de résultats selon les fonctions,
 - du compte de résultats selon les groupes de matières,
 - du compte des investissements selon les fonctions,
 - du compte des investissements selon les groupes de matières.

Le chapitre 9 du présent guide contient un exemple de comptes annuels de la commune fictive de Stockhorn.

2.6.1.4 Registres publics et inventaires

L'article 97 OCo énumère les différents registres publics que doit tenir la commune. Les associations dont la commune est membre et les rapports contractuels conclus en vue de l'accomplissement de tâches publiques, dans la mesure où ils sont importants, figurent dans le tableau des participations annexé aux comptes annuels. Par contre, les autres associations et les personnes agissant au nom de la commune au sein d'organes de tiers doivent être mentionnées dans des registres ne faisant pas partie des comptes annuels. Il en va de même des immobilisations corporelles (p. ex. mobilier) qui ne sont pas inscrites au bilan. La comptabilité des immobilisations tient lieu de registre dans la mesure où elle renseigne sur les valeurs patrimoniales considérées individuellement.

Les inventaires et les registres ne faisant pas partie intégrante des comptes annuels, qui doivent être mis à jour chaque année, sont signés par la personne responsable de l'administration des finances ou du service qui dresse l'inventaire.

2.6.1.5 Exigences générales posées à la comptabilité

A l'heure actuelle, les comptes annuels sont en règle générale établis au moyen d'outils informatiques. Le principe «pas d'écriture sans justificatif» n'en reste pas moins valable. Il importe en effet que toute écriture puisse être vérifiée en tout temps à la lumière des faits qu'elle reflète. L'affaire reflétée par un justificatif doit être saisie et comptabilisée de manière objectivement correcte. Cela n'exclut pas la rectification ultérieure des erreurs qui seraient constatées, mais il convient de désigner les corrections comme telles. Les écritures doivent avoir été passées définitivement chaque trimestre au moins. Les pièces justificatives, les écritures et les faits doivent concorder. Une vérification allant de la prestation ou de l'engagement effectifs à l'opération comptable et inversement doit être possible en tout temps (trace de contrôle).

2 Commentaire des dispositions légales

La comptabilité comprend, en plus des comptes annuels, les pièces justificatives, les fiches de compte, les journaux, les inventaires, les registres ainsi que les livres auxiliaires tels que les comptabilités des immobilisations, des salaires, des débiteurs, etc. Les documents qui sont enregistrés sur un support électronique doivent pouvoir être imprimés sur papier en tout temps. Les inscriptions au crayon sont interdites.

2.6.1.5.1 Choix du plan comptable

La présentation des comptes doit impérativement respecter le MCH2 (**annexes 1 à 4 ODGFCo**, cf. chapitre 3 du présent guide), et en particulier les consignes énoncées au début de chacun des cadres comptables. En vertu de l'**article 13 ODGFCo**, les syndicats de communes constitués à la seule fin d'exploiter un foyer tiennent leur comptabilité selon le plan comptable harmonisé de l'association CURAVIVA, et non selon le MCH2.

2.6.1.5.2 Tenue à jour

L'**article 6, alinéa 2 ODGFCo** exige que la comptabilité soit tenue à jour. Dans le cas particulier des petites collectivités, on considère que ce principe est respecté lorsque la comptabilité est mise à jour à la fin de chaque mois. Il n'en reste pas moins que les pièces justificatives doivent être intégralement disponibles et que leur classement doit respecter l'ordre chronologique. Les petites collectivités doivent par ailleurs toujours être en mesure (p. ex. en cas de révision intermédiaire sans avis préalable) d'apporter la preuve, en temps utile, que les soldes et autres états concordent avec la comptabilité.

2.6.1.5.3 Avoirs en caisse et dans les coffres-forts

La personne responsable d'une caisse doit comparer périodiquement les avoirs en caisse et les avoirs comptables. Tous les avoirs conservés dans la caisse et le coffre-fort doivent être comptabilisés¹⁸. Il est recommandé de désigner une personne responsable par caisse. Les écarts éventuels doivent être comptabilisés sur la base d'une pièce justificative. Une caisse ne peut contenir que des fonds appartenant à la commune, et en aucun cas des fonds ou des objets de valeur privés. Les titres seront de préférence déposés auprès d'une banque.

2.6.1.5.4 Exigences relatives aux pièces justificatives

Un justificatif doit mentionner au moins

- la date,
- le service émetteur,
- le ou la bénéficiaire de la prestation,
- le détail de la prestation,
- le montant et
- les indications exigées par la législation sur la TVA (n° de l'entreprise, taux applicable, type de décompte, etc.).

En application de son système de contrôle interne, la commune complète le justificatif par les indications suivantes au moins

- l'imputation de l'écriture comptable,
- le numéro de la pièce,
- le visa et
- le mandat de paiement.

¹⁸ Exception faite des biens pupillaires administrés par la commune (**art. 8 ODGFCo**).

2 Commentaire des dispositions légales

Les pièces justificatives sont classées de manière opportune et ordonnée. Un justificatif atteste de l'exactitude de l'écriture comptable, d'où son rôle-clé en matière de reddition des comptes.

2.6.1.6 Approbation des comptes annuels et information

La compétence d'approuver les comptes annuels est fixée dans le règlement d'organisation de la commune. Le plus souvent, elle est attribuée au corps électoral ou au parlement, mais elle peut également relever du conseil communal. L'approbation doit en tous les cas intervenir le 30 juin au plus tard.

Avant leur approbation définitive, les comptes annuels sont examinés par l'organe de vérification des comptes de la commune (cf. chiffre 2.8), qui doit pour ce faire disposer d'au moins un mois.

Il est recommandé aux communes de planifier tôt la clôture annuelle et l'approbation des comptes, afin que tous les organes compétents disposent de suffisamment de temps. Le chapitre 4 du présent guide contient, au chiffre 1.1, un calendrier annuel des travaux d'établissement et d'approbation des comptes et, au chiffre 15.1, une liste de contrôle détaillée des travaux de clôture.

Le conseil communal doit informer la population de manière adéquate au sujet des comptes annuels. Il lui appartient de déterminer le degré de détail des informations, qui dépend en particulier de l'organe appelé à approuver les comptes. La publication d'un simple extrait des comptes dans le message du conseil communal est possible. Les comptes annuels étant publics, les électeurs ont toutefois le droit de les consulter dans leur intégralité¹⁹.

Les communes remettent à l'OACOT le 31 juillet au plus tard leur attestation relative aux comptes annuels, une fois ceux-ci approuvés; elles en adressent également une copie à la préfecture compétente (**art. 126a OCo**).

2.6.1.7 Archivage

Les comptes annuels reliés doivent être conservés durablement, tandis que les pièces justificatives et les fiches de compte le seront pendant dix ans. L'archivage est régi par l'ordonnance de Direction sur la gestion et l'archivage des documents des collectivités de droit public au sens de la loi sur les communes et de leurs établissements (**ODArch communes**)²⁰. Dans le cas de documents comportant des données personnelles, les prescriptions de la législation sur la protection des données sont par ailleurs applicables.

Il est recommandé aux petites collectivités de convenir avec la commune politique de modalités de conservation de leurs documents dans les archives communales.

2.6.1.8 Sécurité et sauvegarde des données

Il convient de prêter l'attention requise à la sécurité et à la sauvegarde des données traitées de manière informatisée. Les documents comptables doivent en tout temps pouvoir être produits sur papier.

2.6.1.9 Statistique financière

Les prescriptions relatives à la présentation des comptes sont en particulier destinées à assurer la comparabilité des comptes annuels entre les communes. L'**article 98 OCo** prévoit que l'OACOT peut demander aux communes des données extraites de leur comptabilité à des fins statistiques et qu'il met gratuitement les résultats obtenus à leur disposition en contrepartie.

¹⁹ Cf. loi sur l'information du public (LIn; RSB 107.1).

²⁰ RSB 170.711.

2 Commentaire des dispositions légales

L'OACOT publie chaque année deux rapports dans lesquels il évalue les comptes annuels de collectivités publiques. L'un est consacré aux communes municipales et aux communes mixtes, et le second, aux paroisses. Ces rapports commentent en particulier divers indicateurs financiers et les illustrent sur des cartes géographiques. Ils peuvent être consultés à l'adresse www.be.ch/com-munes > Finances communales > Statistiques et rapports.

L'OACOT peut en tout temps demander tous les documents nécessaires et effectuer des visites dans les communes (**art. 142 OCo**).

2 Commentaire des dispositions légales

2.6.2 Bilan

OC	Principe	Art. 72 ¹ Le bilan comptabilise l'actif et le passif.
	Actif	Art. 73 ¹ L'actif se compose du patrimoine financier et du patrimoine administratif.
	Patrimoine financier	Art. 74 ¹ Le patrimoine financier comprend les valeurs qui peuvent être aliénées sans que cela nuise à l'exécution des tâches publiques.
	Patrimoine administratif	Art. 75 ¹ Le patrimoine administratif comprend les valeurs indispensables à l'accomplissement des tâches publiques
	Subdivision de biens-fonds	Art. 75a ¹ Un bien-fonds peut être subdivisé entre le patrimoine administratif et le patrimoine financier <i>a</i> si une répartition en propriétés par étages est possible; <i>b</i> qu'il n'existe, pour l'une de ses parties, aucun lien direct avec l'accomplissement d'une tâche publique, et <i>c</i> que la subdivision est établie sur la base du décompte des frais de construction ou d'après le volume des locaux et qu'elle peut être prouvée.
	Passif	Art. 76 ¹ Le passif se compose des capitaux de tiers et des capitaux propres.
	Libéralités affectées (fondations dépendantes gérées par la collectivité)	Art. 92 ¹ Les libéralités affectées sont utilisées conformément à l'affectation prescrite.
	Principe	² Si l'affectation n'en dispose pas autrement, l'organe compétent pour décider de l'emploi de ces libéralités 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 les libéralités affectées d'un intérêt.
	Changement d'affectation	Art. 93 ¹ L'affectation des libéralités peut être modifiée lorsqu'il n'est plus possible de poursuivre le but initial. ² L'affectation des libéralités 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 le changement d'affectation. Ce dernier est publié en application de l'article 34.

2 Commentaire des dispositions légales

Placements financiers		Art. 113 ¹ Les placements financiers sont des opérations qui modifient la structure du patrimoine financier, mais pas son total. ² Ils doivent être sûrs.
ODGFCo	Bilan	Art. 12 ¹ La classification comptable et les désignations des comptes du bilan sont fixées de manière contraignante à l'annexe 1. L'introduction d'autres comptes principaux est interdite.
	Placements financiers sûrs	Art. 14 ¹ L'organe communal compétent effectue les placements financiers de manière sûre. Sauf disposition réglementaire contraire, la compétence en la matière appartient au conseil communal, sauf dans le cas des placements immobiliers. ² Sont réputés placements financiers sûrs au sens de l'article 113 OCo - a les titres à intérêt fixe de débiteurs de premier ordre, - b les créances garanties en 1^{er} rang par une cédula hypothécaire, - c les prêts octroyés à des collectivités de droit communal, - d les placements immobiliers du patrimoine financier, et - e les autres placements financiers conformes à l'ordonnance fédérale du 18 avril 1984 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (OPP).

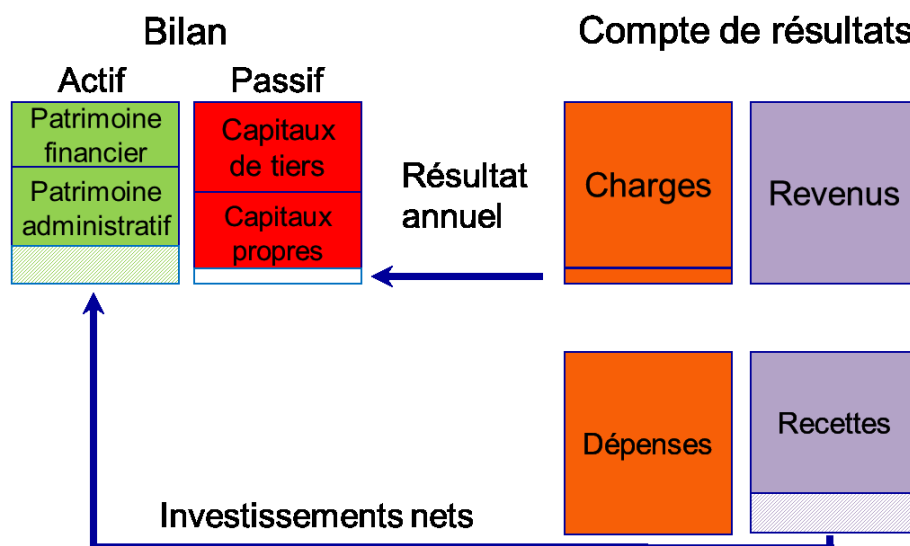
2.6.2.1 Introduction

Le bilan renseigne sur l'état du patrimoine et l'endettement de la commune au 31 décembre de chaque année.

Le bilan se compose de l'actif et du passif. Il juxtapose la fortune et les capitaux de tiers, le solde constituant les capitaux propres. Le bilan est modifié par le résultat annuel du compte de résultats (solde des charges et des revenus) ainsi que par les investissements nets (solde des dépenses et des recettes) du compte des investissements. Sa codification comptable est définie, dans le cas des communes bernoises, par le plan comptable établi selon le MCH2 (cf. chapitre 3) qui comporte, outre le numéro et la désignation des comptes, une introduction avec certaines indications comptables ainsi que des remarques sur les différents groupes de matières.

2 Commentaire des dispositions légales

Présentation schématique



2.6.2.2 Actif

L'actif se compose du patrimoine financier et du patrimoine administratif, qui se subdivisent comme suit:

Patrimoine financier

- Disponibilités et placements à court terme
- Créances
- Placements financiers à court terme
- Actifs de régularisation
- Stocks, fournitures et travaux en cours
- Placements financiers
- Immobilisations corporelles

Patrimoine administratif

- Immobilisations corporelles
- Immobilisations incorporelles
- Prêts
- Participations et capital social
- Subventions d'investissement

Le MCH2 mentionne par ailleurs les **créances envers les financements spéciaux et fonds enregistrés comme capitaux de tiers** (GM 109). Les communes bernoises ne connaissent toutefois que les **engagements** envers les legs et fondations sans personnalité juridique propre²¹ (cf. explications au chiffre 2.6.2.3 «Passif»), qui ne doivent en aucun cas avoir un solde négatif. Le GM 109 «créances envers les financements spéciaux et fonds enregistrés comme capitaux de tiers» ne doit pas être utilisé.

²¹ Libéralités affectées au sens des articles 92 et 93 OCo.

2 Commentaire des dispositions légales

Les amortissements supplémentaires que les communes bernoises comptabilisent lorsque les conditions prévues par la loi sont remplies doivent être inscrits au passif du bilan, en tant que réserves, dès lors qu'ils ne servent pas à l'amortissement du patrimoine administratif et ont de ce fait le caractère de réserve de politique financière.

2.6.2.2.1 Patrimoine financier

Le patrimoine financier comprend les actifs qui peuvent être vendus à tout moment sans que l'exécution des tâches publiques ne soit entravée (**art. 74 OCo**). Il peut donc, en cas de besoin, être transformé en liquidités à la seule condition que la délégation de compétence soit respectée. Les placements financiers sont des opérations qui modifient la structure du patrimoine financier, mais pas son total (**art. 113 ODGFCo**). Le patrimoine financier est structuré en fonction de sa disponibilité.

2.6.2.2.1.1 Disponibilités et placements à court terme

Les disponibilités et placements à court terme sont des liquidités dont la commune peut disposer en tout temps. Les avoirs disponibles à 90 jours au plus en font également partie.

Exemple:

Compte d'épargne bancaire avec un avoir de 100 000 francs, qui peut être soldé moyennant un préavis de trois mois.

Les monnaies étrangères et les autres objets semblables à la monnaie qui sont autorisés comme moyens de paiement font également partie des disponibilités. Il n'en va pas de même des chèques Reka, qui sont inscrits au bilan dans le groupe de matières 1060x Stocks, fournitures et travaux en cours.

2.6.2.2.1.2 Créances

Ce groupe de matières englobe les *créances résultant de livraisons et de prestations en faveur de tiers* (débiteurs).

Exemple:

10103 Débiteurs, gestion des déchets: avoirs constitués par les émoluments facturés.

Il y a lieu d'inscrire sous *comptes courants avec des tiers* les comptes de compensation existant entre la commune et les services extérieurs à l'administration communale. Les comptes courants simplifient les paiements, en ce sens qu'ils permettent la compensation mutuelle des créances. Les comptes courants avec solde créancier sont portés au passif du bilan si leur montant est important.

Exemple:

1011x Syndicat de communes Valordéchets

Les communes, en qualité de bailleurs de fonds, participent au capital du syndicat de communes, mais ce dernier est une entité à part entière.

Les comptes courants avec des services communaux figurent sous *comptes courants internes* et doivent être soldés si possible avant la clôture.

Exemple:

1015x Compte courant «voyages scolaires, degré primaire»

Les créances fiscales comptabilisées sur la base d'un décompte de l'Intendance cantonale des impôts font également partie des créances, à l'instar des acomptes, avances et autres créances comme les avoirs auprès des assurances sociales ou l'impôt préalable de la TVA. Dans le cas de

2 Commentaire des dispositions légales

l'impôt préalable, des sous-comptes séparés doivent être tenus en fonction des numéros de décompte.

2.6.2.2.1.3 Placements financiers à court terme

Ce groupe de matières comprend les actifs qui, à la date de clôture du bilan (31 décembre), sont disponibles ou exigibles à plus de 90 jours mais à un an au maximum. Il peut s'agir de dépôts à terme ou d'obligations d'une durée résiduelle de moins d'un an.

Exemple:

*Placement de 100 000 francs en une obligation de la Banque cantonale bernoise SA, 2,25 %, durée de 10 ans, échéance au 15 mars de l'année suivante = report au 31 décembre de l'exercice.
10220 / 10710 Report de l'obligation de la BCBE, 2,25 %, échue au 15.03.xx.*

2.6.2.2.1.4 Actifs de régularisation

Le plan comptable distingue plusieurs catégories d'actifs de régularisation: charges de personnel, charges de biens et services, impôts, transferts du compte de résultats, charges financières et revenus financiers, autres revenus d'exploitation et actifs de régularisation du compte des investissements. Le chiffre 2.6.3.4 traite plus en détail des régularisations.

2.6.2.2.1.5 Stocks, fournitures et travaux en cours

Le bilan mentionne en tant que stocks les valeurs pour lesquelles la commune paie une contre-valeur. L'inventaire doit permettre de vérifier l'exactitude du solde. Un compte distinct est tenu pour chaque financement spécial alimenté par des émoluments.

Exemples: chèques Reka, vignettes pour sacs poubelle du syndicat de traitement des déchets, compteurs d'électricité.

Un inventaire doit être établi pour les stocks qui ne figurent pas au bilan.

Exemples: tickets de parking de longue durée, billets d'entrée à la piscine.

La concordance entre les stocks et les inventaires doit être périodiquement vérifiée.

2.6.2.2.1.6 Placements financiers

Ce groupe de matières englobe tous les placements financiers et créances d'une durée supérieure à un an. Si la durée restante à la date du bilan (31 décembre) est inférieure à un an, un report dans les placements à court terme est nécessaire (cf. chiffre 2.6.2.2.1.3). Les placements doivent être sûrs (**art. 113 OCo**). Sont réputés placements financiers sûrs les titres à intérêt fixe de débiteurs de premier ordre, les créances garanties en 1^{er} rang par une cédule hypothécaire, les prêts octroyés à d'autres collectivités de droit communal, les placements immobiliers du patrimoine financier et les autres placements financiers conformes à l'OPP2²² (**art. 14 ODGFCo**).

Exemple:

Placement de 100 000 francs en une obligation de la Banque cantonale bernoise SA, 0,75 %, durée de 10 ans, échéance au 14 juillet 2025 (valeur 28613887 / ISIN: CH0286138877).

²² Ordonnance fédérale du 18 avril 1984 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (OPP2; RS 831.441.1).

2 Commentaire des dispositions légales

2.6.2.2.1.7 Immobilisations corporelles du patrimoine financier

Il s'agit des biens-fonds et des biens mobiliers du patrimoine financier, des immobilisations en cours de construction, des avances et des autres immobilisations corporelles. Les immobilisations corporelles du patrimoine financier doivent permettre à la commune de réaliser un rendement approprié.

Exemples: location d'appartements dans un immeuble à plusieurs logements, affermage de terrains dont la commune est propriétaire.

2.6.2.2.1.8 Evaluation du patrimoine financier

Le patrimoine financier est inscrit au bilan à sa valeur d'acquisition ou de production. Les biens acquis à titre gratuit (p. ex. en cas de donation d'une parcelle) sont inscrits à leur valeur vénale. Chaque année au 31 décembre, soit à la date de clôture du bilan, le patrimoine financier est réévalué et rectifié en conséquence. Les biens-fonds (sans les droits de superficie) constituent une exception et ne doivent être réévalués que tous les cinq ans au moins ainsi qu'en cas de modification de la valeur officielle. Une rectification immédiate est nécessaire en cas de dépréciation effective durable ou de perte, par exemple à la suite de dommages dus aux intempéries.

Exemple: un incendie causé par la foudre détruit l'étage supérieur d'un immeuble à plusieurs logements, rendant deux appartements sur six inutilisables. La valeur du bien-fonds doit être rectifiée sans délai.

2.6.2.2.1.9 Rectifications

Les rectifications font l'objet d'un compte actif négatif dans le groupe de matières concerné (exception faite des GM 107 et 108, cf. infra). Le sous-compte xxxxx.99 doit être employé.

Exemple:

10103.10 Débiteurs, gestion des déchets: avoirs constitués par les émoluments facturés.

10103.99 Rectification débiteurs, gestion des déchets: avoirs menacés, entreprise xy en faillite.

En règle générale, aucun compte de rectification n'est tenu pour les groupes de matières 107 Placements financiers et 108 Immobilisations corporelles du patrimoine financier, puisque les évaluations se fondent sur la valeur vénale. Les communes sont toutefois libres de prévoir un tel compte, l'important étant la présentation correcte dans le tableau des immobilisations corporelles du patrimoine financier.

2.6.2.2.2 Plan de trésorerie

La trésorerie détermine la solvabilité d'une entreprise. Il est recommandé d'établir un plan de trésorerie portant sur les paiements et encaissements attendus pendant le mois, car cet instrument permet de calculer et de gérer les besoins en ressources. Le plan de trésorerie doit être adapté en continu.

2.6.2.2.3 Patrimoine administratif

Le patrimoine administratif comprend les valeurs dont la commune a besoin pour accomplir aussi bien les tâches imposées par la législation que celles qu'elle a décidé d'assumer (**art. 75 OCo**). A chaque fois que la commune estime qu'il est dans son intérêt d'accomplir une tâche et qu'elle dispose de ressources pour le faire, ces dernières font partie du patrimoine administratif. Elles ne sauraient en effet être aliénées au même titre que les éléments du patrimoine financier au cas où la commune aurait besoin de liquidités. Elles peuvent en revanche aussi générer des intérêts ou un autre type de rendement.

Exemple:

La commune loue un ancien stöckli classé monument historique qui est situé au cœur du village. Elle considère la préservation de cet élément générateur d'identité comme une tâche communale.

2 Commentaire des dispositions légales

Le patrimoine administratif est subdivisé en fonction de catégories d'immobilisations et de durées d'utilisation (**annexe 2 OCo**) qui sont contraignantes.

2.6.2.2.3.1 Immobilisations corporelles du patrimoine administratif

Il s'agit de terrains non bâtis, de routes et de voies de communication, d'ouvrages d'endiguement (aménagement des eaux), d'ouvrages de génie civil, de terrains bâtis, de forêts et de biens mobiliers, ainsi que d'immobilisations en cours de construction. Les immobilisations qui ne relèvent d'aucune des catégories précitées sont considérées comme «autres immobilisations corporelles».

L'**annexe 2 OCo** contient une classification détaillée des différentes immobilisations en fonction de leur durée d'utilisation respective.

Exemples:

1401 Routes / voies de communication

- Routes = routes goudronnées ou ayant un autre type de revêtement en dur (durée d'utilisation: 40 ans)
- Chemins naturels = chemins sans revêtement en dur (durée d'utilisation: 10 ans)
- Installations routières = installations d'éclairage et de signalisation, constructions spéciales (durée d'utilisation: 20 ans)

1403 Autres ouvrages de génie civil

- Ouvrages spéciaux = ponts, etc. (durée d'utilisation: 25 ans)
- Ouvrages d'aménagement des eaux = débarcadères, pontons, jetées, etc. (durée d'utilisation: 15 ans)
- Autres ouvrages de génie civil (durée d'utilisation: 40 ans)

Les immobilisations corporelles concernant les financements spéciaux doivent faire l'objet de comptes séparés. S'agissant des financements spéciaux alimentés par des émoluments qui sont prescrits par le droit supérieur (alimentation en eau, traitement des eaux usées, gestion des déchets) et du financement spécial «électricité», les groupes de matières à cinq chiffres du plan comptable sont obligatoires. Il en va de même des catégories d'immobilisations figurant à l'**annexe 2 OCo**. Par ailleurs, la durée d'utilisation des immobilisations des entreprises communales (comme l'approvisionnement en gaz et en électricité ou encore le chauffage à distance) ainsi que des homes pour personnes âgées et des établissements médico-sociaux est régie par les prescriptions de droit supérieur, édictées par la Confédération et le canton, ou à défaut par la réglementation de la branche.

Le patrimoine administratif existant au moment de l'introduction du MCH2 doit lui aussi être inscrit au bilan. Un compte commun (GM 14099) est prévu à cette fin dans les immobilisations corporelles. La tenue de comptes séparés est obligatoire pour les immobilisations du compte général et celles des financements spéciaux «alimentation en eau» et «traitement des eaux usées» (différenciation au niveau du sous-compte), et facultative dans le cas des autres financements spéciaux. Les comptes de rectification doivent suivre la même structure, qui facilite la comptabilisation des amortissements dans les fonctions respectives.

2.6.2.2.3.2 Immobilisations incorporelles

Les immobilisations incorporelles regroupent l'informatique²³, les licences, droits d'utilisation et droits des marques, les «autres immobilisations incorporelles» comme les plans et études (plans d'aménagement local et plans de zones, PGEE²⁴, PGA²⁵) ainsi que les immobilisations incorporelles

²³ Matériel et logiciels; technologies de l'information et de la communication (TIC).

²⁴ Plan général d'évacuation des eaux.

²⁵ Plan général d'alimentation en eau.

2 Commentaire des dispositions légales

en cours. Les durées d'utilisation sont précisées à l'**annexe 2 OCo**. Les immobilisations incorporelles concernant les financements spéciaux doivent faire l'objet de comptes du bilan séparés.

Exemples:

1420x Equipement de toutes les salles de classe avec de nouvelles tablettes

14214 Concession hydraulique, exploitation d'une petite usine électrique

14292 Projet général d'évacuation des eaux

2.6.2.2.3.3 Prêts

Il s'agit des prêts à durée déterminée avec obligation de remboursement ainsi que des prêts conditionnellement remboursables au sens strict. Selon le CSPCP²⁶, ces derniers doivent être portés au bilan comme des prêts, à l'inverse des subventions d'investissement. La valeur des prêts dont le remboursement est incertain doit être rectifiée (compte de rectification).

Une revalorisation des prêts n'est possible que jusqu'à concurrence du montant prêté («prix d'acquisition») si les motifs qui étaient à l'origine de la rectification de valeur disparaissent.

Exemple: prêt de 200 000 francs au syndicat pour les eaux usées du Vallon, pour une durée de trois ans, échéance au 30 juin 2019, taux de 0,25 %.

2.6.2.2.3.4 Participations, capital social

Les droits de propriété ou de copropriété des communes par rapport à des entreprises (sociétés anonymes, sociétés coopératives, etc.) sont inscrits au bilan en tant que participations. Les participations sont comptabilisées dans le compte des investissements et inscrites à l'actif indépendamment d'une limite d'investissement éventuelle. Leur valeur est rectifiée au besoin. Il y a lieu de les énumérer en détail dans le tableau des participations (annexe aux comptes annuels).

Exemple: participation de 20 000 francs au capital de la société anonyme exploitant l'EMS.

2.6.2.2.3.5 Subventions d'investissement

Les subventions d'investissement sont des prestations pécuniaires non remboursables avec lesquelles les bénéficiaires créent des éléments de fortune durables à caractère d'investissement. Elles sont amorties en fonction de la durée d'utilisation des immobilisations qu'elles contribuent à financer (**annexe 2 OCo**).

Exemple: subvention communale de 250 000 francs accordée au syndicat de l'alimentation en eau pour la construction d'un nouveau réservoir, GM 14621, durée d'utilisation de 66 ans 2/3, taux annuel d'amortissement de 1,5 %.

2.6.2.2.4 Augmentations et diminutions du patrimoine administratif

Les augmentations du patrimoine administratif peuvent uniquement résulter d'une inscription à l'actif à partir du compte des investissements. Quant aux diminutions, elles sont occasionnées par l'imputation des recettes d'investissement sur la valeur figurant au bilan. Ces recettes sont en effet inscrites dans le compte des investissements dès lors que la méthode de la présentation nette est applicable. Une diminution se produit en cas de report au patrimoine financier suite à une aliénation ou à une désaffectation, lorsque les actifs ne servent plus directement à l'exécution de tâches publiques, ou en cas d'externalisation d'une tâche communale à un organisme responsable autonome, assortie d'un transfert de patrimoine administratif.

²⁶ Conseil suisse de présentation des comptes publics, interprétation de la recommandation 03 du 23 mai 2011.

2 Commentaire des dispositions légales

2.6.2.2.5 Amortissement du patrimoine administratif

Le patrimoine administratif est amorti de manière linéaire en fonction de sa valeur d'acquisition ou de production (**art. 82 OCo**). L'amortissement est indirect en ce sens qu'il est comptabilisé à l'actif du bilan, avec un signe négatif, dans un compte de rectification tenu pour chaque compte à quatre chiffres. Ainsi, les valeurs d'acquisition restent visibles en tout temps dans le bilan.

Une fois qu'un élément du patrimoine administratif est entièrement amorti, une compensation intervient au niveau du bilan entre le compte actif et le compte de rectification. Si cet élément continue à être utilisé, il reste visible, avec sa désignation, dans la comptabilité des immobilisations.

Les prêts et les participations ne sont amortis qu'en cas de dépréciation ou de perte. La rectification doit alors intervenir immédiatement (**art. 83, al. 4 OCo**).

2.6.2.2.6 Subdivision de biens-fonds

Un bien-fonds peut être subdivisé au pro rata de sa valeur entre le patrimoine administratif et le patrimoine financier si cela correspond à son utilisation effective. Cette solution permet d'empêcher qu'un amortissement linéaire calculé sur la base de la valeur totale n'occasionne une charge excessive en vue d'un autofinancement qui n'est pas nécessaire. Il convient donc de l'envisager lorsqu'une partie importante du bien-fonds est utilisée en tant que patrimoine financier.

En vertu de l'**article 75a OCo**, un bien-fonds peut être subdivisé

- a) si une répartition en propriétés par étages est possible;
- b) qu'il n'existe, pour l'une de ses parties, aucun lien direct avec l'accomplissement d'une tâche publique et
- c) que la subdivision est établie sur la base du décompte des frais de construction ou d'après le volume des locaux et qu'elle peut être prouvée.

La subdivision peut également avoir lieu sur la base de l'évaluation officielle ou d'une autre estimation foncière. Il importe toutefois que la commune s'en tienne à une seule méthode d'évaluation.

Exemple:

La commune loue au prix du marché un appartement en attique situé dans la maison communale. Les deux autres étages du bâtiment sont occupés par l'administration communale et l'annexe sert de local au corps des sapeurs-pompiers. Le logement ne représente que huit pour cent du total, selon l'évaluation officielle. Il ne s'agit donc pas d'une part importante, de sorte que le bien-fonds fait intégralement partie du patrimoine administratif.

2.6.2.3 Passif

Le passif se compose des capitaux de tiers et des capitaux propres, qui se subdivisent comme suit:

Capitaux de tiers

- Engagements courants
- Engagements financiers à court terme
- Passifs de régularisation
- Provisions à court terme
- Engagements financiers à long terme
- Provisions à long terme
- Engagements envers les financements spéciaux et les fonds enregistrés comme capitaux de tiers (engagements envers les legs et fondations sans personnalité juridique propre)

Capitaux propres

- Financements spéciaux, engagements (+) et avances (-)

2 Commentaire des dispositions légales

- Réserves provenant de l'enveloppe budgétaire
- Préfinancements
- Réserves
- Réserve liée à la réévaluation du patrimoine financier
- Autres capitaux propres
- Excédent / découvert du bilan

2.6.2.3.1 Capitaux de tiers

Les capitaux de tiers sont structurés en fonction des échéances (durée).

2.6.2.3.1.1 Engagements courants

Toutes les dettes qui seront probablement échues dans le délai d'un an sont inscrites au bilan en tant qu'engagements courants. Il s'agit non seulement des dettes contractées auprès de créanciers, mais aussi de celles qui résultent des comptes de compensation concernant les assurances sociales, la caisse de pension et la TVA.

2.6.2.3.1.2 Engagements financiers à court terme

Les engagements d'une durée résiduelle de moins d'un an sont inscrits au bilan comme étant à court terme. Il convient donc de reporter sur le compte adéquat les crédits qui, à l'origine, avaient été contractés pour une plus longue durée. Il peut s'agir par exemple de crédits fixes, mais aussi de tranches de remboursement exigibles dans l'année.

Exemple:

La commune avait obtenu en 2012 un crédit fixe de 1 000 000 francs d'une durée de dix ans, qui arrivera à échéance le 10 octobre 2022. Il s'agira de reporter ce crédit sur le compte d'engagements financiers à court terme ad hoc le 31 décembre 2021 (2064x à 20144).

2.6.2.3.1.3 Passifs de régularisation

Les passifs de régularisation sont

- des engagements provenant de livraisons et de prestations dont la collectivité a bénéficié au cours de l'exercice budgétaire, qui n'ont pas été facturées mais qui doivent être affectées à la période comptable, ou
- des revenus ou recettes facturés avant la date de clôture des comptes, qui doivent être crédités dans la période comptable suivante (cf. aussi chiffre 2.6.3.4).

Exemple:

Le locataire d'un bien-fonds appartenant à la commune a versé le loyer de janvier le 25 décembre déjà.

2.6.2.3.1.4 Provisions à court terme

Les provisions sont constituées en raison d'événements passés laissant présager une sortie de fonds dans la période comptable suivante (probabilité d'occurrence supérieure à 50 %). Le montant de l'engagement doit pouvoir être estimé de manière fiable et doit être conséquent. La provision est considérée comme étant à court terme lorsque la sortie de fonds est attendue dans l'année (cf. aussi chiffre 2.6.3.5).

Exemples:

Une collaboratrice qui va prendre sa retraite à fin juin de l'année suivante dispose d'un solde de dix jours de vacances. Il a été convenu qu'elle prendrait ses vacances pendant le premier semestre, ou alors que le solde ferait l'objet d'un paiement au moment de son départ. L'avoir de vacances doit donc être inscrit au bilan en tant que provision à court terme.

2 Commentaire des dispositions légales

Un dommage non assuré s'est produit le 26 décembre (éboulement). Les travaux de dégagement ne pourront débuter qu'en janvier et s'achèveront en mars. Leur coût, estimé par le géologue dans son offre, est inscrit au bilan sous forme de provision à court terme.

Les provisions doivent être mentionnées dans l'annexe aux comptes annuels. Dans le tableau des provisions, elles sont inscrites dans une colonne distincte selon qu'elles ont été constituées pendant l'année considérée, utilisées conformément à leur but et à concurrence du montant prévu, ou dissoutes faute d'avoir été (intégralement) utilisées.

2.6.2.3.1.5 Engagements financiers à long terme

Il s'agit des engagements financiers à plus d'un an.

Exemple:

La commune a obtenu en 2012 un crédit fixe de 1 000 000 francs d'une durée de dix ans. Sa durée résiduelle est donc supérieure à un an.

2.6.2.3.1.6 Provisions à long terme

La définition des provisions qui figure au chiffre 2.6.2.3.1.4 est également valable pour les provisions à long terme, à la différence près que l'utilisation de celles-ci n'interviendra pas l'année suivant la date de clôture du bilan, mais à une date ultérieure.

Exemple:

Un dommage non assuré s'est produit le 26 décembre (éboulement). Les travaux de dégagement ne pourront débuter qu'au terme d'une vaste étude géologique qui prendra deux ou trois ans. Leur coût, estimé par le géologue dans son offre, est inscrit au bilan sous forme de provision à long terme.

Les provisions à long terme doivent elles aussi figurer dans le tableau des provisions en annexe aux comptes annuels (cf. chiffre 2.6.2.3.1.4).

2.6.2.3.1.7 Engagements envers les financements spéciaux et les fonds enregistrés comme capitaux de tiers

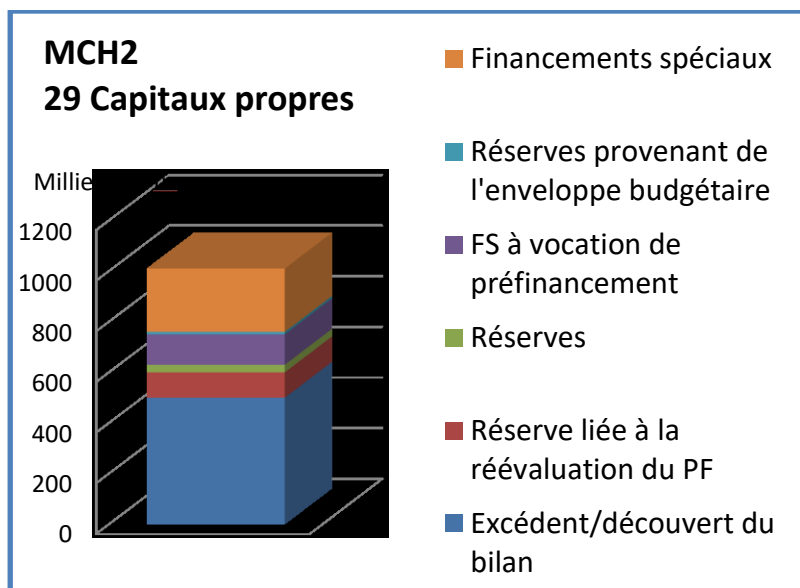
Dans le cas des communes bernoises, les bases légales prévoient des financements spéciaux enregistrés comme capitaux propres, mais pas comme capitaux de tiers. Ce groupe de matières (GM 2092 du bilan) se limite donc aux engagements envers les legs et fondations sans personnalité juridique propre enregistrés comme capitaux de tiers.

Les legs et les fondations sans personnalité juridique propre enregistrés comme capitaux de tiers sont des libéralités affectées au sens des **articles 92 et 93 OCo**. La commune ne peut en disposer que dans le respect du but désigné par le fondateur ou la fondatrice. Vu la grande diversité des affectations possibles, il convient de se référer à l'acte de fondation lors de l'utilisation des ressources, de la comptabilisation et de l'inscription au bilan. Les avoirs doivent être crédités d'un intérêt. S'il ne lui est plus possible de poursuivre le but initial, la commune peut proposer un changement d'affectation à l'OACOT qui statuera par voie de décision. La nouvelle affectation doit respecter la volonté présumée du fondateur ou de la fondatrice, interprétée dans le contexte actuel (**art. 93 OCo**).

2.6.2.3.2 Capitaux propres

Les capitaux propres se composent, selon le MCH2, de plusieurs éléments:

2 Commentaire des dispositions légales



2.6.2.3.2.1 *Financements spéciaux, engagements (+) et avances (-)*

Les financements spéciaux enregistrés comme capitaux propres qui sont inscrits au bilan dans le groupe de matières 290 sont les suivants:

- financement spécial «service du feu»,
- financements spéciaux alimentés par des émoluments qui sont imposés par le droit supérieur,
- financements spéciaux alimentés par des émoluments qui sont prévus par un règlement communal,
- financements spéciaux intitulés «transfert de patrimoine administratif» (**art. 85a OCo**).

Les excédents de revenus cumulés de chacun des financements spéciaux alimentés par des émoluments figurent individuellement dans les capitaux propres. La clôture a lieu dans la fonction elle-même au moyen de groupes de matières déterminés par la nature du financement spécial (cf. chiffre 2.7.1 «Financements spéciaux»).

La codification du plan comptable est impérative dans le cas des financements spéciaux «alimentation en eau» (GM 29001), «traitement des eaux usées» (GM 29002), «gestion des déchets» (GM 29003) et «électricité» (GM 29004).

2.6.2.3.2.2 *Réserves provenant de l'enveloppe budgétaire*

Les réserves provenant de l'enveloppe budgétaire ne sont utilisées que par les communes autorisées à tenir leurs comptes selon des principes de nouvelle gestion publique au sens des **articles 115 ss OCo**. Les budgets de produits non épuisés (excédents comptables, améliorations budgétaires) sont transférés dans le groupe de matières 292x à la fin de l'année. Il y a lieu, dans ce cas, de tenir un compte distinct par domaine.

2.6.2.3.2.3 *Préfinancements*

Le groupe de matières 293 est destiné aux financements spéciaux constitués sur la base d'un règlement communal et qui ne relèvent pas du groupe de matières 290, ainsi qu'aux financements spéciaux destinés au maintien de la valeur pour les tâches «alimentation en eau» et «traitement des eaux usées». La législation bernoise n'autorise pas les préfinancements au sens strict, soit la constitution de réserves pour de futurs projets communaux. Les attributions et les prélèvements ont lieu, dans les fonctions concernées, au moyen des groupes de matières 3893 et 4893. Les financements spéciaux inscrits au bilan au titre de préfinancements ne devraient pas avoir de solde négatif.

2 Commentaire des dispositions légales

Le groupe de matières 293 permet également de comptabiliser, dans deux comptes distincts, les financements spéciaux destinés au maintien de la valeur pour les tâches «alimentation en eau» (GM 29301) et «traitement des eaux usées» (GM 29302). Les attributions et les prélèvements doivent apparaître dans le résultat ordinaire, raison pour laquelle ils sont comptabilisés au moyen des groupes de matières 3510 et 4510.

2.6.2.3.2.4 Réserves (amortissements supplémentaires)

Les amortissements supplémentaires devant être comptabilisés en application des **articles 84 et 85 OCo** sont portés au bilan dans les capitaux propres. La constitution d'une réserve au moyen de tels amortissements, de même que sa dissolution, ne sont admises que dans les cas prévus par la législation (cf. explications détaillées au chiffre 2.6.3.1.3).

2.6.2.3.2.5 Réserve liée à la réévaluation

On entend par «réserve liée à la réévaluation» aussi bien la réserve qui a résulté de la réévaluation du patrimoine financier lors de l'introduction du MCH2 que la réserve de fluctuation. Il convient de distinguer, à cet égard, entre la réserve de fluctuation prévue par les dispositions légales (**art. 81a OCo et T2-3, al. 2, ch. 5 OCo**, GM 29601), d'une part, et la réserve de valeur marchande sur instruments financiers (GM 2961x), d'autre part.

Réserve liée à la réévaluation

Le patrimoine financier est réévalué au moment de l'introduction du MCH2 (**art. T2-3 OCo**). Les corrections de valeur sont comptabilisées au moyen du compte d'immobilisation ad hoc et attribuées à la réserve liée à la réévaluation du patrimoine financier (GM 29600). Une fois le MCH2 introduit, toute autre attribution à cette réserve est exclue.

Les communes bourgeoises et les autres collectivités de droit public soumises à l'impôt évaluent leur patrimoine financier selon la législation fiscale, et sont donc exclues du champ d'application des prescriptions concernant la réserve liée à la réévaluation.

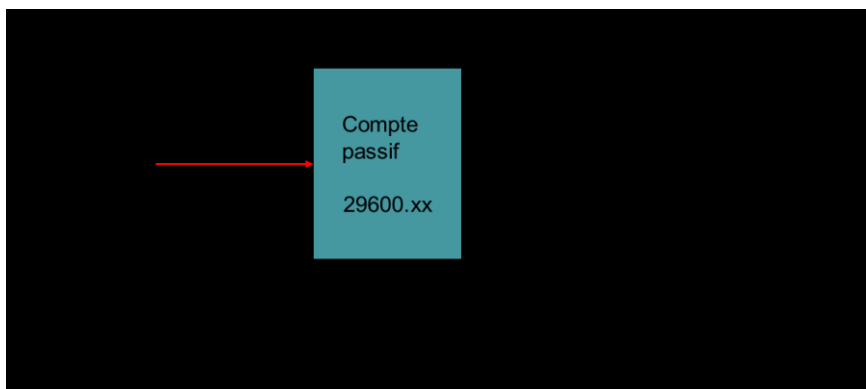
Les prélèvements sur la réserve liée à la réévaluation, dans les cinq premières années suivant l'introduction du MCH2, ont lieu conformément aux règles suivantes (**art. T 2-3, al. 2 OCo**):

- a) Ils sont obligatoires en cas de vente d'éléments du patrimoine financier qui avaient été revalorisés (à concurrence du montant de la revalorisation).
- b) Ils sont admis jusqu'à concurrence du montant de la perte résultant d'une réévaluation périodique du patrimoine financier au sens de l'**article 81, alinéas 3 et 4 OCo**.

Exemples:

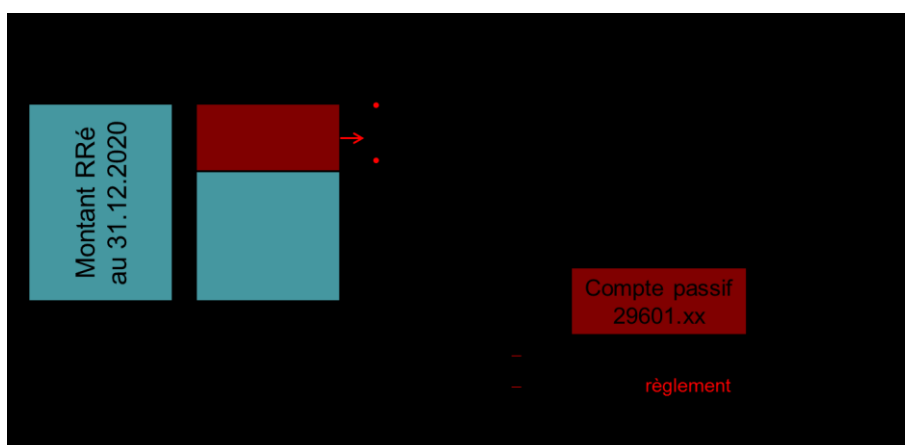
- a) *Depuis plusieurs années, la commune est propriétaire du bien-fonds sis rue du Lac. Suite à la réévaluation de ce dernier (à 750 000 fr.) lors du passage au MCH2, le montant de 250 000 francs correspondant à la revalorisation a été attribué à la réserve liée à la réévaluation. La commune vend ce bien-fonds en 2017 pour un montant de 750 000 francs. Elle doit alors impérativement prélever sur la réserve liée à la réévaluation le montant de 250 000 francs sur lequel avait porté l'attribution à l'époque (comptabilisation dans le GM 48 conformément à l'art. 78, al. OCo).*
- b1) *La commune est propriétaire de plusieurs biens-fonds, dont celui de la rue du Lac (cf. exemple a). Elle constate, à l'occasion de la réévaluation périodique, que le bien-fonds sis rue Plein-Soleil, inscrit au bilan pour un montant de 500 000 francs, est surévalué; elle le dévalue à 450 000 francs en passant une écriture sous «rectifications, immobilisations corporelles PF». Lors de l'introduction du MCH2, le bien-fonds de la rue Plein-Soleil n'avait pas été revalorisé. La commune a la possibilité de prélever 50 000 francs sur la réserve liée à la réévaluation (comptabilisation dans le GM 48 conformément à l'art. 78, al. OCo).*
- b2) *La commune acquiert en 2017 le bien-fonds sis chemin de la Forêt pour un montant de 600 000 francs. Elle le revend en 2018 au prix de 580 000 francs, enregistrant une perte de 20 000 francs comptabilisée sous «pertes réalisées sur les terrains PF». Elle dispose d'un délai de cinq ans à compter du passage au MCH2 pour prélever 20 000 francs sur la réserve liée à la réévaluation (comptabilisation dans le GM 48 conformément à l'art. 78, al. OCo).*

2 Commentaire des dispositions légales

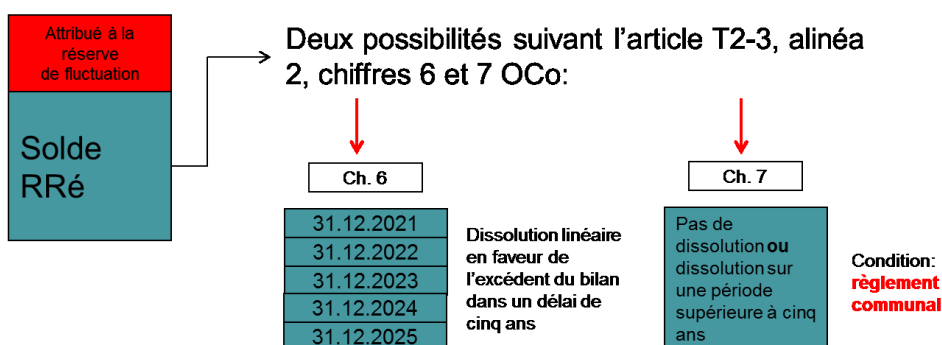


Cinq ans après l'introduction du MCH2, dix pour cent du total des immobilisations financières et cinq pour cent du total des immobilisations corporelles du patrimoine financier sont transférés dans la réserve de fluctuation (GM 29601).

Pour autant que la commune dispose d'une base réglementaire, elle est autorisée à effectuer d'autres prélèvements sur la réserve liée à la réévaluation une fois sa réserve de fluctuation épuisée. De tels prélèvements sont admissibles jusqu'à concurrence du montant de la dépréciation résultant de la réévaluation périodique du patrimoine financier ou de celui des dépréciations effectives durables et des pertes (**art. T2-3, al. 2, ch. 3, lit. b et art. 81a OCo**).



Mise en œuvre de l'article T2-3, alinéa 2, chiffres 6 et 7 OCo



2 Commentaire des dispositions légales

Réserve de fluctuation

Les réserves de fluctuation sont destinées à la compensation des dépréciations ou des pertes résultant de la réévaluation du patrimoine financier. Elles permettent de compenser les fluctuations de valeur du patrimoine financier et d'atténuer l'impact de pertes éventuelles. La commune peut prévoir des attributions à la réserve de fluctuation qui tiennent compte des risques.

- Réserve de fluctuation légale (GM 29601)

Cinq ans après l'introduction du MCH2, une partie de la réserve liée à la réévaluation du patrimoine financier est transférée dans la réserve de fluctuation en application de l'**article T 2-3, alinéa 2, chiffre 5 OCo**. La part transférée est calculée comme suit: dix pour cent du total des immobilisations financières et cinq pour cent du total des immobilisations corporelles.

- Réserve de fluctuation réglementaire (réserve de valeur marchande sur instruments financiers, GM 2961x)

Une commune qui entend alimenter volontairement une réserve de fluctuation doit adopter un règlement à cet égard. Si elle se dote d'une telle réserve dès l'introduction du MCH2, en plus de la réserve liée à la réévaluation, elle l'inscrira au bilan dans le groupe de matières 2961x (réserve de valeur marchande sur instruments financiers).

Exemple:

La commune prévoit dans son règlement «Réserve de fluctuation» que, dans le cas où les comptes dégagent un résultat positif, une part de celui-ci doit être attribuée à la réserve de fluctuation. Le montant de l'attribution ne doit pas excéder deux pour cent du patrimoine financier total. De plus, la réserve de fluctuation ne peut être alimentée que jusqu'à concurrence de 15 pour cent du patrimoine financier total.

2.6.2.3.2.6 Autres capitaux propres

Il s'agit des capitaux propres qui ne peuvent être attribués à aucun autre groupe de matières des capitaux propres.

Exemples: capital de dotation des établissements propres, biens bourgeois dans le cas des communes mixtes.

2.6.2.3.2.7 Excédent / découvert du bilan

L'excédent ou le découvert du bilan se divise en deux parties: le résultat annuel (GM 2900) et les résultats cumulés des années précédentes (GM 2999). L'inscription a toujours lieu au passif du bilan. Un signe positif précède un excédent du bilan, et un signe négatif, un découvert.

Par résultat annuel, on entend le résultat du compte général, sans les financements spéciaux dits «normaux», qui concernent les tâches financées par les émoluments. Dès le début de l'année suivante, le solde est reporté sur le groupe de matières 2999 Résultats cumulés des années précédentes.

Un découvert doit être amorti dans un délai de huit ans à compter de sa première inscription au bilan. Il ne doit pas excéder un tiers du revenu annuel ordinaire des impôts (**art. 74 LCo**). Il est renvoyé notamment au chiffre 2.9 Surveillance cantonale.

Les changements subis par les différents postes des capitaux propres (GM 29) au cours de l'exercice sont mis en évidence dans l'état des capitaux propres.

2 Commentaire des dispositions légales

2.6.3 Compte de résultats et compte des investissements

2.6.3.1 Compte de résultats

OCo	Compte de résultats	Art. 78 ¹ Le compte de résultats comprend les dépenses de consommation (charges) et les recettes qui y sont liées (revenus). ² Il indique à un premier niveau le résultat opérationnel et à un second niveau le résultat extraordinaire, avec l'excédent de charges ou de revenus respectif. ³ Son résultat total modifie les capitaux propres. ⁴ Sont réputés charges et revenus extraordinaires <i>a</i> les attributions aux financements spéciaux et les prélèvements sur de tels financements qui visent un préfinancement et reposent sur une base légale exclusive-ment communale; <i>b</i> les attributions aux réserves provenant de l'enveloppe budgétaire et les prélèvements sur de telles réserves; <i>c</i> les prélèvements sur la réserve liée à la réévaluation du patrimoine financier; <i>d</i> les attributions à la réserve de fluctuation et les prélèvements sur cette réserve; <i>e</i> les amortissements supplémentaires; <i>f</i> les attributions au financement spécial «transfert de patrimoine administratif» et les prélèvements sur ce financement en application de l'article 85a ainsi que <i>g</i> l'amortissement du découvert du bilan.
------------	---------------------	---

Le compte de résultats comprend les dépenses de consommation et les revenus y afférents d'un exercice comptable. Les charges ne créent pas de contre-valeurs utilisables plusieurs années.

Les charges du compte de résultats sont en particulier les suivantes:

- Charges de personnel
- Biens, services et marchandises imputés
- Charges d'intérêt
- Amortissements
- Remboursements
- Subventions à d'autres collectivités pour les dépenses de consommation (charges de transfert)

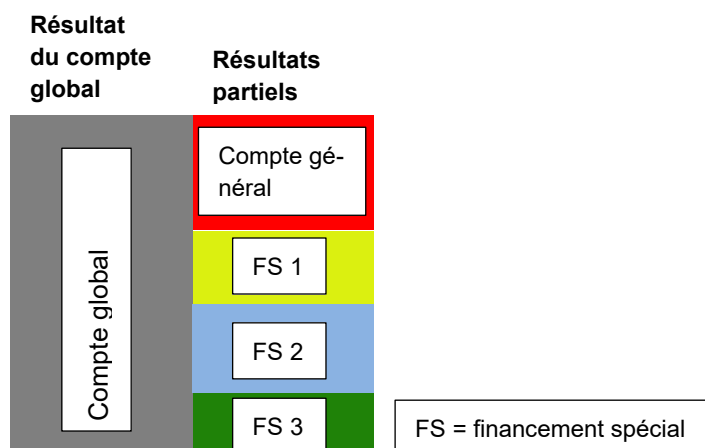
Les revenus sont les suivants:

- Revenus fiscaux
- Rendement de la fortune
- Emoluments (rétributions)
- Prestations de la péréquation financière
- Remboursements et subventions (revenus de transfert)

La différence entre le total des charges et celui des revenus représente le résultat du compte global. Ce dernier se compose des résultats du compte général et de ceux des financements spéciaux présentés séparément.

2 Commentaire des dispositions légales

Présentation schématique:



Le résultat du compte général est le résultat annuel de la collectivité.

Lors de la clôture de l'exercice, les résultats sont comptabilisés comme suit:

Compte général

- Excédent de revenus 9990.9000.xx / 2990x.xx
- Excédent de charges 2990x.xx / 9990.9001.xx

Financements spéciaux

- Excédent de revenus xxxx.9010.xx / 290xx.xx
- Excédent de charges 290xx.xx / xxxx.9011.xx

2.6.3.1.1 Présentation échelonnée des résultats

Le compte de résultats est à plusieurs niveaux, de manière à faire apparaître, d'une part, le résultat opérationnel, qui se compose du résultat provenant des activités d'exploitation et du résultat provenant de financements, et, d'autre part, le résultat extraordinaire. L'addition des deux niveaux donne le résultat total.

Charges d'exploitation		Résultat opérationnel	Résultat total
30	Charges de personnel		
31	Charges de biens et services et autres charges d'exploitation		
33	Amortissements du patrimoine administratif		
35	Attributions aux fonds et financements spéciaux		
36	Charges de transfert		
37	Subventions à redistribuer		
Revenus d'exploitation			
40	Revenus fiscaux		
41	Revenus régaliens et de concessions		
42	Taxes		
43	Revenus divers		
45	Prélèvements sur les fonds et financements spéciaux		
46	Revenus de transfert		
47	Subventions à redistribuer		

2 Commentaire des dispositions légales

Résultat provenant des activités d'exploitation (résultat intermédiaire provenant des charges et des revenus d'exploitation ordinaires, avant le résultat financier)			
34	Charges financières		
44	Revenus financiers		
Résultat provenant de financements (résultat intermédiaire correspondant au solde des charges financières et des revenus financiers)			
Résultat opérationnel			
38	Charges extraordinaires		
48	Revenus extraordinaires		
Résultat extraordinaire			
Résultat total du compte de résultats			

Les résultats doivent être présentés séparément pour les domaines suivants:

- Compte global
- Compte général
- Financements spéciaux prévus par le droit supérieur (alimentation en eau, traitement des eaux usées, gestion des déchets), **obligatoirement**
- Financements spéciaux prévus par un règlement communal, sur une base volontaire

2.6.3.1.2 Charges et revenus extraordinaires

Selon la recommandation numéro 04 du Manuel MCH2, les charges et les revenus «sont considérés comme extraordinaires lorsque l'on ne pouvait en aucune manière les envisager, lorsqu'ils se soustraient à toute influence et tout contrôle, et lorsqu'ils ne font pas partie de l'activité opérationnelle (fourniture des prestations)». Cette définition, formulée en termes très généraux, laisse une grande latitude d'interprétation et ne facilite guère l'appréciation au cas par cas du caractère exceptionnel ou non d'une charge ou d'un revenu. Le canton a donc dressé une liste exhaustive des charges et des revenus extraordinaires à l'article **78, alinéa 4 OCo**:

- attributions aux financements spéciaux et prélèvements sur de tels financements qui visent un préfinancement et reposent sur une base légale exclusivement communale;
- attributions aux réserves provenant de l'enveloppe budgétaire et prélèvements sur de telles réserves;
- prélèvements sur la réserve liée à la réévaluation du patrimoine financier;
- attributions à la réserve de fluctuation et prélèvements sur cette réserve;
- amortissements supplémentaires au sens de l'**article 84 OCo**;
- attributions au financement spécial «transfert de patrimoine administratif» et prélèvements sur ce financement en application de l'**article 85a OCo** et
- amortissement du découvert du bilan (pertinent pour le budget uniquement).

2.6.3.1.3 Amortissements supplémentaires

OCo	1 Principes	Art. 84 ¹ Les communes municipales, les communes mixtes, les paroisses générales et les paroisses comptabilisent des amortissements supplémentaires lorsque, pour l'exercice considéré, a le compte de résultats enregistre un excédent de revenus, et que
------------	-------------	--

2 Commentaire des dispositions légales

2 Calcul et comptabilisation

b les amortissements ordinaires sont inférieurs aux investissements nets.

^{1a} En cas de découvert de son bilan, la commune ou la paroisse l'amortit avant de comptabiliser des amortissements supplémentaires.

² Les amortissements supplémentaires ne sont pas admis dans le cas des financements spéciaux alimentés par des émoluments.

³ Les amortissements supplémentaires doivent être inscrits au budget.

⁴ Les amortissements supplémentaires calculés lors de la clôture qui sont supérieurs aux montants budgétés doivent impérativement être comptabilisés.

Art. 85

¹ Les amortissements supplémentaires correspondent à la différence entre les investissements nets et les amortissements ordinaires, mais seulement jusqu'à concurrence de l'excédent de revenus. Seul le compte général est pris en considération.

² Les amortissements supplémentaires sont inscrits au passif du bilan, dans le compte ad hoc.

³ La réserve ainsi constituée est dissoute en faveur du compte «excédent/découvert du bilan» dans la mesure où

a l'exercice se solde par un excédent de charges du compte général et

b le rapport entre l'excédent du bilan d'une part, et la somme des rentrées fiscales et du montant versé ou reçu au titre de la péréquation financière d'autre part, se situe en-deçà d'une valeur donnée.

⁴ La formule de calcul, la valeur déterminante selon le type de commune et le montant maximal de la dissolution au sens de l'alinéa 3 sont fixés à l'annexe 3.

Seules les communes municipales, les communes mixtes, les paroisses et les paroisses générales comptabilisent des amortissements supplémentaires (**art. 84 OCo**). Les autres collectivités ne sont pas autorisées à le faire.

Les amortissements supplémentaires sont une réserve de politique financière du compte général. Ils ne sont pas admis dans le cas des financements spéciaux alimentés par des émoluments.

La constitution d'une réserve au moyen d'amortissements supplémentaires tout comme la dissolution d'une telle réserve sont soumises aux conditions énoncées par les **articles 84 et 85 OCo**. Ces deux opérations comptables sont obligatoires lorsque les conditions sont remplies, et exclues dans le cas inverse. Les communes ne sont pas libres d'amortir le patrimoine administratif comme elles l'entendent.

Les amortissements supplémentaires doivent être inscrits au budget (**art. 84, al. 3 OCo**). Il y a lieu de les calculer au moment de la clôture, sur la base du résultat annuel. Si leur montant se révèle

2 Commentaire des dispositions légales

supérieur à celui qui avait été budgété, ils doivent impérativement être comptabilisés. Aucune décision d'octroi de crédit supplémentaire n'est requise.

L'OACOT met un outil de calcul des amortissements supplémentaires à la disposition des communes sous forme de fichier Excel (www.be.ch/mch2 -> Outils de travail).

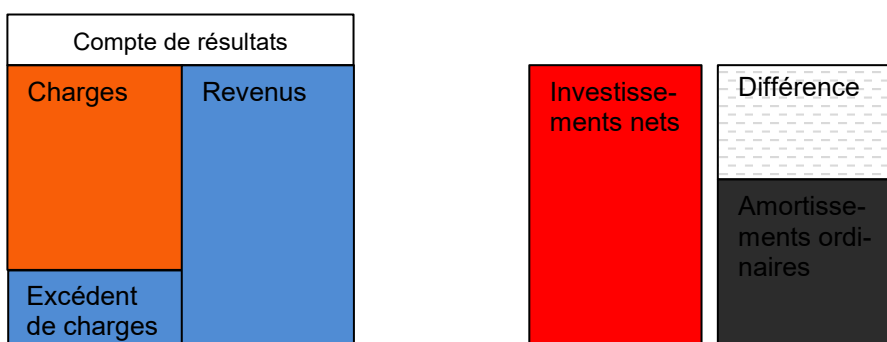
a) **Conditions** applicables à la **constitution** d'une réserve au moyen d'amortissements supplémentaires (**art. 84 OCo**)

Des amortissements supplémentaires doivent être comptabilisés lorsque les conditions cumulatives suivantes sont remplies:

- Le compte général présente un excédent de revenus.
- Les amortissements ordinaires sont inférieurs aux investissements nets du compte général.

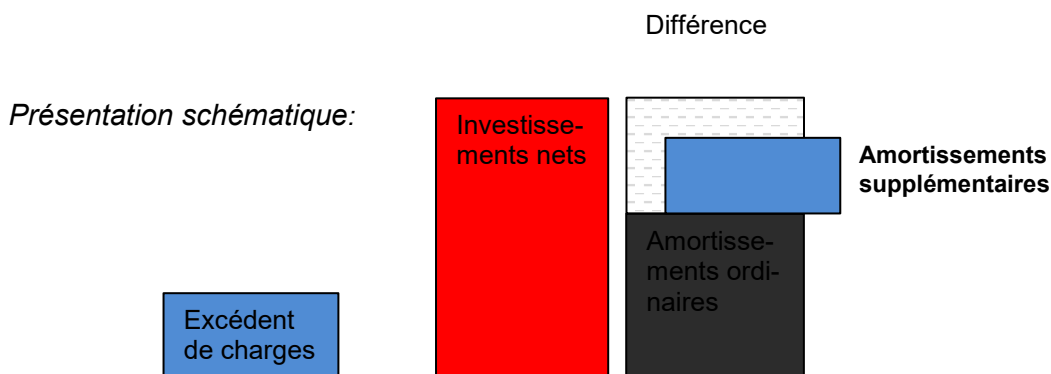
En cas de découvert de son bilan, la commune ou la paroisse l'amortit avant de comptabiliser des amortissements supplémentaires.

Présentation schématique:



b) **Calcul** du **montant** des amortissements supplémentaires (**art. 85, al. 1 OCo**)

Les amortissements supplémentaires correspondent à la différence entre les investissements nets et les amortissements ordinaires, mais seulement jusqu'à concurrence de l'excédent de revenus.



2 Commentaire des dispositions légales

Exemple de la commune de Financey:

2017	CHF
Charges du compte général	982 000,00
Revenus du compte général	<u>997 000,00</u>
Excédent de revenus du compte général	15 000,00
Investissements nets du compte général	2 540 000,00
Amortissements ordinaires du compte général	101 000,00
Différence	2 439 000,00
Amortissements supplémentaires	15 000,00

c) **Conditions** et **calcul** applicables à la **dissolution** d'une réserve constituée par les amortissements supplémentaires (**art. 85, al. 3 et annexe 3 OCo**)

Les prélèvements sur la réserve de politique financière (GM 2940) sont obligatoires lorsque le compte général présente un excédent de charges et que le quotient de l'excédent du bilan (QEB) se situe en deçà d'une certaine valeur.

Définition du QEB:

Excédent du bilan (GM 299) en % des rentrées fiscales et du montant de la péréquation financière

Calcul du QEB:

$$\frac{\text{Excédent du bilan} \times 100}{\text{Impôts directs des PP et des PM} \pm \text{montant de la péréquation financière}}$$

Facteurs de calcul

Excédent du bilan: *Compte du bilan du groupe de matières 299*

Impôts directs des PP: *Impôts directs des personnes physiques (GM 400 du compte de résultats)*

Impôts directs des PM: *Impôts directs des personnes morales (GM 401 du compte de résultats)*

Péréquation financière pour les communes municipales et les communes mixtes:

Montants versés ou reçus au titre de la péréquation financière:

Réduction des disparités (GM 4622.7/3622.7)

Dotations minimales (GM 4621.5)

Indemnité forfaitaire versée en compensation des charges de centre (GM 4621.6)

Prestation complémentaire géo-topographique (GM 4621.6)

Prestation complémentaire socio-démographique (GM 4621.6)

2 Commentaire des dispositions légales

Péréquation financière pour les paroisses et les paroisses générales:

Montants versés ou reçus au titre de la péréquation financière selon le décret du 9 février 1982 sur la compensation financière entre les paroisses réformées évangéliques du canton de Berne (RSB 415.2)²⁷

La réserve constituée par les amortissements supplémentaires (GM 29400) doit être dissoute à raison du montant de l'excédent de charges au plus lorsque le QEB calculé selon la formule précitée est inférieur à

- 30 pour cent dans le cas des communes municipales et des communes mixtes et à
- 75 pour cent dans le cas des paroisses.

Après dissolution de la réserve, le QEB doit atteindre, respectivement, 30 pour cent ou 75 pour cent au moins.

Exemple de la commune de Finacey:

		2018	2019	2020	2020 nouveau
		CHF	CHF	CHF	CHF
Excédent de charges (9001)		50'000.00	60'000.00	45'000.00	31'000.00
Solde de l'excédent du bilan (GM 299)		235'000.00	175'000.00	130'000.00	144'000.00
Impôts	GM 400	380'000.00	380'000.00	370'000.00	
	GM 401	35'000.00	35'000.00	40'000.00	
LPFC Bénéficiaire		60'000.00	60'000.00	70'000.00	
Total		475'000.00	475'000.00	480'000.00	480'000.00
Solde des amortissements supplémentaires (GM 29400)		15'000.00	15'000.00	15'000.00	1'000.00
QEB		49.47%	36.84%	27.08%	30.00%
		Prélèvement zéro	Prélèvement zéro	Prélèvement 14'000.00	

Calcul du montant du prélèvement: 30 % de 480 000 francs moins le solde de l'excédent du bilan avant la dissolution (480 000 x 30 % ./ 130 000)

d) Codification comptable concernant les amortissements supplémentaires

Constitution de la réserve: 9900.3894.xx – 29400.xx

Dissolution de la réserve: 29400.xx – 9900.4894.xx

²⁷ Depuis le 1^{er} janvier 2020, conformément à la loi sur les Eglises nationales bernoises (loi sur les Eglises nationales, LEGN)

2 Commentaire des dispositions légales

2.6.3.2 Imputations internes

OCco	Imputations internes	Art. 94 ¹ 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> assurer la transparence et la comparabilité des comptes annuels.
------	----------------------	--

2.6.3.2.1 Généralités

Les imputations internes sont des écritures de crédit ou de débit pour des prestations fournies au sein même de la commune. Mettant en évidence les charges occasionnées et les revenus obtenus, elles visent à promouvoir la prise en compte des coûts et la responsabilité propre tout en garantissant la transparence.

Il y a lieu de passer des écritures d'imputation interne lorsque l'exactitude de la facturation, la garantie de l'accomplissement économique des tâches ou la comparabilité entre les communes revêtent de l'importance ou l'exigent. L'imputation interne des charges de personnel, des charges de biens et services et autres charges d'exploitation, des amortissements, des charges d'intérêt ainsi que des revenus des différentes fonctions fournit une base permettant d'apprécier si les tâches sont accomplies de manière économique.

2.6.3.2.2 Rémunération de certaines prestations de services

La rémunération de certaines prestations de services doit être comptabilisée sous forme d'imputation interne entre les fonctions du compte de résultats. Le principe, à cet égard, est qu'une telle écriture soit passée pour toute prestation fournie en faveur d'un autre domaine d'activité (fonction) ou d'un autre service à l'intérieur de la commune.

Les bases de calcul des imputations internes sont les suivantes:

- Charges / revenus d'un domaine d'activité ou d'une fonction
- Coûts / rentrées financières d'une prestation
- Mesure quantitative (nombre de pièces, dimensions, part en pourcent)
- Prix d'achat
- Prix du marché pour le matériel produit par la commune
- Charges de personnel (saisie des prestations et du temps de travail)

Le montant des imputations internes doit être fixé de manière objective et appropriée. La commune est tenue de suivre à cet égard une pratique constante.

2.6.3.2.3 Charges de personnel

Les charges de personnel (traitements et charges sociales) qui concernent plusieurs fonctions doivent être imputées de manière interne en application d'une clé de répartition objective, de préférence au moyen du logiciel de comptabilité des salaires directement. Si le logiciel ne permet pas de procéder de la sorte, les traitements et les charges sociales sont comptabilisés globalement, et les imputations internes ne sont effectuées que dans un second temps.

2 Commentaire des dispositions légales

2.6.3.2.4 Calcul des imputations internes basé sur les coûts complets

Dans les domaines faisant l'objet des financements spéciaux «alimentation en eau», «traitement des eaux usées» et «gestion des déchets», la loi prescrit la couverture des coûts, de sorte que les imputations internes doivent impérativement être comptabilisées sur la base des coûts complets.

Calcul des **coûts complets**:

Les coûts complets de l'administration générale sont calculés à partir du résultat de la comptabilité financière ou, le cas échéant, de la comptabilité analytique d'exploitation.

Les prestations fournies par l'administration générale en faveur des domaines pour lesquels il existe un financement spécial peuvent être imputées selon la formule suivante:

$$\frac{\text{Coûts de l'administration générale} \times \text{heures de travail consacrées à l'administration du domaine}}{\text{Total des heures de travail accomplies par l'administration}}$$

Les coûts de l'administration générale se composent des charges d'exploitation et des charges financières. Les charges d'exploitation sont les charges brutes de l'administration générale selon la comptabilité financière. Les charges financières (p. ex. pour le bâtiment administratif) à prendre en compte dans les imputations internes doivent être déterminées en dehors de la comptabilité.

Il va de soi que les méthodes permettant de déterminer plus précisément les coûts, par exemple sur la base d'une **comptabilité analytique** détaillée, doivent être privilégiées le cas échéant. Il convient en tous les cas de garantir l'imputation interne des coûts complets attestés.

La méthode du **calcul par majoration** offre une autre possibilité de déterminer les coûts complets. Elle fait appel à un facteur de multiplication des salaires dans un domaine donné.

2.6.3.2.5 Comptabilisation des imputations internes

A l'intérieur du compte général (sans les financements spéciaux «normaux», alimentés par des émoluments), les écritures concernant les imputations internes sont toujours passées dans les groupes de matières 39 et 49.

Vis-à-vis des financements spéciaux «normaux», alimentés par des émoluments et présentés séparément, les imputations internes sont comptabilisées en tant que dédommagements aux/des syndicats de communes.

Comme indiqué au chiffre 2.6.3.1.1, les résultats du compte global, du compte général et des financements spéciaux doivent être présentés de manière échelonnée. Les groupes de matières 39/49 ne figurent toutefois pas dans la présentation échelonnée des résultats. Ils ne doivent dès lors pas servir à la comptabilisation d'imputations internes entre les structures comptables, faute de quoi les opérations de débit et de crédit du compte général et des financements spéciaux «normaux» ne seraient pas intégralement représentées.

Les groupes de matières suivants sont à disposition:

- 3612/4612 Charges de personnel, charges de biens et services (pour autant qu'elles n'aient pas été comptabilisées dans le compte matériellement approprié)
- 3409/4409 Charges ou revenus d'intérêt

2 Commentaire des dispositions légales

2.6.3.3 Compte des investissements

OCo Compte des investissements

Art. 79

¹ Le compte des investissements comptabilise les dépenses et les recettes qui créent ou augmentent le patrimoine administratif, dont la durée d'utilisation, en particulier pour les objets subventionnés propriété de tiers, s'étend sur plusieurs années.

² Le résultat du compte des investissements modifie le patrimoine administratif.

Limites d'inscription à l'actif

Art. 79a

¹ Le conseil communal d'une commune municipale ou d'une commune mixte peut inscrire des dépenses d'investissement au compte de résultats pour autant qu'elles ne dépassent pas les limites d'inscription à l'actif suivantes:

Nombre d'habitants et habitantes	Limite d'inscription à l'actif
----------------------------------	--------------------------------

Jusqu'à 1000:	25 000 francs
---------------	---------------

De plus de 1000 à 5000:	50 000 francs
-------------------------	---------------

De plus de 5000 à 10 000:	75 000 francs
---------------------------	---------------

De plus de 10 000:	100 000 francs
--------------------	----------------

² Toutes les autres collectivités de droit public au sens de l'article 2, alinéa 1 LCo doivent respecter les limites d'inscription à l'actif suivantes compte tenu soit du total du roulement du compte de résultats, soit du total du bilan:

Total du roulement du compte de résultats	Total du bilan	Limite d'inscription à l'actif
---	----------------	--------------------------------

Inférieur ou égal à 4 millions de francs	Inférieur ou égal à 6 millions de francs	25 000 francs
--	--	---------------

Supérieur à 4 millions de francs	Supérieur à 6 millions de francs	50 000 francs
----------------------------------	----------------------------------	---------------

Supérieur à 20 millions de francs	Supérieur à 30 millions de francs	75 000 francs
-----------------------------------	-----------------------------------	---------------

Supérieur à 60 millions de francs	Supérieur à 80 millions de francs	100 000 francs
-----------------------------------	-----------------------------------	----------------

³ Si le total du bilan et le total du roulement du compte de résultats au sens de l'alinéa 2 indiquent deux limites d'inscription à l'actif différentes, la valeur inférieure est déterminante.

⁴ La limite d'inscription à l'actif au sens de l'alinéa 2 est déterminée sur la base du total du roulement du compte de résultats et du total du bilan moyens des trois exercices précédents.

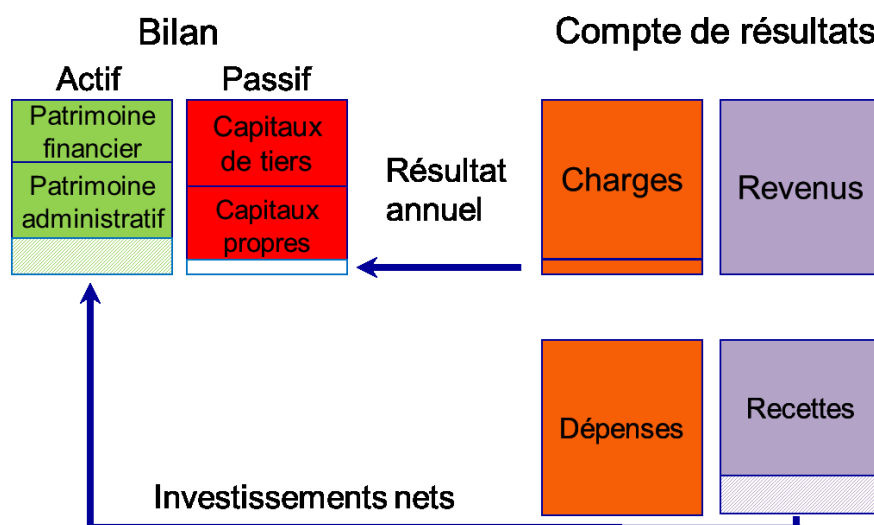
⁵ Les communes suivent une pratique constante.

2 Commentaire des dispositions légales

Le compte des investissements comprend les dépenses et les recettes d'investissement. Les dépenses d'investissement servent toutes à l'acquisition, à la création ou à l'amélioration de biens durables qui sont nécessaires à l'accomplissement de tâches publiques. Les actifs qu'elles génèrent ont une durée d'utilisation de plusieurs années (aspect quantitatif) ou prolongent cette durée (aspect qualitatif).

Il en résulte que seules les dépenses et les recettes qui créent ou augmentent le patrimoine administratif peuvent être comptabilisées dans le compte des investissements. Les augmentations et les diminutions des placements financiers et des immobilisations corporelles du patrimoine financier ne sont pas des investissements, de sorte qu'elles sont directement comptabilisées au bilan.

Présentation schématique



L'aspect **quantitatif** concerne la création ou l'augmentation substantielle de capacités; il peut s'agir par exemple de la construction d'une nouvelle route ou de l'agrandissement d'un bâtiment scolaire.

L'aspect **qualitatif** est lié à la prolongation de la durée d'utilisation d'un bien existant; il peut s'agir par exemple de la **remise en état** d'une route sans extension de ses capacités.

Les charges destinées au seul maintien de la valeur ou entretien, ne générant aucune plus-value, doivent être comptabilisées dans le compte de résultats indépendamment de la limite d'inscription à l'actif.

Il en résulte que les investissements sont

- les dépenses servant à l'acquisition, à la création, à l'amélioration ou à la réfection de biens durables du patrimoine administratif;
- les prestations de la commune elle-même destinées à la création ou à l'amélioration de biens du patrimoine administratif (comptabilisées au crédit du compte de résultats);
- les subventions en faveur de l'acquisition, de la création, de l'amélioration ou de la réfection de biens durables qui sont nécessaires à l'accomplissement de tâches publiques (subventions d'investissement);
- les prêts et participations du patrimoine administratif;
- le report de biens du patrimoine financier au patrimoine administratif.

Les subventions d'investissement accordées par la Confédération, le canton, d'autres collectivités ou des tiers sont comptabilisées comme recettes dans le compte des investissements.

2 Commentaire des dispositions légales

Les dépenses et les recettes du compte des investissements sont reportées au bilan à la fin de l'exercice au moyen des groupes de matières 690 et 590 respectivement.

2.6.3.3.1 Limites d'inscription à l'actif

Comme indiqué plus haut, la distinction entre les dépenses d'investissement et les dépenses de consommation est aisée d'un point de vue économique. Il ne serait toutefois pas judicieux, pour des questions pratiques, de saisir toutes les petites dépenses d'investissement dans le compte des investissements. Il convient au contraire de les traiter comme des dépenses de consommation lorsqu'elles ne sont pas significatives.

Le conseil communal peut inscrire des dépenses d'investissement au compte de résultats pour autant qu'elles ne dépassent pas les limites – maximales – d'inscription à l'actif fixées à l'**article 79a OCo**. La commune est en revanche libre de porter au bilan des investissements d'un montant inférieur, moyennant un arrêté du conseil communal. Elle peut opter pour une seule limite applicable à tous les investissements, ou alors prévoir des limites différentes pour le compte général et pour les financements spéciaux. En soi, la législation permet également des limites distinctes en fonction des catégories d'immobilisations, mais la mise en œuvre serait assez compliquée. Les communes doivent en tous les cas suivre une pratique constante.

2.6.3.3.2 Comptabilisation des investissements

Si, dans l'économie privée, les investissements sont directement inscrits au bilan, il n'en va pas de même pour les collectivités publiques, qui les comptabilisent tout d'abord dans le compte des investissements pour des raisons de politique financière et compte tenu des exigences imposées par la législation relative aux crédits. Ce n'est qu'à la fin de l'exercice que les investissements sont reportés dans les comptes de l'actif du bilan (colonnes «doit» ou «avoir»).

Pour les détails, il est renvoyé à l'exemple de comptabilisation 6.1 du chapitre 4.

Les dépenses et les recettes du compte des investissements ne sauraient être compensées au moment de la clôture, mais doivent être comptabilisées de manière brute. Les dépenses sont affectées au bien d'investissement auquel elles sont destinées. Les investissements nets servent donc de base au calcul des amortissements linéaires (inscription des montants nets à l'actif).

2.6.3.3.3 Comptabilité des immobilisations

Toutes les communes tiennent une comptabilité des immobilisations. Il est renvoyé, à cet égard, aux explications du chapitre 6.

2.6.3.4 Régularisations

Les charges et les revenus sont portés au compte de résultats, et les dépenses et les recettes, au compte des investissements de l'exercice auquel ils se rapportent, afin que l'exactitude des comptes annuels soit garantie. Les divers points exposés ci-après doivent être observés à cet égard.

Créances vis-à-vis de tiers et engagements courants provenant de livraisons et de prestations de tiers:

En vertu du principe de l'échéance, tous les engagements contractés doivent être comptabilisés en tant que charges et tous les avoirs entrés en force, en tant que revenus, au plus tard lors de la clôture des comptes annuels. Il ne doit toutefois s'agir que de charges et de revenus concernant l'exercice en question. Les communes qui, en cours d'année, n'ont comptabilisé que les paiements effectifs doivent inscrire au bilan, à sa clôture, les opérations dont le règlement n'est pas encore intervenu (montants dus).

2 Commentaire des dispositions légales

Actifs et passifs de régularisation:

Les créances monétaires et les engagements à court terme dont le montant est connu puisqu'ils ont donné lieu, pendant l'exercice, à une sortie ou à une rentrée d'argent, mais qui concernent l'exercice suivant, doivent être saisis dans des comptes de régularisation. Ceux-ci ne sont utilisés qu'au moment de la clôture. Dès la réouverture des comptes l'année suivante, les actifs et passifs de régularisation sont dissous au moyen de l'opération comptable inverse de celle qui avait servi à leur constitution.

Contrairement à ce qui prévaut pour les provisions, il n'existe aucune incertitude, dans le cas des actifs et des passifs de régularisation, s'agissant de leur probabilité d'occurrence. Seul le montant peut être encore indéterminé (passifs de régularisation) et, suivant les circonstances, nécessiter une estimation.

Les régularisations servant à épuiser les crédits budgétaires non utilisés ne sont pas admises.

Exemples:

Actif de régularisation

La commune verse en décembre les loyers pour l'utilisation de locaux en janvier.

Passif de régularisation

Le conseil communal décide en décembre l'acquisition d'une nouvelle photocopieuse, qui est commandée et livrée le même mois. La facture ne sera toutefois envoyée qu'en janvier de l'année suivante.

Aucune régularisation à charge de l'exercice

Le conseil communal décide en décembre l'acquisition d'une nouvelle photocopieuse. La commande, la livraison et la facturation n'interviennent toutefois qu'en janvier de l'année suivante. Aucune régularisation n'est nécessaire pour l'exercice sur le point d'être clôturé. Les charges sont comptabilisées l'année suivante, avec effet sur les résultats.

2.6.3.5 Provisions et engagements conditionnels

Les provisions – définies au chapitre 2.1.4.2.10 – ne peuvent être affectées qu'au but pour lequel elles ont été créées.

Les revenus et les charges à venir ne sont pas des événements à portée contraignante de nature à requérir la constitution d'une provision. De même les engagements exigibles non facturés impliquent la comptabilisation non pas de provisions, mais de passifs de régularisation (leur occurrence est certaine).

Les engagements conditionnels sont des engagements probables résultant d'un événement passé mais qui doivent encore être confirmés par un événement à venir.

Comme les passifs de régularisation, les provisions servent à la saisie correcte des charges du point de vue temporel et sont constituées en raison de faits qui rendent probable, avec une sécurité suffisante, une sortie de fonds future.

Les provisions présentent les caractéristiques suivantes, qui les distinguent des passifs de régularisation:

- Elles peuvent être à court comme à long terme.
- Leur montant et leur échéance (c'est-à-dire le moment du paiement) ne peuvent être définis précisément.

La constitution de provisions est soumise au respect des critères suivants (cf. chap. 2.1.4.2.10):

2 Commentaire des dispositions légales

- **Importance:**
Seules les provisions importantes pour l'évaluation fiable des comptes publics des collectivités peuvent être constituées.
- **Probabilité d'occurrence:**
Seules les provisions dont la probabilité d'occurrence est supérieure à 50 pour cent peuvent être constituées²⁸.
- **Fiabilité:**
Le montant de l'engagement doit pouvoir être estimé de manière fiable.
- **Début de l'engagement**
L'engagement doit trouver son origine dans un événement passé.

Les provisions sont comptabilisées dans les comptes de charges ad hoc, au moyen des groupes de matières du bilan suivants:

205xx.xx Provisions à court terme

208xx.xx Provisions à long terme

Les augmentations et les dissolutions de provisions sont comptabilisées dans les postes de charges qui avaient servi à leur constitution. Il en va de même de l'utilisation d'une provision, mais avec une contre-écriture, de façon à ce qu'il n'y ait pas de répercussion sur le résultat (principe du produit brut).

Exemple de la commune de Financey:

En août 2016, la commune mandate un avocat pour défendre ses intérêts dans un litige. L'affaire est encore en suspens au moment de la clôture de l'exercice, et la commune s'attend à des honoraires de l'avocat d'un montant de quelque 22 000 francs.

Le montant de 22 000 francs est considéré comme important, de sorte que la commune constitue une provision à court terme à hauteur de celui-ci. En 2017, la facture d'honoraires de l'avocat se monte à 20 500 francs.

Date	Constitution / dissolution / utilisation	Doit	Avoir	CHF
31.12.2016	Constitution de la provision	Honoraires dus 0220.3130.xx	Provisions à court terme pour procès 20520.xx	22 000,00
20.06.2017	Utilisation de la provision	Provisions à court terme pour procès 20520.xx	Honoraires dus 0220.3130.xx	20 500,00
	Facture d'honoraires de l'avocat	Honoraires dus 0220.3130.xx	Compte d'espèces 10020.xx	20 500,00
31.12.2017	Dissolution de la provision	Provisions à court terme pour procès 20520.xx	Honoraires dus 0220.3130.xx	1 500,00

²⁸ Manuel MCH2, recommandation n° 09.

2 Commentaire des dispositions légales

Les provisions doivent figurer, motifs à l'appui, dans le **tableau des provisions** annexé aux comptes annuels (**art. 32f ODGFCo**) qui renseignera également sur les modifications survenues.

Les engagements résultant d'un événement passé sont qualifiés de conditionnels

- lorsqu'ils n'entraîneront vraisemblablement pas de sortie de fonds, mais qu'il existe tout de même une certaine probabilité d'occurrence ou
- lorsqu'ils entraîneront vraisemblablement une sortie de fonds dont le montant ne peut toutefois être estimé de manière fiable ou
- lorsqu'ils sont susceptibles de devenir effectifs en raison d'événements futurs que la commune ne peut entièrement contrôler et
- que leur montant est important.

Les éventuels découverts de caisses de pension doivent être traités comme des engagements conditionnels tant qu'il ne s'agit pas de cotisations d'assainissement²⁹.

Les engagements conditionnels doivent figurer dans le **tableau des garanties** en annexe aux comptes annuels.

Exemples:

Provision

La commune s'attend, en raison d'un litige, à une note d'honoraires de son avocat dont le montant ne peut toutefois être estimé avec certitude tant que la procédure n'est pas close. La probabilité d'occurrence est supérieure à 50 pour cent.

Engagement conditionnel

Le conseil communal accorde à l'association «Kermesse villageoise» une garantie de déficit d'un montant de 50 000 francs.

2.6.4 Tableau des flux de trésorerie

OCo

Art. 71

¹ Les comptes annuels comprennent

- a le bilan,
- b le compte de résultats,
- c le compte des investissements,
- d le tableau des flux de trésorerie et
- e l'annexe.

² La Direction de l'intérieur et de la justice détermine les différents postes des comptes annuels et leur ordre.

³ Les comptes annuels sont publics.

Art. 79b

¹ Le tableau des flux de trésorerie renseigne sur la provenance et l'utilisation des ressources.

² Il présente par tranches détaillées le flux de trésorerie provenant de l'activité d'exploitation (compte de résultats), le flux de trésorerie provenant de l'activité d'investissement (compte

²⁹ Cf. complément du CSPCP à la recommandation n° 09.

2 Commentaire des dispositions légales

des investissements) et le flux de trésorerie provenant de l'activité de financement.

³ La Direction de l'intérieur et de la justice peut prévoir des allègements pour les petites collectivités ainsi que pour les paroisses générales et les paroisses qui n'atteignent pas les valeurs prévues à l'article 64a, alinéa 2.

ODGFCo Comptes annuels

Art. 30

¹ Les comptes annuels des communes municipales et des communes mixtes contiennent, dans l'ordre défini ci-après, les postes suivants:

- a* table des matières,
- b* rapport traitant également des crédits supplémentaires et des financements spéciaux alimentés par des émoluments,
- c* données principales, à savoir une vue d'ensemble, l'indication de l'autofinancement ainsi qu'une présentation échelonnée des résultats du compte global, du compte général et de chacun des financements spéciaux alimentés par des émoluments qui sont imposés par le droit supérieur,
- d* aperçu du bilan,
- e* aperçu du compte de résultats et du compte des investissements selon les fonctions,
- f* aperçu du compte de résultats et du compte des investissements selon les groupes de matières,
- g* tableau des flux de trésorerie,
- h* indicateurs financiers pour le compte global, le compte général et chacun des financements spéciaux alimentés par des émoluments qui sont imposés par le droit supérieur,
- i* proposition de l'organe exécutif,
- j* rapport succinct de l'organe de vérification des comptes,
- k* approbation des comptes annuels,
- l* annexe,
- m* présentation détaillée des comptes, composés du bilan ainsi que du compte de résultats et du compte des investissements selon les fonctions d'une part et les matières d'autre part.

Art. 32a

¹ Le tableau des flux de trésorerie renseigne sur les flux de trésorerie (cash flow) provenant

- a* de l'activité d'exploitation,
- b* de l'activité d'investissement et
- c* de l'activité de financement.

² Il indique en outre les changements intervenus dans les disponibilités à la fin de l'exercice.

³ Les petites collectivités au sens de l'article 64a, alinéa 2 OCo ainsi que les paroisses générales et les paroisses qui

2 Commentaire des dispositions légales

n'atteignent pas les limites fixées à l'article 64a, alinéa 2 OCo peuvent renoncer à établir un tableau des flux de trésorerie.

2.6.4.1 Généralités

Le tableau des flux de trésorerie (TFT), à l'instar du bilan, du compte de résultats et du compte des investissements, fait partie intégrante des comptes annuels. Mettant en lumière l'origine des entrées et des sorties de fonds lors d'une période comptable donnée, le TFT contribue dans une large mesure à la transparence des comptes annuels dans leur ensemble.

Dès lors qu'il se limite aux flux de trésorerie, le TFT ne peut pas être influencé au moyen d'opérations comptables, ce qui garantit la comparabilité avec les tableaux des autres communes.

2.6.4.2 Définition / but

Le TFT est un instrument d'analyse de l'origine des variations de trésorerie. Il montre en quoi les flux de trésorerie résultant des encaissements et décaissements ont augmenté ou diminué les disponibilités pendant une période précise³⁰.

Les flux entrants et sortants modifient le montant des liquidités et des placements à court terme.

Le TFT fournit des informations au sujet de l'évolution des liquidités dans les domaines

- de l'exploitation,
- des investissements et
- du financement³¹.

2.6.4.3 Terminologie

La notion de **trésorerie** (disponibilités ou fonds «disponibilités»), dans son acception la plus large, englobe non seulement les espèces en caisse et les avoirs sur les comptes postaux et bancaires qui sont immédiatement disponibles, mais aussi d'autres placements peu soumis aux risques de fluctuation et réalisables à court terme.

Concrètement, il s'agit des moyens de paiement (espèces et avoirs à vue) disponibles en caisse (1000), auprès de la Poste (1001) et de la banque (1002), de même que des équivalents de trésorerie d'une durée résiduelle de 90 jours au plus tels que les placements à court terme sur le marché monétaire (1003) ainsi que les cartes de débit et de crédit (1004).

En résumé:

Trésorerie
+ équivalents de trésorerie
= disponibilités (fonds «disponibilités»)

³⁰ Cf. Manuel MCH2, recommandation n° 14.

³¹ Un TFT peut également être établi dans le cadre de la planification financière.

2 Commentaire des dispositions légales

Au lieu du fonds «disponibilités», il est possible d'utiliser le fonds «disponibilités nettes», à savoir le fonds dont sont exclus les engagements financiers à court terme (< 90 jours) comme les crédits en comptes courants auprès d'instituts financiers par exemple.

Disponibilités
./. engagements financiers (crédits en comptes courants bancaires) à court terme (< 90 jours)
= disponibilités nettes (fonds «disponibilités nettes»)

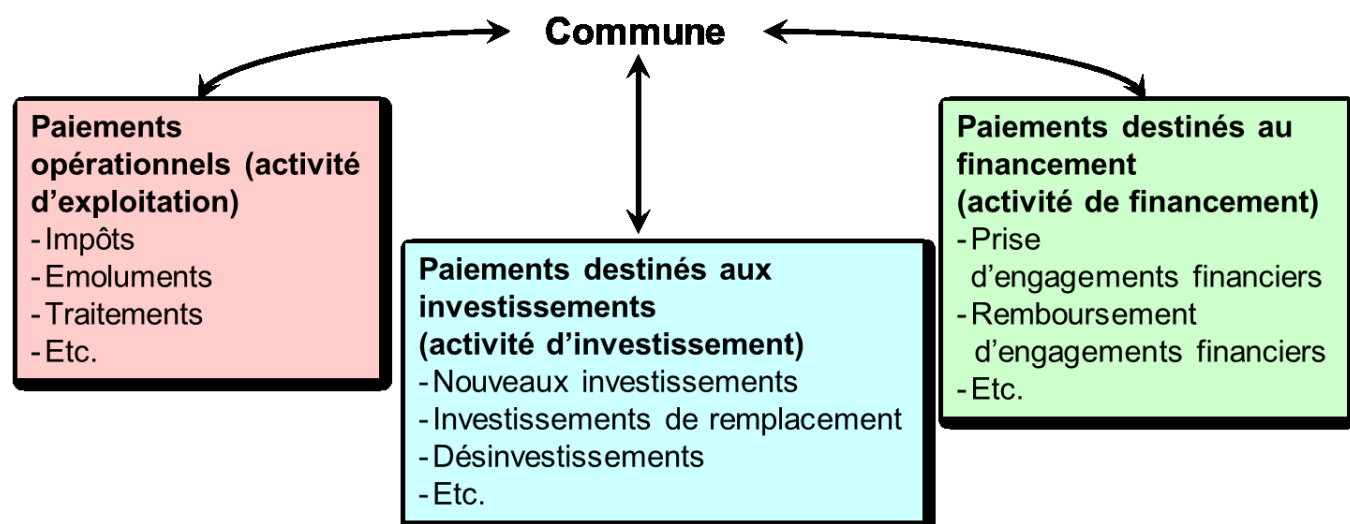
On ne considère **pas** comme des disponibilités

- les placements financiers à court ou à long terme,
- les avoirs bancaires dont l'affectation est restreinte.

La méthode choisie doit être mentionnée dans le TFT des comptes annuels.

2.6.4.4 Structure

Le TFT distingue trois domaines d'activité générant des flux de trésorerie:



Graphique: Gruber Partner AG, Aarau

Flux de trésorerie provenant de l'activité d'exploitation

- Il s'agit des dépenses et des recettes que génère l'activité commerciale ou d'exploitation. Le calcul se fonde sur le **compte de résultats**.
- Les flux de trésorerie provenant de l'activité d'exploitation renseignent sur la capacité financière proprement dite de la commune. Ils indiquent le montant des revenus obtenus, qui serviront à de nouveaux investissements ou à une réduction de la dette.
- Le canton de Berne applique la «méthode indirecte» à leur calcul.

2 Commentaire des dispositions légales

Calcul selon la méthode indirecte:

Résultat³² du compte global

+ charges **sans** effet sur les disponibilités

(p. ex. amortissements, augmentation des dettes)

./. revenus **sans** effet sur les disponibilités

(p. ex. dissolution de provisions, augmentation des créances)

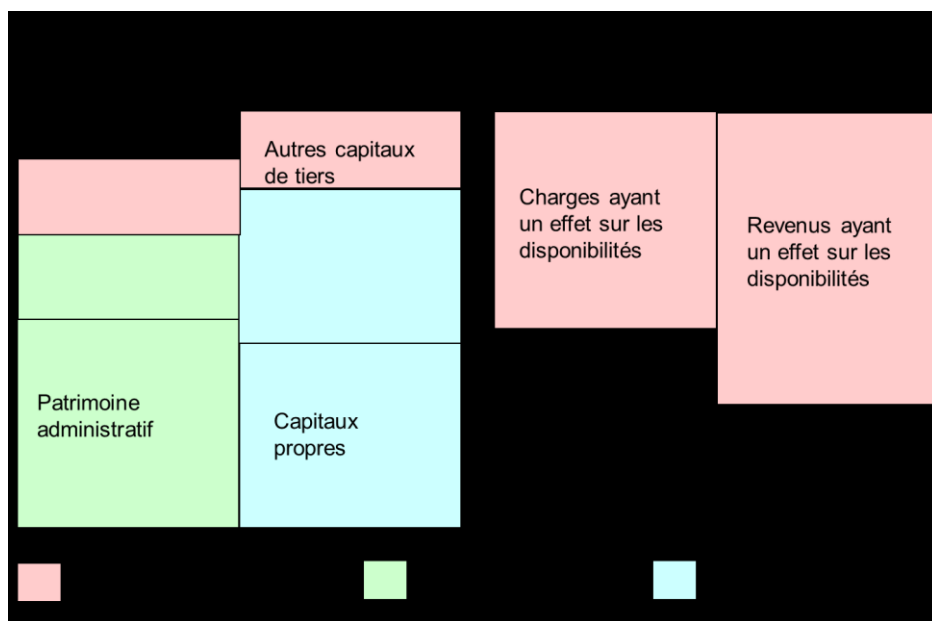
Flux de trésorerie provenant de l'activité d'investissement

- Il s'agit des dépenses et des recettes en rapport avec l'acquisition ou l'aliénation de patrimoine financier **et** de patrimoine administratif. Le calcul se fonde sur **l'actif du bilan**.
- Ces flux de trésorerie indiquent les dépenses effectuées pour des ressources devant engendrer une utilité ou des revenus futurs.
- La mise en regard des flux de trésorerie provenant de l'activité d'exploitation, d'une part, et de l'activité d'investissement, d'autre part, fait apparaître sans ambiguïté si les investissements consentis pendant la période considérée (l'exercice) ont pu être financés par les ressources propres de la collectivité. Tel est le cas si le résultat est positif.

Flux de trésorerie provenant de l'activité de financement

- Il s'agit des dépenses et des recettes occasionnées par les changements (augmentations ou diminutions) des engagements financiers. Le calcul se fonde sur **le passif du bilan**.
- S'ils sont négatifs, ces flux indiquent les exigences futures des créanciers envers la commune.

Synthèse



Graphique: Gruber Partner AG, Aarau

³² Excédent de charges ou de revenus.

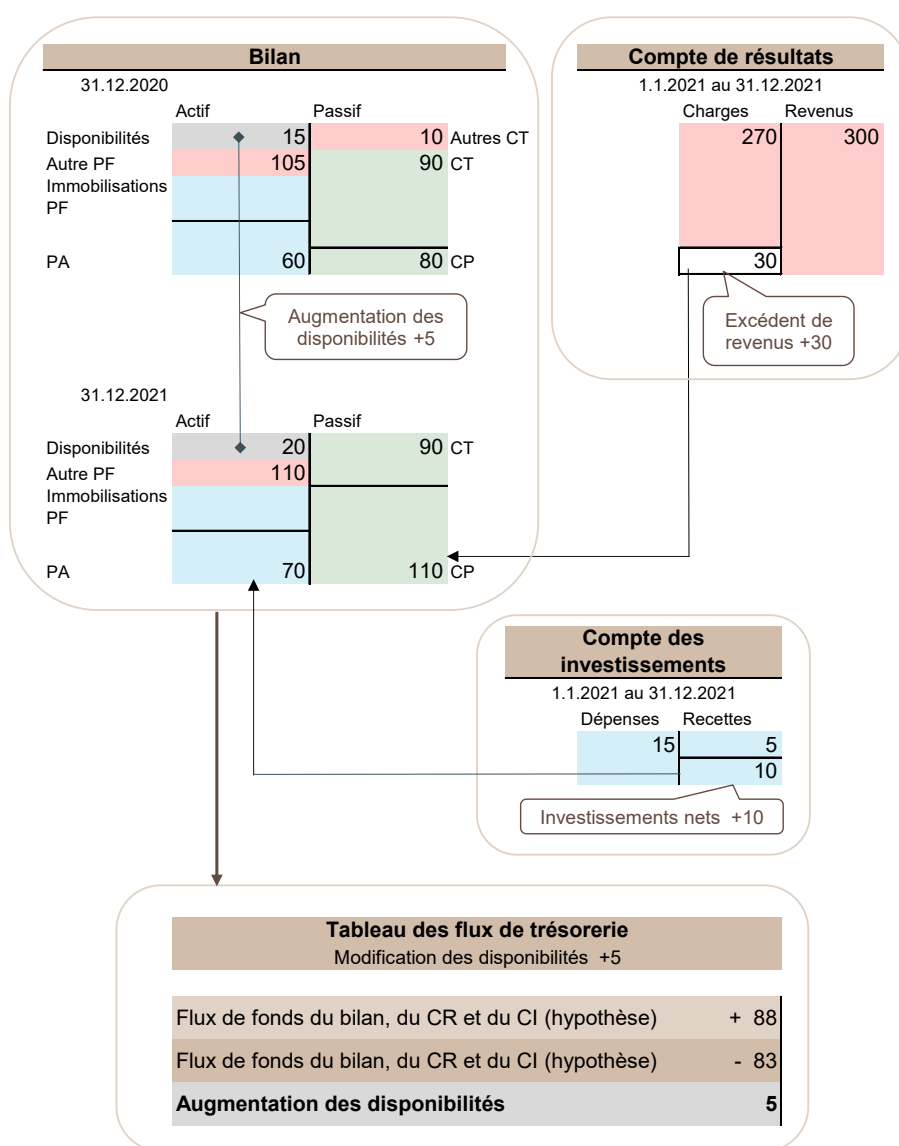
2 Commentaire des dispositions légales

2.6.4.5 Résultats du tableau des flux de trésorerie

Cash flow ³³ opérationnel
+/- flux de trésorerie provenant de l'activité d'investissement
+/- flux de trésorerie provenant de l'activité de financement
Changements intervenus dans les disponibilités

Cf. Hans-Jörg Nikles, cours d'économie d'entreprise pour non-spécialistes, Fachhochschule Nordwestschweiz (FHNW), mars 2015

2.6.4.6 Synthèse des différents comptes



³³ Le contraire du cash flow est le cash drain (= cash flow négatif).

2 Commentaire des dispositions légales

2.6.4.7 Etablissement du tableau des flux de trésorerie

2.6.4.7.1 Généralités

L'OACOT a fait développer un outil Excel pour l'établissement du TFT, qui est disponible sur son site Internet (www.be.ch/mch2 > Outils pratiques).

Le TFT est établi à partir du **compte global** de la commune.

L'OACOT recommande aux communes de présenter en plus et séparément, dans un souci de transparence, les flux de trésorerie provenant de l'activité d'exploitation et les flux de trésorerie provenant de l'activité d'investissement pour le compte général ainsi que pour les financements spéciaux «alimentation en eau», «traitement des eaux usées» et «gestion des déchets» imposés par le droit supérieur. Les communes peuvent par ailleurs procéder de même pour les autres financements spéciaux figurant dans la présentation échelonnée des résultats. Dans le cas des financements spéciaux, les flux de trésorerie provenant de l'activité de financement ne sont présentés séparément que lorsqu'une entreprise communale (financement spécial) peut contracter elle-même des engagements financiers.

2.6.4.7.2 Financements spéciaux

Lorsque les flux de trésorerie d'un financement spécial sont présentés séparément, il convient de tenir pour ce dernier au moins les comptes du bilan (p. ex. en tant que sous-comptes) suivants:

- TVA (impôt préalable)
- TVA (dette fiscale)
- Débiteurs et créanciers
- Stocks
- Régularisations

2.6.4.7.3 Codification comptable applicable aux comptes courants

Il y a lieu d'accorder une attention toute particulière à la codification comptable dans le cas des comptes courants.

Toutes les modifications concernant les comptes du bilan dont les écritures ont une incidence sur les résultats (créanciers et débiteurs par exemple) doivent être prises en considération lors de l'établissement du TFT.

Les débiteurs et les créanciers doivent être saisis séparément pour le CR et le CI, faute de quoi la présentation des flux de trésorerie provenant des activités d'exploitation et d'investissement serait biaisée.

Les comptes courants avec des tiers (groupe de matières 10110) ne sont pas comptabilisés avec effet sur les résultats.

Les modifications du bilan ne sont dès lors pas pertinentes pour les flux provenant de l'activité d'exploitation, mais le sont pour les flux provenant de l'activité de financement. Les montants figurant dans le groupe de matières 101 doivent donc être corrigés.

Les comptes courants par contre, qui servent aux opérations de décompte et sont comptabilisés avec effet sur les résultats, doivent apparaître dans les flux financiers provenant de l'activité d'exploitation.

Il est par conséquent essentiel d'attribuer les comptes aux groupes de matières corrects. Seuls les comptes courants pouvant être définis comme des «*créances résultant d'opérations réciproques de règlement (sans les banques)*» relèvent du groupe de comptes 10110.

2 Commentaire des dispositions légales

2.6.4.7.4 Petites collectivités

Les petites collectivités au sens de l'**article 64a, alinéa 1 OCo** peuvent renoncer à établir un TFT. Il en va de même des paroisses générales et des paroisses qui n'atteignent pas les limites fixées à l'**article 64a, alinéa 2 OCo**.

2 Commentaire des dispositions légales

2.6.5 Annexe aux comptes annuels

OCo	Annexe aux comptes annuels	Art. 80 ¹ L'annexe aux comptes annuels <i>a</i> indique les règles applicables à la présentation des comptes et la justification des dérogations; <i>b</i> énonce les principes essentiels de l'établissement du bilan et de son évaluation dans les cas où il existe une marge d'action; <i>c</i> contient l'état des capitaux propres; <i>d</i> contient le tableau des provisions; <i>e</i> contient le tableau des participations et des garanties; <i>f</i> présente dans un tableau des immobilisations des informations détaillées sur les placements de capitaux; <i>g</i> fournit des indications supplémentaires permettant d'apprécier l'état du patrimoine et des revenus, les engagements et les risques financiers.
ODGFCo	Contenu	Art. 32b ¹ Le contenu de l'annexe aux comptes annuels est défini à l'article 80 OCo.

Les informations figurant dans l'annexe aux comptes annuels garantissent la transparence et revêtent de l'importance pour les contribuables et les créanciers, qui sont ainsi davantage en mesure d'apprécier la situation financière de la commune. L'annexe doit comprendre les éléments énumérés ci-après.

2.6.5.1 Règles applicables à la présentation des comptes

ODGFCo	Règles applicables à la présentation des comptes	Art. 32c ¹ Les règles applicables à la présentation des comptes sont celles du modèle comptable harmonisé 2 (MCH2). ² Les dérogations au MCH2 doivent figurer dans l'annexe aux comptes annuels. ³ L'Office des affaires communales et de l'organisation du territoire (OACOT) établit une liste des dérogations au MCH2 prévues par la législation bernoise ainsi qu'un modèle de formulation pour l'inscription dans les comptes annuels.
---------------	--	--

Le MCH2 exige que les règles applicables à la présentation des comptes annuels soient indiquées, dérogations comprises. Pour satisfaire à cette exigence, les communes bernoises, tenues de mettre en œuvre les prescriptions cantonales en la matière, se serviront du modèle de texte³⁴ suivant:

Règles applicables à la présentation des comptes

Les comptes annuels de la commune de xxx ont été clos conformément aux bases légales cantonales en vigueur:

Loi sur les communes (LCo; RSB 170.11)

Ordonnance sur les communes (OCo; RSB 170.111)

³⁴ www.be.ch/mch2

2 Commentaire des dispositions légales

Ordonnance de Direction sur la gestion financière des communes (ODGFCo; RSB 170.511)

En vertu de l'article 70, alinéa 1 LCo, les comptes se fondent sur le modèle comptable harmonisé 2 pour les cantons et les communes (MCH2) selon le manuel de la Conférence des directeurs cantonaux des finances. Dans certains domaines, les prescriptions cantonales s'écartent des recommandations concernant le MCH2.

Les dérogations aux principes du MCH2 prévues dans la législation bernoise sont énumérées ci-après:

- *Les terrains du patrimoine administratif, s'ils sont bâtis, sont inscrits à l'actif du bilan et amortis avec la construction qu'ils comportent dans le groupe de matières approprié (art. 83 et annexe 2 OCo).*
- *Il est possible d'affecter des revenus fiscaux aux financements spéciaux à condition que les prescriptions des articles 86 à 88a OCo soient respectées.*
- *Les préfinancements ne sont admis que s'il existe une base réglementaire pour le financement spécial en question (art. 86 à 88a OCo).*
- *La législation bernoise ne prévoit pas de fonds enregistrés comme capitaux propres ou capitaux de tiers. Seules font exception les contributions de remplacement pour abris, qui peuvent être inscrites au bilan en tant qu'engagements vis-à-vis de fonds enregistrés comme capitaux de tiers, en vertu de la législation spéciale.*
- *La législation bernoise ne prévoit pas de legs et fondations enregistrés comme capitaux propres. Les articles 92 et 93 OCo traitent des libéralités affectées (fondations dépendantes gérées par la collectivité) qui sont, par définition, inscrites au bilan en tant que capitaux de tiers.*
- *Les gains comptables résultant du transfert de patrimoine administratif à un organisme responsable de l'accomplissement de tâches publiques autonome au capital duquel la commune participe sont attribués à un financement spécial qui devra être dissous en application des prescriptions légales (art. 85a OCo).*
- *Les dispositions fédérales ou cantonales supérieures ou, à défaut, les règles spécifiques à la branche s'appliquent aux catégories d'immobilisations des entreprises communales ainsi que des homes pour personnes âgées et des établissements médico-sociaux (annexe 2 OCo). Les domaines de l'alimentation en eau et du traitement des eaux usées sont régis par les principes de financement énoncés, respectivement, par la législation sur l'alimentation en eau (LAEE, RSB 752.32; OAEE, RSB 752.321.1) et la législation cantonale sur la protection des eaux (LCPE, RSB 821.0; OPE 821.1).*
- *Dans le cas des communes bourgeoises et d'autres collectivités de droit public soumises à l'impôt, les amortissements, les provisions, les réserves d'amortissement et les rectifications de valeur sont régis par les prescriptions de la législation fiscale (art. 85b OCo).*
- *Sur quelques points de détail, le plan comptable a été adapté aux spécificités cantonales; il s'agit en particulier des éléments suivants:*
 - *Le produit de la taxe de raccordement est comptabilisé dans le compte de résultats.*
 - *La comptabilisation de charges et de revenus extraordinaires du compte de résultats est réglée de manière exhaustive à l'article 78 OCo.*
 - *La législation bernoise ne prévoit pas de charges et de revenus extraordinaires du compte des investissements.*

2 Commentaire des dispositions légales

- *Les syndicats de communes constitués à la seule fin d'exploiter un foyer tiennent leur comptabilité selon le plan comptable harmonisé à l'échelle nationale de l'Association des homes et institutions sociales suisses (CURAVIVA Suisse) en vertu de l'article 13 ODGFCo.*

2.6.5.2 Etablissement et évaluation du bilan

ODGFCo Principes essentiels de l'établissement du bilan et de son évaluation

Art. 32d

¹ L'annexe aux comptes annuels doit énoncer les principes essentiels de l'établissement du bilan et de son évaluation dans les cas suivants:

- a* limites d'inscription à l'actif au sens de l'article 79a OCo,
- b* réévaluation des natures du patrimoine financier conformément à l'annexe 1 OCo.

2.6.5.2.1 Evaluation du patrimoine financier³⁵

Les actifs du patrimoine financier sont portés au bilan lorsqu'ils présentent une utilité économique future et que leur valeur peut être déterminée de manière fiable. Le patrimoine financier est inscrit pour la première fois au bilan à sa valeur d'acquisition ou de production. Les biens acquis à titre gratuit sont inscrits à leur valeur vénale au moment de leur entrée dans le patrimoine financier. Les évaluations ultérieures du patrimoine financier ont lieu à la valeur vénale de ce dernier à la date du bilan. Une réévaluation intervient tous les cinq ans au moins ou en cas de modification de la valeur officielle pour les biens-fonds, droits de superficie exceptés, et annuellement pour toutes les autres valeurs patrimoniales. Les valeurs inscrites au bilan doivent être immédiatement rectifiées en cas de dépréciation effective durable ou de perte.

L'annexe aux comptes annuels doit préciser les modalités d'évaluation des actifs. L'évaluation se fonde sur le tableau de l'**annexe 1 OCo** et mentionne les points suivants:

- Date de la dernière évaluation
- Méthode d'évaluation
- Nature du patrimoine financier
- Le cas échéant, changements intervenus dans la méthode d'évaluation
- Autres

Il convient de veiller au respect du principe de la permanence de la méthode d'évaluation appliquée à chaque composante du patrimoine.

³⁵ Conformément à l'article 32d, lettre *b* ODGFCo.

2 Commentaire des dispositions légales

Exemple:

Compte du bilan	Ancienne valeur comptable CHF	Revalorisation CHF	Nouvelle valeur comptable CHF	Méthode d'évaluation (annexe 1 OCo)	Dernière évaluation
10800.02 Terrain à bâtir, parcelle n° 0815	103 559,70	9 883,90	113 443,60	Surface x prix au m ² Chiffre 2, 1 ^{re} priorité	Lors de l'introduction du MCH2, le 1 ^{er} janvier 2014
10800.03 Droit de superficie, résidence pour personnes âgées	11 123,80	72 176,20	83 300,00	Capitalisation de la rente du droit de superficie Chiffre 6	Lors de l'introduction du MCH2, le 1 ^{er} janvier 2014
10840.00 Cabane du Stockhorn	72 239,95	296 270,05	368 480,00	Valeur officielle x facteur de 1,4 Chiffre 1	Lors de l'introduction du MCH2, le 1 ^{er} janvier 2014
Revalorisation totale		640 169,15			

2.6.5.2.2 Evaluation du patrimoine administratif

Les actifs du patrimoine administratif sont portés au bilan lorsqu'ils présentent une utilité publique pour plusieurs années à venir et que leur valeur peut être déterminée de manière fiable. Ils sont inscrits au bilan à leur valeur d'acquisition ou de production en application du principe de la méthode nette³⁶ et amortis de manière linéaire en fonction de leur durée d'utilisation. Les biens acquis à titre gratuit sont inscrits à leur valeur vénale au moment de leur entrée dans le patrimoine administratif. Les valeurs inscrites au bilan doivent être immédiatement rectifiées en cas de dépréciation effective durable ou de perte³⁷. Les catégories d'immobilisations et les durées d'utilisation sont définies à l'**annexe 2 OCo**.

2.6.5.2.3 Patrimoine administratif existant

Le patrimoine administratif existant au moment du passage au MCH2 doit être amorti de manière linéaire dans un délai de huit à 16 ans, exception faite des postes énumérés à l'**article T2-4, alinéa 1, chiffre 3 OCo**.

2.6.5.3 Etat des capitaux propres³⁸

OCo	Etat des capitaux propres	Art. 80a ¹ L'état des capitaux propres indique les causes des changements intervenus dans les différents postes des capitaux propres.
------------	---------------------------	--

ODGFCo	Etat des capitaux propres	Art. 32e ¹ L'état des capitaux propres indique l'état initial et l'état final des différents postes des capitaux propres, ainsi que les changements intervenus au cours de l'exercice. ² Il comprend au moins <i>a</i> les engagements envers les financements spéciaux ou les avances à de tels financements, ainsi que l'année de la première inscription au bilan, <i>b</i> ... [abrogée] <i>c</i> la réserve de revalorisation au sens de l'article 85a OCo, <i>d</i> la réserve liée à la réévaluation du patrimoine financier, <i>e</i> les résultats cumulés des exercices précédents (excédents ou découverts du bilan),
---------------	---------------------------	--

³⁶ Méthode nette: valeur d'acquisition ou de production moins les subventions ou contributions de tiers.

³⁷ Cf. exemples de comptabilisation 6 du chapitre 4.

³⁸ Cf. modèle dans l'exemple de comptabilisation 14.6 du chapitre 4.

2 Commentaire des dispositions légales

f le résultat de l'exercice,
g le total des capitaux propres et
h un commentaire des changements essentiels.

³ Les communes administrées entièrement ou partiellement selon des principes de nouvelle gestion publique qui ont adopté un règlement autorisant le report de crédits sur l'exercice suivant en vertu de l'article 118, alinéa 4 OCo doivent en outre faire figurer les réserves provenant de l'enveloppe budgétaire dans l'état des capitaux propres.

L'état des capitaux propres indique les changements (augmentation ou diminution) intervenus dans les différents postes des capitaux propres ainsi que le résultat annuel. Cet état détaillé accroît la transparence et facilite l'analyse de la situation financière des communes. Il englobe en effet les avances aux financements spéciaux des capitaux propres et les engagements envers ceux-ci, les préfinancements, les réserves (en particulier la réserve liée à la réévaluation et les réserves provenant des amortissements supplémentaires), les autres capitaux propres et l'excédent ou le découvert du bilan, soit les résultats cumulés des exercices précédents. Les communes administrées entièrement ou partiellement selon des principes de nouvelle gestion publique qui ont adopté un règlement autorisant le report de crédits sur l'exercice suivant en vertu de l'**article 118, alinéa 4 OCo** doivent en outre faire figurer les réserves provenant de l'enveloppe budgétaire dans l'état des capitaux propres.

2.6.5.4 Tableau des provisions

OCo Tableau des provisions

Art. 80b

¹ Le tableau des provisions présente les changements intervenus pour chacune des provisions.

ODGFCo Tableau des provisions

Art. 32f

¹ Le tableau des provisions énumère individuellement toutes les provisions existantes.

² Les provisions doivent être classées en deux catégories: celle des «provisions à court terme» et celle des «provisions à long terme».

³ Le tableau des provisions indique

- a* la désignation du type de provision selon le groupe de comptes à quatre chiffres,
- b* l'état de la provision en francs à la fin de l'exercice précédent,
- c* l'état de la provision en francs à la fin de l'exercice en cours,
- d* un commentaire sur l'évolution de la provision et
- e* une justification du maintien de la provision.

Des provisions sont constituées en vue de couvrir des engagements existants pour lesquels la date d'exécution ou le montant des ressources nécessaires sont incertains. Il convient de distinguer entre les provisions à court terme et les provisions à long terme. La première catégorie regroupe les pro-

2 Commentaire des dispositions légales

visions annuelles, qui peuvent être immédiatement dissoutes (p. ex. personnel, activité d'exploitation), et la seconde, celles qui sont maintenues pendant plusieurs exercices (p. ex. investissements). Des écritures de virement sont nécessaires, le cas échéant, à la fin de l'année.

Le tableau des provisions renseigne sur la constitution et l'utilisation des provisions. Il contient une colonne «dissolution» pour les provisions qui sont dissoutes sans avoir été utilisées.

Le contenu détaillé du tableau des provisions est le suivant:

- la désignation du type de provision selon le groupe de comptes à quatre chiffres, par exemple pour les soldes de vacances,
- l'état de la provision en francs à la fin de l'exercice précédent,
- l'état de la provision en francs à la fin de l'exercice en cours,
- un commentaire sur l'évolution de la provision, précisant par exemple si elle a été effectivement utilisée ou alors simplement dissoute et
- une justification du maintien de la provision.

2.6.5.5 Tableau des participations³⁹

OCo Tableau des participations

Art. 80c

¹ Le tableau des participations renseigne sur toutes les participations en capital et sur les organisations dans lesquelles la commune détient une participation.

ODGFCo Tableau des participations

Art. 32g

¹ Le tableau des participations mentionne

- a* les entreprises communales (établissements) au sens de l'article 64 LCo,
- b* les participations à des organisations de droit public dans le cadre de la coopération intercommunale (syndicats de communes, établissements, etc.),
- c* les affiliations et les participations à des personnes morales de droit privé,
- d* la qualité de membre de sociétés simples, de sociétés en nom collectif ou de sociétés en commandite et
- e* les rapports contractuels conclus en vue de l'accomplissement de tâches communales.

² Les communes ne doivent inscrire les engagements contractés au sens de l'alinéa 1, lettres b à e dans le tableau des participations que s'ils sont importants.

³ Le tableau des participations indique pour chaque organisation

- a* le nom, le siège et la forme juridique,
- b* les activités et les tâches publiques à effectuer,
- c* les capitaux propres déclarés de l'organisation et la part de la commune,

³⁹ Cf. exemple de comptabilisation 14.3 du chapitre 4.

2 Commentaire des dispositions légales

- d* la valeur d'acquisition et la valeur comptable de la participation,
- e* le pourcentage de voix dont dispose la commune,
- f* les principaux autres détenteurs de participations,
- g* les participations propres de l'organisation revêtant de l'importance et les modalités de consolidation des comptes annuels,
- h* les flux financiers intervenus pendant l'année de référence entre la commune et l'organisation, ainsi que
- i* les risques spécifiques, y compris les engagements conditionnels et les obligations de garantie de l'organisation.

Le tableau des participations énumère les participations, affiliations et rapports contractuels de la commune avec des tiers. Les engagements contractés ne sont mentionnés que s'ils sont importants.

Le but du tableau est d'établir une synthèse commentée de tous les engagements substantiels qui impliquent un certain risque, afin de permettre une appréciation générale de ce dernier. Il mentionne tous les organismes responsables de l'accomplissement de tâches revêtant de l'importance pour la commune, y compris lorsque cette dernière ne détient pas de participation majoritaire. Quant aux engagements non risqués, ou ne présentant qu'un risque négligeable, ils ne doivent pas obligatoirement figurer dans le tableau. L'importance de l'engagement peut découler de facteurs de risques d'origine très diverse (risques financiers ou politiques, risques en relation avec la responsabilité de la commune), à apprécier au cas par cas.

Le tableau mentionne les participations suivantes:

- Entreprises communales (établissements) au sens de l'**article 64, alinéa 1, lettre b LCo**. La commune est la seule détentrice du capital de ses établissements, qui doivent donc toujours figurer dans le tableau des participations.
- Participations à des organisations de droit public dans le cadre de la coopération intercommunale (syndicats de communes, établissements, etc.). Les communes affiliées participent généralement au capital de telles organisations, à qui elles accordent par ailleurs des subventions tout en assumant un risque de devoir verser des dommages-intérêts.
- Affiliations et participations à des personnes morales de droit privé. Cette catégorie englobe tant l'affiliation à des associations et à des fondations que la participation au capital de sociétés anonymes, de sociétés à responsabilité limitée ou de sociétés coopératives. Bien que l'affiliation à une association ou à une fondation n'implique pas d'apports de capitaux de la part de la commune, cette dernière peut être amenée à assumer des risques. Dans le cas des personnes morales de droit privé, il s'agit forcément de participations au capital, de sorte que la responsabilité de la commune est engagée.
- Qualité de membre de sociétés simples, de sociétés en nom collectif ou de sociétés en commandite. Il s'agit en l'espèce de sociétés de personnes. Les placements collectifs de capitaux au sens de la **loi sur les placements collectifs**⁴⁰ relèvent également de cette catégorie dans la mesure où l'on n'est pas en présence de personnes morales (au sens de l'art. 32g, al. 1, lit. c ODGFCo). Les associés sont liés entre eux par un contrat. S'agissant de la participation au capital et au risque de devoir verser des dommages-intérêts, il peut être renvoyé au commentaire concernant les participations à des organisations de droit public.

⁴⁰ Loi fédérale du 23 juin 2006 sur les placements collectifs de capitaux (loi sur les placements collectifs, LPCC; RS 951.31).

2 Commentaire des dispositions légales

- Rapports contractuels conclus en vue de l'accomplissement de tâches communales, soit les contrats portant sur l'accomplissement de tâches publiques (mandats de prestations notamment) passés avec des tiers (collectivités de droit public ou personnes privées).

Le tableau des participations doit fournir les indications suivantes pour chaque organisation:

- Nom, siège et forme juridique
- Activités et tâches publiques à effectuer (si l'organisation est un syndicat de communes, il va de soi que ni la valeur d'acquisition ni la valeur comptable de la participation ne doivent être indiquées)
- Capitaux propres déclarés de l'organisation et part de la commune
- Valeur d'acquisition et valeur comptable de la participation (si l'organisation est un syndicat de communes, il va de soi que ni la valeur d'acquisition ni la valeur comptable de la participation ne doivent être indiquées)
- Pourcentage de voix dont dispose la commune
- Principaux autres détenteurs de participations
- Participations propres de l'organisation revêtant de l'importance et modalités de consolidation des comptes annuels. Par «participations propres revêtant de l'importance», on entend, d'une part, les participations de l'organisation à des entités tierces qui sont significatives sur les plans économique et financier, et, d'autre part, celles qui ont une certaine portée politique. En font notamment partie les participations à des organisations qui détiennent elles-mêmes des participations au sein de succursales ou de filiales. Les communes sont tenues de les mentionner également. Si les comptes d'entreprises dont l'organisation détient des participations sont consolidés dans les comptes annuels, les modalités de cette consolidation doivent être précisées.
- Flux financiers intervenus pendant l'année de référence entre la commune et l'organisation
- Risques spécifiques, y compris les engagements conditionnels et les obligations de garantie de l'organisation

Ces indications sont importantes, car elles permettent une évaluation précise des risques.

2.6.5.6 Tableau des garanties

OC	Tableau des garanties	Art. 80d ¹ Le tableau des garanties présente tous les faits dont pourraient découler à l'avenir des engagements importants pour la commune.
ODGFC	Tableau des garanties	Art. 32h ¹ Le tableau des garanties indique en particulier <i>a</i> les engagements conditionnels lorsque la commune s'engage au profit de tiers, en particulier les cautionnements, les garanties et les garanties de déficit; <i>b</i> les autres états de fait ayant un caractère conditionnel, à condition qu'ils ne soient pas pris en considération en tant que provisions. ² Le tableau des garanties indique pour chaque engagement <i>a</i> le nom des destinataires ou du cocontractant ou de la cocontractante,

2 Commentaire des dispositions légales

- b le rapport juridique,
- c les flux financiers de l'exercice entre la commune et les destinataires,
- d les prestations couvertes par la garantie (montant) et
- e d'autres précisions spécifiques.

Le tableau des garanties énumère les faits qui pourraient **à l'avenir** représenter de lourdes charges pour la commune et dont celle-ci doit donc avoir conscience. Il attire l'attention sur certains risques encourus, en présence

- d'engagements conditionnels lorsque la commune s'engage au profit de tiers, en particulier les cautionnements, les garanties et les garanties de déficit ou
- d'autres états de fait ayant un caractère conditionnel, pour autant qu'ils ne soient pas pris en considération en tant que provisions.

Exemple: la commune est propriétaire d'un terrain qu'elle suppose pollué et qu'elle s'attend à devoir assainir. Il n'est toutefois pas encore certain qu'un assainissement soit nécessaire, et on ignore aussi à quel moment il devrait le cas échéant avoir lieu.

Le tableau des garanties doit contenir différentes indications pour chaque engagement:

- Nom des destinataires ou du cocontractant ou de la cocontractante. Il convient donc de préciser par exemple de qui la commune s'est portée caution ou envers qui elle s'est engagée à couvrir un éventuel déficit.
- Rapport juridique, à savoir la nature de la garantie (caution, contrat concernant la garantie de déficit, etc.).
- Flux financiers de l'exercice entre la commune et les destinataires. Il s'agit de mettre en évidence les montants qui ont effectivement circulé pendant l'exercice.
- Prestations couvertes par la garantie (montant).

Exemples: caution de 500 000 francs en faveur d'un foyer pour personnes âgées privé pour le préfinancement d'un projet de construction, ou encore déclaration de garantie de 50 000 francs par année au plus destinés à couvrir le déficit éventuel d'une crèche privée.

- Autres précisions spécifiques. Cette rubrique n'est pas obligatoirement remplie, mais les communes sont tenues de mentionner toutes les autres informations importantes relatives aux destinataires ainsi qu'au cocontractant ou à la cocontractante chaque fois que cela semble nécessaire.

2.6.5.7 Tableau des immobilisations

OC Tableau des immobilisations

Art. 80e

¹ Le tableau des immobilisations est une synthèse de la comptabilité des immobilisations.

ODGFC Tableau des immobilisations

Art. 32i

¹ Le tableau des immobilisations indique la somme des valeurs comptables des immobilisations au début et à la fin de l'exercice, ainsi que les raisons des changements intervenus. Il mentionne les coûts d'acquisition, les amortissements et les rectifications, ainsi que des informations complémentaires.

2 Commentaire des dispositions légales

² Les indications requises à l'alinéa 1 doivent être fournies pour chacune des catégories d'immobilisations suivantes:

- a immobilisations corporelles,
- b immobilisations incorporelles,
- c immobilisations en cours de construction,
- d subventions d'investissement,
- e ... [abrogée]
- f patrimoine financier.

³ Les changements intervenus doivent être précisés comme suit:

- a augmentations,
- b diminutions et aliénations,
- c rectifications du patrimoine financier,
- d amortissements ordinaires,
- e rectifications.

Le tableau des immobilisations doit fournir une image aussi complète et transparente que possible de tous les biens d'investissement. Non seulement il indique la valeur cumulée de ceux-ci au début et à la fin de l'exercice, mais il renseigne aussi avec précision sur l'évolution tout au long de la période considérée ainsi que sur la nature et les causes des changements intervenus.

Exemples: acquisition d'une installation ou dépréciation consécutive à un dommage.

Le tableau des immobilisations est une synthèse de la comptabilité des immobilisations qui fait partie intégrante de l'annexe aux comptes annuels. La comptabilité des immobilisations porte sur les valeurs patrimoniales (incluant les prêts et les participations) qui sont utilisées sur plusieurs années (biens d'investissement).

Le tableau des immobilisations indique la somme des valeurs comptables des placements et des frais d'acquisition, ainsi que des amortissements ordinaires cumulés et des rectifications de valeur. Il contient en outre des informations complémentaires et précise en particulier les raisons des changements. Les valeurs du début et de la fin de l'exercice sont mentionnées, ce qui met en évidence les augmentations et les diminutions enregistrées.

Les catégories d'immobilisations suivantes doivent figurer dans le tableau:

- Immobilisations corporelles
- Immobilisations incorporelles
- Immobilisations en cours de construction
- Subventions d'investissement
- Patrimoine financier

Les valeurs des immobilisations doivent, en fin d'année, concorder avec les montants du début de l'exercice et les changements intervenus. Il s'agit en particulier des augmentations, des diminutions et des aliénations, des amortissements ordinaires (planifiés ou non planifiés), des rectifications selon l'article 83, alinéa 4 OCo, des changements résultant de réévaluations et de rectifications conformément à l'article 81, alinéas 3 et 4 OCo ainsi que d'informations complémentaires.

Exemple: valeurs d'assurance-incendie des immeubles.

2 Commentaire des dispositions légales

2.6.5.8 Indications supplémentaires

ODGFCo Indications supplémentaires

Art. 32k

¹ L'annexe doit fournir les indications supplémentaires suivantes, permettant d'apprécier l'état du patrimoine et des revenus, les engagements et les risques financiers:

- a* contrôle des crédits d'engagement,
- b* tableau des crédits supplémentaires,
- c* autres indications importantes.

On entend par indications supplémentaires des précisions sur la situation financière de la commune, mentionnées dans un souci de transparence et d'exhaustivité. Ces indications facilitent la détection des risques à un stade précoce et la prise de mesures en temps utile.

Exemples

- *Feuille de calcul des valeurs de remplacement et attributions au financement spécial «alimentation en eau»*
- *Feuille de calcul des valeurs de remplacement et attributions au financement spécial «traitement des eaux usées»*
- *Contrats de leasing*
- *Indication sur le frein à l'endettement le cas échéant*

L'annexe aux comptes annuels doit fournir des indications supplémentaires permettant d'apprécier l'état du patrimoine et des revenus, les engagements et les risques financiers. Les éléments obligatoires sont le contrôle des crédits d'engagement et le tableau des crédits supplémentaires.

2 Commentaire des dispositions légales

2.7 Domaines particuliers

Le chiffre 2.7 traite des financements spéciaux, de la taxe sur la valeur ajoutée, de la nouvelle gestion publique (NGP) et de la péréquation financière.

2 Commentaire des dispositions légales

2.7.1 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 communal. 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 ¹ 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.
	Amortissement de patrimoine administratif préfinancé	Art. 88a ¹ Le patrimoine administratif préfinancé au moyen d'un financement spécial est amorti conformément à l'annexe 2. ² Le montant de l'amortissement lié à l'objet est prélevé sur le financement spécial concerné.

ODGFCo	Financements spéciaux	Art. 18 ¹ Les attributions aux financements spéciaux ont lieu par le biais des groupes de matières 3510 / 3893 (charges) et les prélèvements par le biais des groupes de matières 4510 / 4893 (revenus) exclusivement. ² En l'absence de prescriptions cantonales, les communes comptabilisent les imputations internes des amortissements et des intérêts en rapport avec les financements spéciaux prévus par une loi ou un règlement selon des directives uniformes qu'elles auront édictées. ³ Le taux d'intérêt doit être fixé dans une fourchette déterminée par les taux des intérêts actifs d'une part et passifs d'autre part qui ont été obtenus ou servis par la commune durant l'exercice concerné.
--------	-----------------------	--

2 Commentaire des dispositions légales

2.7.1.1 Introduction

Les financements spéciaux (FS) sont une particularité du droit public que l'**article 86 OCo** définit comme suit: «Les financements spéciaux consistent en moyens financiers affectés à l'accomplissement d'une tâche publique déterminée».

Un FS sert à réserver des ressources en vue de l'accomplissement d'une tâche publique précise, qu'elle soit imposée par la législation ou que la commune ait librement décidé de l'assumer. Il requiert en tous les cas une base légale, soit dans le droit supérieur, soit dans un règlement communal (**art. 87 OCo**).

Le droit communal édicté par le canton de Berne prévoit uniquement des FS enregistrés comme capitaux propres⁴¹.

Il existe une distinction, d'une part, entre

- les FS prévus par le droit supérieur et
- les FS prévus dans un règlement communal

et d'autre part, selon des critères d'économie d'entreprise, entre

- les FS destinés à une exploitation couvrant ses coûts (GM 290 du bilan) et
- les FS à vocation de préfinancement, dont le capital est affecté à un but déterminé (GM 293 du bilan).

Sauf disposition légale ou réglementaire contraire, les capitaux propres des FS sont crédités d'un intérêt.

Les FS sont expliqués en détail ci-après.

2.7.1.2 Distinction de nature juridique

2.7.1.2.1 Droit supérieur

Les FS imposés par le droit cantonal supérieur sont les suivants:

- FS «alimentation en eau»⁴²
- FS «traitement des eaux usées»⁴³
- FS «gestion des déchets»⁴⁴
- FS «service du feu»⁴⁵
- FS «transfert de patrimoine administratif»⁴⁶
- FS «compensation de la plus-value» (selon le nouveau droit)⁴⁷

Ils sont expliqués en détail au chiffre 2.7.1.4.

⁴¹ Le plan comptable du CSPCP prévoit également des FS enregistrés comme capitaux de tiers, mais cette possibilité n'existe pas pour les communes bernoises.

⁴² Loi sur l'alimentation en eau (LAEE; RSB 752.32).

⁴³ Loi cantonale sur la protection des eaux (LCPE; RSB 821.0).

⁴⁴ Loi sur les déchets (LD; RSB 822.1).

⁴⁵ Loi sur la protection contre le feu et sur les sapeurs-pompiers (LPFSP; RSB 871.11).

⁴⁶ Article 85a OCo.

⁴⁷ Article 142f de la loi sur les constructions (LC; 721.0)

2 Commentaire des dispositions légales

2.7.1.2.2 Droit communal

La création d'autres FS est laissée à la libre appréciation des communes. La seule condition, à cet égard, est l'existence d'un **règlement communal** adopté par l'organe compétent.

Le règlement fixe l'objet du financement spécial (la tâche à laquelle les ressources doivent être affectées) et la compétence pour effectuer les attributions et les prélèvements (**art. 87, al. 2 OCo**).

Exemples de domaines susceptibles de faire l'objet d'un FS prévu par un règlement communal:

- Approvisionnement en électricité
- Chauffage à distance
- Installations portuaires
- Entretien des tombes
- Maintien de la valeur des immeubles du patrimoine financier
- Exploitation des forêts communales

Il importe de relever que ces FS ne doivent **pas** être alimentés par des parts de l'impôt communal ordinaire ou de la taxe immobilière déterminées à l'avance (p. ex. «5 % du produit annuel de l'impôt ordinaire») (**art. 87, al. 3 OCo**). Il est en revanche admis de leur attribuer un montant précis, préalablement arrêté (p. ex. 10 000 fr. chaque année).

Les capitaux propres des FS sont en principe crédités d'un intérêt, à moins que la commune n'en ait disposé autrement dans un règlement.

2.7.1.3 Distinction selon des critères d'économie d'entreprise

Les financements spéciaux destinés à une **exploitation couvrant ses coûts** (groupe de matières 290 du bilan) sont constitués par l'attribution de recettes à une tâche précise (p. ex. l'attribution des montants de la taxe sur les déchets à la tâche «gestion des déchets»). Ils figurent dans le compte de résultats en tant que fonction. Cette dernière est clôturée soit par une écriture en faveur ou à charge des capitaux propres du FS, soit par une attribution au FS ou un prélèvement sur celui-ci (affectation du résultat). Une distinction supplémentaire peut par ailleurs être faite entre les FS à sens unique et les FS dits «normaux».

Les FS à vocation de **préfinancement** du groupe de matières 293 du bilan servent à la constitution de capitaux liés en faveur d'une tâche précise (le FS «conservation des sites» est p. ex. consacré au financement de mesures destinées à ce but déterminé).

2.7.1.3.1 Financement spécial dit «normal» (exploitation couvrant ses coûts)

On qualifie généralement de normal un FS *alimenté par des émoluments* et dont les charges doivent être intégralement couvertes par le revenu de ceux-ci.

Exemples de FS alimentés par les émoluments:

- FS «alimentation en eau»
- FS «traitement des eaux usées»
- FS «gestion des déchets»
- FS «approvisionnement en électricité» (base: règlement communal)
- FS «parkings couverts» (base: règlement communal)

Les FS normaux imposés par le droit supérieur doivent faire l'objet d'une présentation échelonnée des résultats. De plus, le calcul d'indicateurs financiers comme le degré d'autofinancement et le taux de couverture des coûts est obligatoire dans leur cas (**art. 36 ODGFCo**).

Un excédent de revenus est attribué aux capitaux propres du FS au moyen du groupe de matières 9010, tandis qu'un excédent de charges est prélevé au moyen du groupe de matières 9011. Une avance doit, le cas échéant, être remboursée dans le délai légal de huit ans à compter de la première

2 Commentaire des dispositions légales

inscription au bilan par les futurs excédents de revenus réalisés par la tâche concernée. La commune établit un plan d'assainissement montrant comment l'avance sera compensée dans les huit prochaines années (cf. également chap. 2.4.4). L'année de la première inscription de l'avance au bilan doit figurer dans l'état des capitaux propres (**art. 32e, al. 2, lit. a ODGFCo**).

2.7.1.3.2 Financement spécial à sens unique

Dans le cas d'un FS à sens unique, un éventuel excédent de charges doit être couvert par les capitaux propres du FS ou, à défaut, par des ressources du compte général (revenus fiscaux). Une avance au FS n'est en effet pas possible. (Cf. chap. 2.7.1.4.4.)

Exemple de FS à sens unique:

- FS «service du feu» constitué en application du droit supérieur

2.7.1.3.3 Financement spécial à vocation de préfinancement d'investissements futurs

Le patrimoine administratif – exception faite des prêts et participations – est amorti de manière linéaire en fonction de sa durée d'utilisation (**art. 83, al. 1 OCo**). Cette prescription s'applique également aux éléments de ce patrimoine qui avaient été préfinancés au moyen d'un FS (**art. 88a OCo**). Le montant de l'amortissement lié à l'objet est prélevé sur le FS concerné, pour autant que les ressources disponibles soient suffisantes. Ainsi, à la clôture de l'exercice, les charges d'amortissement ne grèvent plus le compte de résultats.

Exemple: un montant précis est attribué chaque année à un FS destiné au préfinancement de l'agrandissement du complexe scolaire, qui doit avoir lieu dans quatre ans. Dès la mise en service des locaux supplémentaires, le montant annuel des amortissements pourra être prélevé sur le FS.

Des préfinancements sont envisageables non seulement pour de futurs investissements (charges d'amortissement), mais aussi pour des charges de consommation relevant du compte de résultats.

Exemple: un montant précis est attribué chaque année à un FS destiné à l'école à journée continue. Ce montant doit permettre de proposer des modules d'école malgré le fait que le nombre d'inscriptions donnant droit à des subventions n'est pas atteint. La différence, à la charge de la commune, est prélevée sur le FS.

Dans le cas des FS à vocation de préfinancement (GM 293 du bilan), les affectations et les prélèvements doivent être comptabilisés dans les groupes de matières 3893/4893 (**art. 78, al. 4, lit. a OCo**) et figurer dans le résultat extraordinaire. Le maintien de la valeur dans les domaines de l'alimentation en eau et du traitement des eaux usées fait toutefois exception (cf. chiffre 2.7.1.4.1).

2.7.1.4 Financements spéciaux régis par des dispositions particulières

2.7.1.4.1 FS «alimentation en eau» et FS «traitement des eaux usées»

Les FS normaux «alimentation en eau» et «traitement des eaux usées», alimentés par des émoluments, sont régis par le droit supérieur. La loi cantonale impose en outre la constitution d'un FS «maintien de la valeur» distinct dans lequel sont comptabilisés les coûts annuels correspondant à la perte de valeur, qui sont calculés de manière linéaire. Ce FS est traité comme un préfinancement (GM 2930x).

Tant le montant figurant au FS «maintien de la valeur» que les capitaux propres du FS doivent être crédités d'un intérêt.

2 Commentaire des dispositions légales

Les attributions à ce FS doivent atteindre au moins 60 pour cent des coûts annuels de maintien de la valeur. Il est possible de renoncer aux attributions une fois que 25 pour cent de la valeur économique de remplacement sont atteints. L'OED⁴⁸ met à disposition une feuille de calcul des valeurs de remplacement et des attributions au FS.

Le montant des taxes de raccordement perçues dans les domaines de l'alimentation en eau et du traitement des eaux usées est crédité sur le compte de résultats (GM 4240.5x) et neutralisé au moyen d'une attribution au FS «maintien de la valeur». Le produit de la taxe unique de raccordement peut être imputé sur l'attribution annuelle à ce même FS.

Les biens d'investissement sont amortis en fonction de leur durée d'utilisation⁴⁹ (**annexe 2 OCo**). Les charges d'amortissement sont comptabilisées dans le compte de résultats, avant que ce dernier ne soit à nouveau déchargé par le prélèvement du montant de l'amortissement sur le FS «maintien de la valeur» (comptes 29301/29302).

Dans les domaines de l'alimentation en eau et du traitement des eaux usées, la présentation échelonnée des résultats (cf. chiffre 2.6.3.1.1) met en évidence, au niveau du résultat provenant des activités d'exploitation, tant les attributions au FS «maintien de la valeur» que les prélèvements effectués. Des indicateurs financiers particuliers sont calculés pour les FS «alimentation en eau» et «traitement des eaux usées» et publiés avec les comptes annuels.

Si le montant du FS ne suffit pas à l'amortissement intégral, tout à la fois, du nouveau patrimoine administratif (MCH2) et de l'ancien (créé sous le MCH1), l'amortissement de ce dernier est réduit en conséquence pour l'année concernée. Le FS «maintien de la valeur» ne saurait en effet avoir un solde négatif (**art. T2-4, al. 2, ch. 1 et 1a OCo**).

Pour les FS «alimentation en eau» et «traitement des eaux usées», il peut être judicieux d'arrêter une limite d'inscription à l'actif inférieure à celle qui s'applique au compte général. Une telle mesure décharge le compte de résultats et renforce l'autofinancement. En tous les cas, il convient de suivre une pratique constante.

2.7.1.4.2 FS «gestion des déchets»

Les prescriptions relatives aux FS normaux, alimentés par des émoluments, sont également applicables au FS «gestion des déchets»⁵⁰. Les frais liés à l'élimination des déchets (transport, enlèvement des ordures, valorisation, postes de collecte, élimination des déchets verts, incinération des cadavres d'animaux, etc.) doivent être couverts par les émoluments en vertu du principe de causalité.

2.7.1.4.3 FS «service du feu»

Le service du feu est en principe financé par le montant des taxes d'exemption, qui ne sont pas des émoluments.

Le FS «service du feu» imposé par le droit supérieur⁵¹ est un **FS à sens unique**. Un excédent de charges est imputés sur le compte général si le FS n'a pas ou plus de capitaux propres.

⁴⁸ Office des eaux et des déchets du canton de Berne.

⁴⁹ Le patrimoine administratif existant au moment du passage au MCH2 doit être amorti dans un délai de huit à 16 ans.

⁵⁰ Loi sur les déchets (LD; RSB 822.1).

⁵¹ Loi sur la protection contre le feu et sur les sapeurs-pompiers (LPFSP; RSB 871.11).

2 Commentaire des dispositions légales

Si la commune souhaite que le service du feu couvre ses propres coûts à moyen terme, elle peut toutefois opter, par voie de règlement, pour un FS normal. Elle a également toute latitude pour décider si elle entend le présenter séparément (présentation échelonnée des résultats, indicateurs) ou non.

Les possibilités de comptabiliser la fonction du service du feu sont donc au nombre de trois:

- a) Selon le droit supérieur = FS «service du feu» à sens unique
- b) Sur la base d'un règlement communal = FS «service du feu» normal
 - b1) sans présentation séparée,
 - b2) présenté séparément.

Le groupe de matière **29000** du bilan doit être utilisé dans tous les cas. Il y a lieu de compléter la désignation du compte de manière à indiquer s'il s'agit d'un FS à sens unique ou normal:

29000.xx FS «service du feu» à sens unique

29000.xx FS «service du feu» normal

2.7.1.4.4 FS «service du feu» à sens unique

La loi prévoit que le FS «service du feu» soit à sens unique.

Un excédent de revenus du FS est enregistré dans les capitaux propres au moyen du groupe de matières 3510. A l'inverse, le montant d'un excédent de charges est prélevé sur les capitaux propres dans le groupe de matières 4510, pour autant que les ressources soient suffisantes.

Si le montant des taxes d'exemption ne suffit pas à couvrir les charges, celles-ci peuvent être imputées sur le compte général. Dès lors, les comptes annuels (bilan) ne comportent **jamais** d'avance du compte général au FS «service du feu» à sens unique.

2.7.1.4.5 FS «service du feu» normal

Le FS «service du feu», s'il revêt la forme d'un FS normal, nécessite une base dans un règlement communal. Il n'existe aucune prescription exigeant la présentation séparée de ce FS. La commune a cependant tout loisir de lui appliquer le principe de la présentation échelonnée des résultats et de calculer les indicateurs financiers ad hoc, ainsi que de le présenter à part dans le tableau des flux de trésorerie. Dans ce cas, les écritures de clôture sont passées au moyen des groupes de matières 9010/9011. Si la commune n'opte pas pour cette solution, les groupes de matières à utiliser sont les groupes 3510/4510.

En présence d'une avance au FS, les dispositions applicables sont les mêmes qu'en cas de découvert du bilan dans le compte général. L'avance doit donc être remboursée dans un délai de huit ans par les excédents de revenus. L'année de la première inscription d'une avance au bilan doit figurer dans l'état des capitaux propres (**art. 32e, al. 2, lit. a ODGFCo**).

2.7.1.4.6 Financement spécial «transfert de patrimoine administratif» au sens de l'article 85a OCo

En cas de transfert de patrimoine administratif à un organisme responsable de l'accomplissement de tâches publiques autonome effectué à une valeur excédant la valeur comptable, une provision doit être constituée sous la forme d'un FS appelé «transfert de patrimoine administratif» (revalorisation).

2 Commentaire des dispositions légales

Depuis l'introduction du MCH2, il est prévu que ce FS soit amorti de manière linéaire après cinq ans et dans un délai de 16 ans. Le délai commence à courir l'année de l'attribution et non, pour les FS préexistants, l'année de l'introduction du MCH2.

Des prélèvements ne peuvent être effectués que dans les circonstances suivantes:

- en cas de reprise totale ou partielle, par la commune, de la tâche qui avait été transférée,
- en cas de vente totale ou partielle de la participation,
- pour compenser la dépréciation d'éléments du patrimoine administratif.

S'agissant des tâches financées par des émoluments (alimentation en eau, traitement des eaux usées et gestion des déchets) en vertu du droit supérieur, il convient d'observer que les prélèvements peuvent avoir lieu uniquement en faveur des personnes assujetties aux émoluments.

2.7.1.4.7 FS «compensation de la plus-value» selon l'ancien droit

Les FS «compensation de la plus-value» selon l'ancien droit ont été constitués au moyen de contributions convenues sur une base contractuelle. Ces montants peuvent être imputés au compte des investissements en tant que contributions de tiers⁵². Ainsi, c'est la valeur nette de l'investissement qui est inscrite au bilan, dans le groupe de matières 293. Les prélèvements et les attributions sont comptabilisés dans les groupes de matières 3893/4893 du compte de résultats.

2.7.1.4.8 FS «compensation de la plus-value» selon le nouveau droit

Le FS «compensation de la plus-value» est réglementé par les articles 142 ss LC. Contrairement à ce qui prévaut pour le FS selon l'ancien droit, il n'est pas possible de comptabiliser le produit de la taxe sur la plus-value en tant que contributions de tiers en faveur d'investissements. Le FS «compensation de la plus-value» selon le nouveau droit est régi par les mêmes dispositions que les préfinancements (cf. ch. 2.7.1.3.3, **art. 88a OC**). Les prélèvements sur le FS suivent les prescriptions de la législation spéciale (LC, LAT).

2.7.1.4.9 Fonds enregistrés comme capitaux de tiers

Jusqu'au 31 décembre 2019, le seul fonds enregistré dans les capitaux de tiers (GM 2091) concernait les contributions de remplacement pour abris. Il a été dissous par les communes au 1^{er} janvier 2020 après transfert des montants au canton. Ainsi, depuis cette date, le bilan des communes ne comporte plus de fonds enregistrés comme capitaux de tiers dans le groupe de matière 2091.

2.7.1.5 Présentation des FS dans le plan comptable du MCH2

2.7.1.5.1 Codification comptable et ordinogramme

Les FS, y compris ceux qui sont destinés au préfinancement, sont toujours inscrits au bilan en tant que capitaux propres (GM 29) dans le canton de Berne. Une avance est, le cas échéant, saisie en tant que valeur négative.

Les FS à vocation de préfinancement (p. ex. FS «maintien de la valeur» dans les domaines de l'alimentation en eau et du traitement des eaux usées, FS «entretien immobilier») relèvent du groupe de matières 293.

Pour les FS dits «normaux» prévus par le droit supérieur, alimentés par des émoluments, les groupes de matières suivants sont impérativement prescrits (cf. aussi **annexes 1 à 4 ODGFCo**):

⁵² Cf. ISCB 1/170.111/13.6 du 8 juin 2015.

2 Commentaire des dispositions légales

- FS «alimentation en eau» GM 29001
- FS «traitement des eaux usées» GM 29002
- FS «gestion des déchets» GM 29003

S'agissant du FS «électricité», qui se fonde sur un règlement communal, l'inscription au bilan a lieu comme suit:

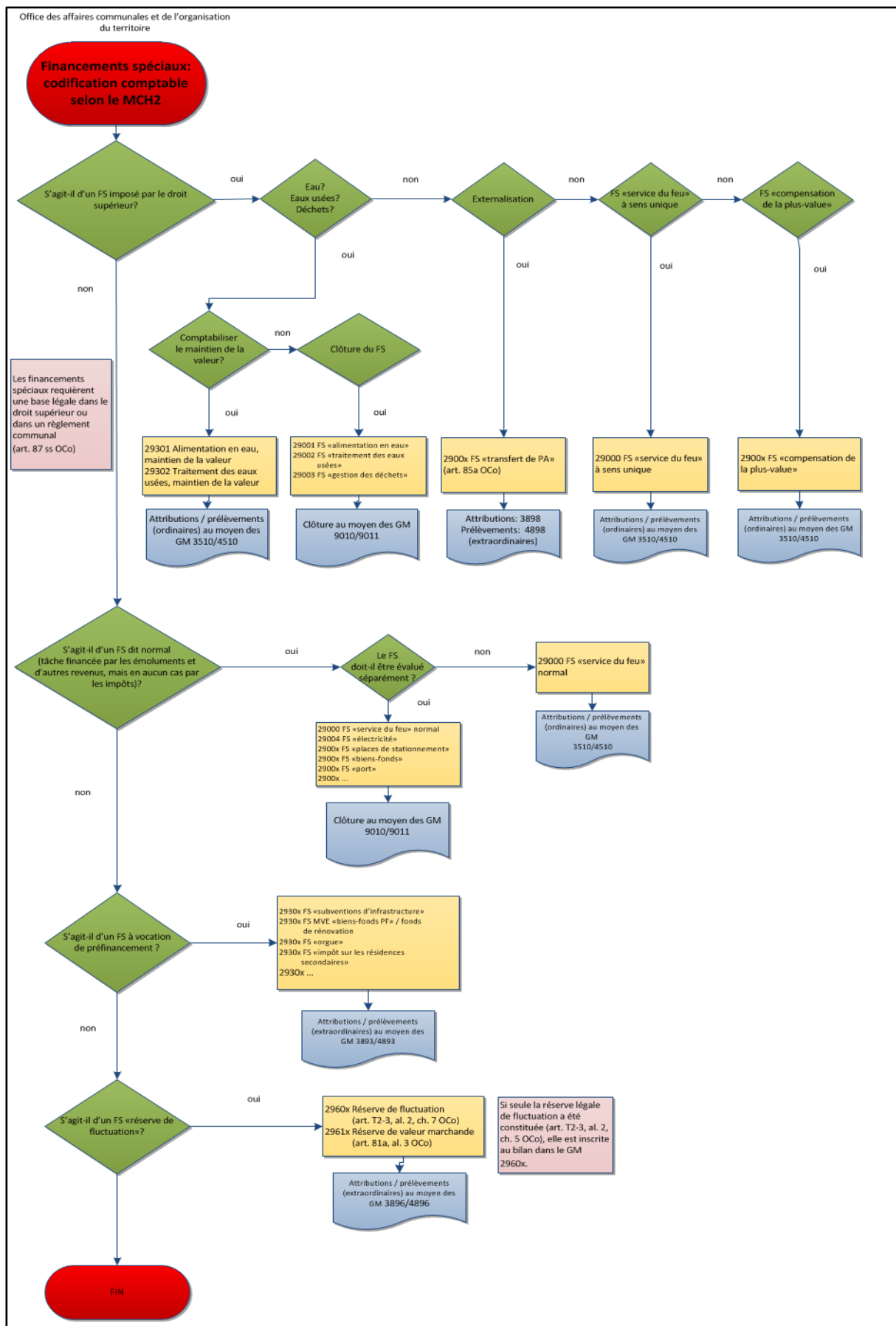
- FS «électricité» GM 29004

La codification comptable est régie, de manière générale, par les prescriptions ci-après (cf. **art. 18 ODGFCo**):

FS dits «normaux» prévus par le droit supérieur, alimentés par des émoluments (FS «alimentation en eau», «traitement des eaux usées» et «gestion des déchets»), groupe de matières 2900	Comptabilisation de l'excédent de charges ou de revenus dans le groupe de matières 901
FS dits «normaux» prévus dans un règlement communal, groupe de matières 2900	A choix, comptabilisation de l'excédent de charges ou de revenus dans le groupe de matières 901 , ou attributions/prélèvements dans les groupes de matières 3510/4510
FS à vocation de préfinancement «maintien de la valeur» dans les domaines de l'alimentation en eau et du traitement des eaux usées, groupe de matières 2930	Attributions/prélèvements dans les groupes de matières 3510/4510
Autres FS à vocation de préfinancement prévus dans un règlement communal, groupe de matières 2930	Attributions/prélèvements dans les groupes de matières 3893/4893

L'ordinogramme relatif aux financements spéciaux ci-après indique la nature des différents FS, compte tenu des bases légales, et précise les détails de la codification comptable.

2 Commentaire des dispositions légales



Comptabilisation des financements spéciaux dans les communes bernoises

2 Commentaire des dispositions légales

2.7.1.5.2 Imputations internes

Il y a deux catégories d'imputations internes, selon qu'elles ont lieu

- a) à l'intérieur du compte général ou
- b) entre les **FS normaux, alimentés par des émoluments et présentés séparément**, d'une part, et le compte général, d'autre part.

La présentation correcte, dans le compte de résultats, des imputations internes entre les FS normaux, alimentés par des émoluments et présentés séparément, d'une part, et le compte général, d'autre part, nécessite leur comptabilisation en tant que charges ou revenus de transfert (3612/4612). Quant à l'imputation interne des charges ou revenus d'intérêt des engagements envers les FS ou des avances, elle a lieu dans les groupes de matières 3409/4409. (Pour davantage de détails sur les imputations internes, il convient de se référer au chiffre 2.6.3.2.)

2.7.1.5.3 Taxe de raccordement

Le produit de la taxe de raccordement est comptabilisé dans le compte de résultats (GM 4240). Dans les domaines de l'alimentation en eau et du traitement des eaux usées, il est crédité dans le groupe de matières 4240.5x puis attribué au FS «maintien de la valeur». Il est possible de l'imputer sur l'attribution annuelle au FS «maintien de la valeur» (cf. chiffre 2.7.1.3.1).

2.7.1.5.4 Présentation

La présentation distincte requise pour les résultats des **FS normaux alimentés par des émoluments** doit être **échelonnée**. Il y a en outre lieu, pour ces FS, de calculer des **indicateurs financiers** précis. Ces prescriptions s'appliquent également aux FS d'autres domaines que l'alimentation en eau, le traitement des eaux usées et la gestion des déchets, le cas échéant, comme le parking couvert, le service du feu ou encore l'électricité. L'OACOT recommande en outre d'établir là aussi un tableau des flux de trésorerie, même s'il n'existe aucune obligation à cet égard.

2 Commentaire des dispositions légales

2.7.2 Emoluments

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 prestations soumises à émolument, <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.

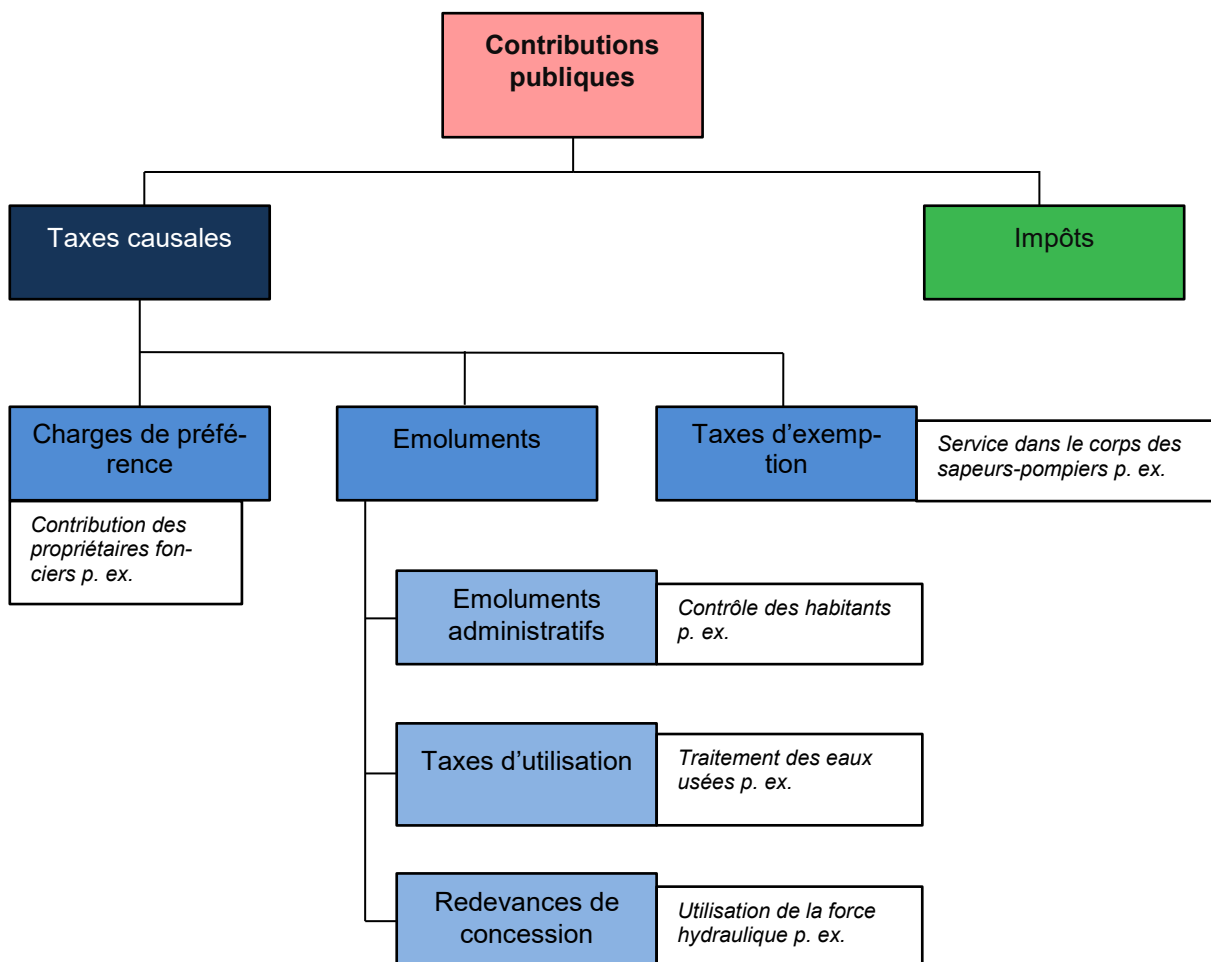
Le présent guide n'aborde le thème des émoluments que de manière très superficielle, car il existe de nombreux ouvrages juridiques de référence sur le sujet.

2 Commentaire des dispositions légales

2.7.2.1 Particularités et précisions

Un émolument est la rétribution versée par la personne assujettie pour un acte officiel accompli à sa demande ou pour l'utilisation d'une installation publique. Il doit couvrir, intégralement ou en partie, les frais que l'acte officiel ou l'utilisation de l'installation ont occasionnés à la collectivité.

Voici une représentation schématique des émoluments en tant que sous-catégorie des contributions publiques:



Plusieurs principes régissent la perception d'émoluments:

Principe de la couverture des coûts

Ce principe implique que le produit des émoluments n'excède pas l'ensemble des coûts de l'unité administrative concernée. Il plafonne donc le montant des émoluments, sans exiger toutefois à lui seul que ce montant suffise à couvrir les coûts engendrés.

Principe de l'équivalence

En vertu de ce principe, l'émolument ne doit pas être manifestement disproportionné par rapport à la valeur objective de la prestation étatique. Au vu des charges, en outre, la prestation doit se situer dans des limites raisonnables et le tarif doit permettre une certaine forfaitarisation.

Principe du pollueur-payeur (ou principe de causalité)

Les bénéficiaires de prestations doivent, dans la mesure du possible, couvrir au moyen des émoluments dont ils s'acquittent l'ensemble des coûts que ces prestations occasionnent à l'unité administrative qui les fournit. Le principe de causalité implique que le montant des émoluments tienne compte, au cas par cas, de la mesure dans laquelle la personne assujettie recourt à l'offre de prestations.

2 Commentaire des dispositions légales

2.7.2.2 Bases légales à la perception d'émoluments

Les bases légales relatives à la perception d'émoluments sont énoncées à l'**article 89 OCo**. Le Tribunal fédéral a formulé en la matière des exigences dont voici une synthèse:

Emoluments de chancellerie et de contrôle:

Les émoluments de chancellerie et de contrôle, qui sont une forme particulière d'émolument administratif, requièrent une base légale dans une ordonnance du conseil communal. Cette ordonnance doit préciser le prix de la prestation qui est dû par le bénéficiaire. Les prestations (légalisations, prolongation de documents d'identité, photocopies) étant peu exigeantes, en termes de temps de travail et de responsabilité, le montant sera en général modeste (25 à 30 fr. environ).

Autres émoluments:

Les autres émoluments (p. ex. émoluments administratifs, taxes d'utilisation, redevances de concession) requièrent une base légale au sens strict. Un règlement communal satisfait à cette exigence. Il doit préciser au moins le cercle des personnes assujetties, ainsi que l'objet et la base de calcul des émoluments, et peut déléguer l'édiction des prescriptions de détail à l'exécutif.

Exceptions:

Les exigences exposées ci-dessus sont quelque peu assouplies lorsque les personnes assujetties et les citoyens en général peuvent s'assurer de la légalité de l'émolument à la lumière de principes constitutionnels tels que ceux de la couverture des coûts ou de l'équivalence.

Exemples d'émoluments:

- *Emoluments administratifs (émoluments dus pour l'octroi d'autorisations et de permis, etc.)*
- *Emoluments de chancellerie et de contrôle, qui sont une forme particulière d'émolument administratif (émoluments dus pour la prolongation de documents d'identité, des légalisations, des renseignements ou des attestations, etc.)*
- *Taxes d'utilisation (émoluments de raccordement, émoluments dus pour la fourniture de courant par une centrale électrique communale, billets d'entrée à la piscine communale, etc.)*
- *Redevances de concessions et les droits de monopole (émoluments dus pour un étal permanent sur le domaine public, émoluments de marché, etc.).*

2 Commentaire des dispositions légales

2.7.3 Taxe sur la valeur ajoutée

OCo Taxe sur la valeur ajoutée

Art. 91

¹ En l'absence d'une réglementation de la commune, la taxe sur la valeur ajoutée est due, le cas échéant, en plus des émoluments, contributions et autres taxes fixés par la commune.

2.7.3.1 Bases et documentation

- Loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée (loi sur la TVA, LTVA; RS 641.20)
- Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA; RS 641.201)
- **Brochure d'information TVA n° 19** (www.estv.admin.ch > Taxe sur la valeur ajoutée - Redevance RTV > Informations spécialisées TVA > Publications)
- **App TVA:** la Division principale de la TVA met une application claire et conviviale (iOS et Android) à la disposition des assujettis. Cette application permet de télécharger toutes les infos TVA et les infos TVA par branches (www.estv.admin.ch > Taxe sur la valeur ajoutée - Redevance RTV > Services TVA > App TVA).

Les questions spécifiques concernant l'assujettissement à la TVA doivent être adressées à l'Administration fédérale des contributions (AFC), Division principale de la TVA.

2.7.3.2 Sujets fiscaux

Les services **autonomes** de la Confédération, des cantons et des communes (de même que les établissements juridiquement non autonomes comme les entreprises communales, les services de transport urbains ou encore les entreprises industrielles) et les autres institutions de droit public sont les sujets fiscaux des collectivités publiques.

«La loi ne précise pas autrement ce qu'est un service autonome. La subdivision d'une collectivité publique en services se détermine en fonction de la comptabilité financière pour autant que celle-ci corresponde à la structure organisationnelle et fonctionnelle de la collectivité publique (**art. 12 OTVA**). Cette subdivision peut alors s'effectuer selon une classification administrative, fonctionnelle ou une autre classification».⁵³

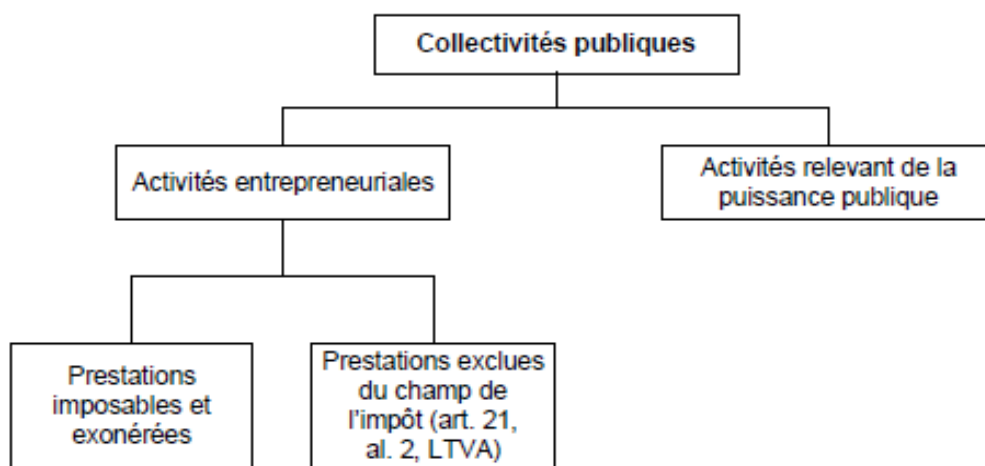
Il en résulte que des financements spéciaux alimentés par des émoluments (alimentation en eau, traitement des eaux usées, gestion des déchets et approvisionnement en électricité) sont considérés comme des services autonomes au sens de la législation fiscale.

2.7.3.3 Objets de l'impôt

«En règle générale les collectivités publiques fournissent des prestations entrepreneuriales imposables ou exclues du champ de l'impôt, ainsi que des prestations relevant de la puissance publique qui ne sont pas de nature entrepreneuriale.»

⁵³ Extrait de la Brochure d'information TVA n° 19, chiffre 2.2.1.

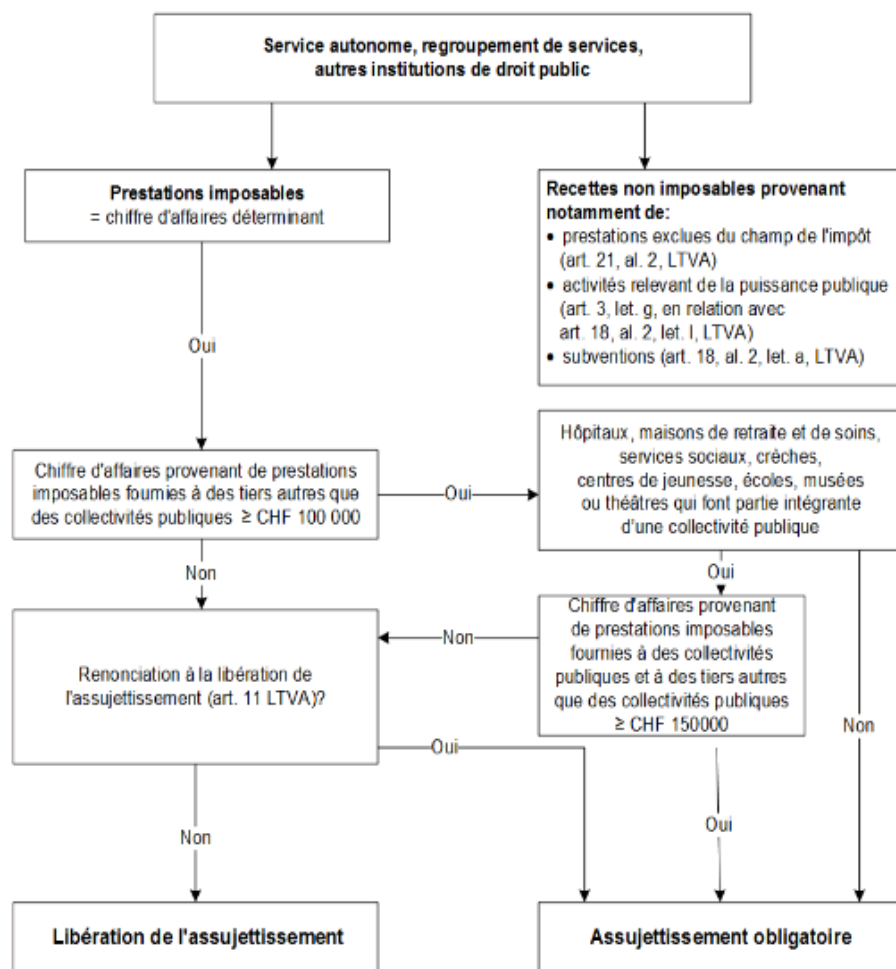
2 Commentaire des dispositions légales



(Texte et graphique extraits de la Brochure d'information TVA n° 19, chiffre 1 «Objet de l'impôt»)

2.7.3.4 Assujettissement

Les prestations des collectivités publiques, des services autonomes et des autres collectivités de droit public sont imposables lorsque le chiffre d'affaires provenant des prestations imposables fournies à des tiers autres que des collectivités publiques dépasse 100 000 francs par an. Le chiffre d'affaires se calcule sur la base des contre-prestations convenues (hors impôt).



(Graphique extrait des «Infos TVA concernant les secteurs», info n° 19 «Collectivités publiques», chapitre 4 «Assujettissement»)

2 Commentaire des dispositions légales

Sont exclues du champ de l'impôt (art. 21, al. 2, ch. 28 LTVA; RS 641.20) les prestations fournies

- a. entre des unités organisationnelles de la même collectivité publique,
- b. entre des sociétés de droit privé ou de droit public détenues uniquement par des collectivités publiques et les collectivités publiques qui les détiennent, ou leurs unités organisationnelles,
- c. entre des établissements ou fondations fondés exclusivement par des collectivités publiques et les collectivités publiques qui ont participé à leur fondation, ou leurs unités organisationnelles,

ainsi que la mise à disposition de personnel entre collectivités publiques (art. 21, al. 2, ch. 28^{bis} LTVA).

L'article 21, alinéa 6 LTVA précise la notion d'unité organisationnelle au sens de la LTV:

Sont réputées unités organisationnelles d'une collectivité publique au sens de l'alinéa 2, chiffre 28, les services de cette collectivité, ses sociétés de droit privé ou de droit public, pour autant qu'aucune autre collectivité publique ni aucun autre tiers ne détienne de participation dans la société, ainsi que ses établissements et fondations, pour autant que la collectivité publique les ait fondés sans la participation d'autres collectivités publiques ni d'autres tiers.

Il incombe à la collectivité remplissant les conditions d'assujettissement de s'inscrire auprès de l'AFC

(<https://www.estv.admin.ch/estv/fr/home/mehrwertsteuer/dienstleistungen/formulare-online/anmeldung-bei-der-mwst.html>).

2.7.3.5 Réduction de l'impôt préalable

Les montants qui, en vertu de l'**article 18, alinéa 2 LTVA**, ne sont pas considérés comme faisant partie de la contre-prestation donnent lieu à une réduction de la déduction de l'impôt préalable, sous réserve de l'**article 33, alinéa 2 LTVA**.

La collectivité assujettie doit réduire le montant de la déduction de l'impôt préalable en proportion des fonds relevant de l'**article 18, alinéa 2, lettres a à c LTVA**, qu'elle reçoit.

Il s'agit en particulier des fonds suivants:

- subventions et autres contributions de droit public,
- recettes provenant exclusivement de taxes touristiques perçues par les offices du tourisme et les sociétés de développement touristique,
- contributions cantonales versées par les fonds pour l'alimentation en eau, l'assainissement ou la gestion des déchets aux établissements qui assurent ces tâches.

2.7.3.6 Méthodes de décompte

2.7.3.6.1 Contre-prestations convenues

Le décompte est **en principe** établi sur la base des contre-prestations convenues (**art. 39, al. 1 LTVA**). Le chiffre d'affaires provenant des livraisons et des prestations de services doit être déclaré à la fin de la période de décompte au cours de laquelle la facture a été établie. La facturation intervient trois mois au plus tard après que la prestation a été fournie.

2 Commentaire des dispositions légales

2.7.3.6.2 Contre-prestations reçues

L'AFC autorise l'assujetti qui en fait la **demande** à établir son décompte sur la base des contre-prestations reçues (**art. 39, al. 2 LTVA**). Dans certains cas, l'AFC peut par ailleurs obliger l'assujetti à établir son décompte sur la base des contre-prestations reçues (**art. 39, al. 2 LTVA**). Le décompte se fonde alors sur les montants effectivement versés ou encaissés.

2.7.3.7 Comptes

Les écritures relatives à la TVA sont passées dans les comptes du bilan suivants:

Comptes actifs (impôt préalable)	Comptes passifs (dette fiscale)
10192.0x Compte général	20022.0x Compte général
10192.1x Alimentation en eau 10192.1x Alimentation en eau (CI)	20022.1x Alimentation en eau
10192.2x Traitement des eaux usées 10192.2x Traitement des eaux usées (CI)	20022.2x Traitement des eaux usées
10192.3x Gestion des déchets 10192.3x Gestion des déchets (CI)	20022.3x Gestion des déchets
10192.4x Electricité 10192.4x Electricité (CI)	20022.4x Electricité

Il est recommandé de tenir des sous-comptes pour l'impôt préalable, dès lors que le formulaire à remettre à l'AFC doit indiquer séparément

- l'impôt préalable sur **les charges de matériel et de services** et
- l'impôt préalable sur **les investissements et les autres charges d'exploitation**.

2 Commentaire des dispositions légales

2.7.4 Péréquation financière

2.7.4.1 Bases

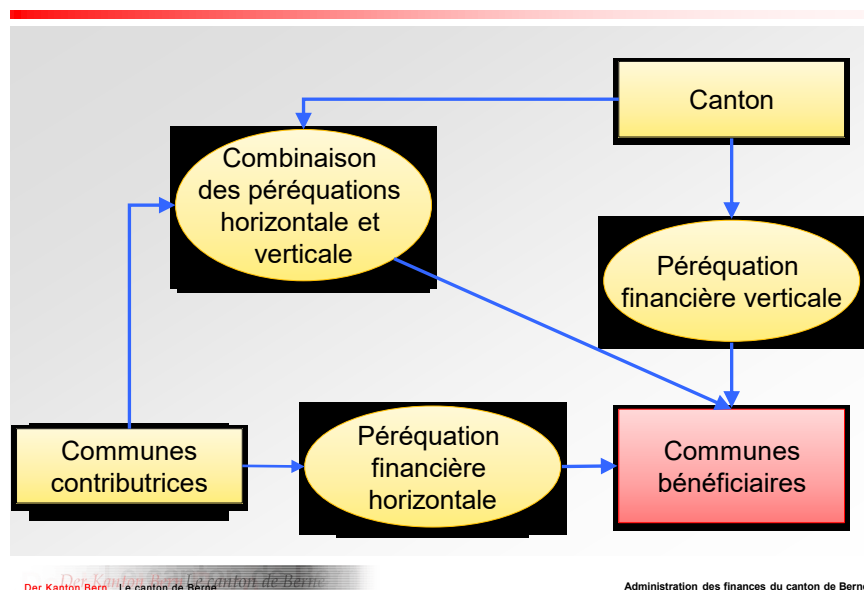
- Loi sur la péréquation financière et la compensation des charges (LPFC; RSB 631.1)
- Ordonnance sur la péréquation financière et la compensation des charges (OPFC; RSB 631.111)
- Possibilité de télécharger toutes les informations relatives à la LPFC: www.fin.be.ch > Finances > Péréquation financière et compensation des charges
- Comptabilisation de la péréquation financière et de la compensation des charges: www.be.ch/mch2 > Outils de travail

Les questions spécifiques concernant la péréquation financière doivent être adressées à l'Administration des finances, Péréquation financière, Herrengasse 22, 3011 Berne (tél. 031 633 48 11).

2.7.4.2 Objectif

La péréquation financière vise à atténuer les inégalités résultant des différences de capacité contributive entre les communes politiques et tend à équilibrer la charge fiscale.

Formes de péréquation financière

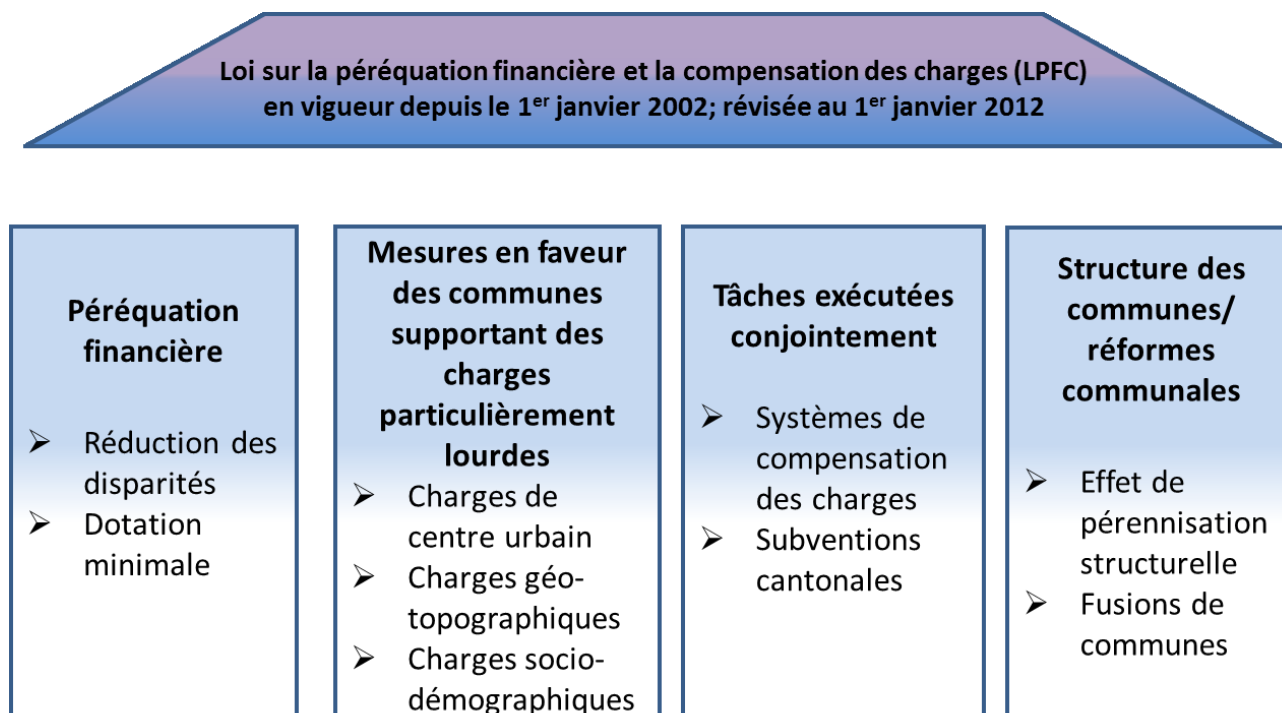


(Source: Administration des finances du canton de Berne, Péréquation financière)

2 Commentaire des dispositions légales

2.7.4.3 Axes principaux

Les axes principaux de la LPFC sont les suivants:



(Source: Administration des finances, Péréquation financière, support de cours destiné aux administrateurs et administratrices des finances [en allemand], p. 10)

1^{er} pilier – Péréquation financière

(lien du 23.2.16: http://www.fin.be.ch/fin/fr/index/finanzen/finanzen/finanz-_und_lastenausgleich/instrumente/erste_saeule.html)

Le rendement fiscal harmonisé des communes, composé du rendement fiscal ordinaire harmonisé et du rendement de la taxe immobilière harmonisé, constitue la base de calcul de la péréquation financière. L'harmonisation garantit la comparabilité des rendements fiscaux des communes.

L'indice de rendement fiscal harmonisé (IRH) est obtenu au moyen de l'indexation du rendement fiscal harmonisé par habitant. Les communes dont l'IRH est supérieur à 100 sont, pour la réduction des disparités, contributrices en chiffres nets, tandis que les communes dont l'IRH est inférieur à 100 sont bénéficiaires nettes.

La péréquation financière horizontale est un instrument permettant d'atténuer les différences de capacité contributive entre les communes (réduction des disparités).

Les communes extrêmement faibles reçoivent une aide supplémentaire sous forme de dotation minimale, qui doit leur permettre de garantir à leur population une offre minimale en biens et en services publics. La dotation minimale est financée par le canton.

2^e pilier – Mesures destinées aux communes supportant des charges particulièrement lourdes

(lien du 23.2.16: http://www.fin.be.ch/fin/fr/index/finanzen/finanzen/finanz-_und_lastenausgleich/instrumente/zweite_saeule.html)

Ces mesures sont destinées aux collectivités suivantes:

- Communes remplissant des fonctions de centre urbain
- Communes supportant des charges géo-topographiques excessives
- Communes supportant des charges socio-démographiques

2 Commentaire des dispositions légales

Fonctions de centre urbain (art. 13 ss LPFC)

En leur qualité de centres urbains, les communes de Berne, Bienne, Thoune, Berthoud et Langenthal bénéficient, dans le calcul du rendement fiscal ordinaire harmonisé, de la déduction des charges qui restent après déduction de l'indemnité forfaitaire (réduction des disparités).

Les communes de Berne, Bienne et Thoune reçoivent en outre une prestation complémentaire annuelle financée par le canton à titre d'indemnité forfaitaire pour les charges de centre urbain supérieures à la moyenne qu'elles supportent.

Charges géo-topographiques (art. 18 ss LPFC)

Les communes défavorisées par leur situation géographique ou en raison de conditions structurelles particulières reçoivent une double prestation complémentaire:

1. Prestation complémentaire liée à la superficie (**art. 12, al. 1 OPFC**)
2. Prestation complémentaire liée à la longueur des routes (**art. 13, al. 1 OPFC**)

Charges socio-démographiques (art. 21a ss LPFC)

Les communes qui supportent de fortes charges en raison de leur situation socio-démographique reçoivent chaque année une prestation complémentaire destinée à atténuer ces charges.

3^e pilier – Tâches exécutées conjointement

(lien du 23.2.16: http://www.fin.be.ch/fin/fr/index/finanzen/finanzen/finanz-_und_lastenausgleich/instrumente/dritte_saeule.html)

Différents systèmes de compensation des charges permettent le financement de l'accomplissement de tâches qui, de par leur nature même, exigent une exécution conjointe (**art. 24 ss LPFC**):

- **Compensation des charges «traitements du corps enseignant» (école enfantine et école obligatoire)**

Clé de répartition	30 % à la charge des communes 70 % à la charge du canton
Critères de répartition	Selon la LPFC et l'OPFC

- **Compensation des charges «aide sociale»**

Clé de répartition	30 % à la charge des communes 70 % à la charge du canton
Critère de répartition	Population résidente

- **Compensation des charges «assurance sociale PC»**

Clé de répartition	50 % à la charge des communes 50 % à la charge du canton
Critère de répartition	Population résidente

- **Compensation des charges «transports publics»**

Clé de répartition	33 % à la charge des communes 67 % à la charge du canton
Critères de répartition	67 % selon l'offre de transports publics (points TP) 33 % selon la population résidente

2 Commentaire des dispositions légales

- **Compensation des charges «allocations familiales pour les personnes sans activité lucrative»**

Clé de répartition	50 % à la charge des communes 50 % à la charge du canton
Critère de répartition	Population résidente

- **Compensation des charges selon la nouvelle répartition des tâches
(compensation des transferts de charges entre le canton et les communes)**

Clé de répartition	Solde des transferts de charges; canton ou communes
Critère de répartition	Population résidente

4^e pilier – Structure des communes, réformes communales

La LPFC vise, d'une part, un effet de pérennisation structurelle (en particulier pour freiner le mouvement d'exode constaté dans les régions de montagne) et, d'autre part, la promotion des fusions de communes.

2 Commentaire des dispositions légales

2.7.5 Nouvelle gestion publique

2.7.5.1 Bases légales

OCo	Champ d'application	Art. 115 ¹ La présente section s'applique aux communes administrées entièrement ou partiellement selon des 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. La tenue de la comptabilité financière et l'établissement des comptes annuels doivent en particulier respecter le modèle comptable applicable. 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 ¹ L'autorisation au sens de l'article 115, alinéa 3 est délivrée pour autant que la commune prouve avoir créé les conditions nécessaires à l'application de principes de nouvelle gestion publique conformément aux articles 117 à 121. ² La Direction de l'intérieur et de la justice édicte des prescriptions sur le contenu minimal de la preuve au sens de l'alinéa 1 et la procédure.
	Gestion publique mettant l'accent sur les effets et les prestations	Art. 117 ¹ Les tâches communales sont décrites sous forme de produits. Plusieurs produits peuvent être réunis en un groupe de produits. ² Des objectifs d'effet ou des objectifs de prestation sont fixés pour les produits et les groupes de produits. ³ La gestion publique et l'octroi de mandats à des tiers ont lieu par le biais de conventions de prestations.
	Enveloppe budgétaire	Art. 118 ¹ L'enveloppe budgétaire représente l'autorisation de dépenses sous forme de crédit budgétaire ou de crédit d'engagement. Elle contient le solde des charges et des revenus ou des coûts et des rentrées financières d'un produit, d'un groupe de produits ou de tous les groupes de produits d'une unité d'organisation. ² Le corps électoral ou le parlement communal décide de l'enveloppe budgétaire et, si le règlement le prévoit, des objectifs d'effet et des objectifs de prestation. ³ L'organe appelé à prendre une décision doit être informé des charges et des revenus bruts ou des coûts et des rentrées financières bruts escomptés, ainsi que des objectifs d'effet et des objectifs de prestation.

2 Commentaire des dispositions légales

Controlling	⁴ La commune détermine les modalités du transfert des montants des différents comptes à l'intérieur de l'enveloppe budgétaire pour chaque produit ou groupe de produits, ou pour tous les groupes de produits d'une unité d'organisation. Le règlement peut autoriser le report de crédits sur l'exercice suivant. Art. 119 ¹ La commune veille au moyen du controlling à ce que les prestations, les effets, ainsi que les charges et les revenus ou les coûts et les rentrées financières soient enregistrés et évalués. Les résultats sont portés à la connaissance du corps électoral ou du parlement communal.
Examen des résultats	Art. 121 ¹ La commune désigne un organe chargé d'examiner les résultats de l'évaluation des prestations et des effets. ² Elle peut confier cette tâche à l'organe de vérification des comptes.

ODGFCo	Principe	Art. 47 ¹ Les communes remettent au service des affaires communales de l'OACOT leur demande d'autorisation de déroger aux dispositions relatives aux finances jusqu'au 1^{er} mai de l'année précédant l'exercice comptable concerné. ² L'OACOT examine la demande dans les 60 jours à compter de la réception du dossier complet et statue par voie de décision. ³ L'autorisation peut être limitée dans le temps. ⁴ Elle peut être révoquée si les conditions de l'application régulière de principes de nouvelle gestion publique ne sont plus garanties.
	Contenu de la demande	Art. 48 ¹ Dans sa demande, la commune expose <i>a</i> le projet, sa portée, son organisation et son calendrier, <i>b</i> les produits qu'elle entend offrir en application de principes de nouvelle gestion publique, <i>c</i> les indicateurs et les valeurs cibles permettant d'apprécier les effets et les prestations aux plans qualitatif et quantitatif, <i>d</i> la conception selon laquelle les charges ou coûts et les revenus ou rentrées financières seront enregistrés, <i>e</i> la conception du controlling, <i>f</i> la procédure d'examen des résultats, <i>g</i> les principes d'information.
	Produits	Art. 49 ¹ Un produit doit satisfaire aux critères suivants:

2 Commentaire des dispositions légales

	- a il est livré à des clients et clientes extérieurs à l'unité qui fournit la prestation (tiers, autres services communaux) afin de couvrir leurs besoins; - b les prestations réunies le cas échéant en un produit sont en corrélation les unes avec les autres; - c le prix est calculable. ² Les effets à atteindre et les prestations à fournir doivent être décrits de manière quantifiable (définition du produit).
Indicateurs	Art. 50 ¹ Les indicateurs doivent remplir les exigences suivantes: - a ils quantifient des valeurs importantes s'agissant des effets et des prestations; - b ils ont une portée générale et répondent exactement aux besoins; - c leur saisie est aussi simple et économique que possible; - d ils sont disponibles en temps opportun.
Valeurs cibles	Art. 51 ¹ Les valeurs cibles sont les valeurs à atteindre.
Coûts et rentrées financières	Art. 52 ¹ Les charges ou coûts et les revenus ou rentrées financières liés à la fourniture de prestations doivent être quantifiables. ² La commune indique dans sa conception les modalités selon lesquelles - a les charges et les revenus sont calculés dans la comptabilité financière ou - b les coûts et les rentrées financières sont saisis dans une comptabilité analytique.
Conception du controlling	Art. 53 ¹ La conception du controlling - a décrit les objectifs du controlling; - b précise que le controlling se fonde sur la définition des produits (en tant que données de planification); - c détermine la forme des rapports; - d fixe la périodicité des rapports; - e présente les modalités d'intégration du controlling dans l'organisation communale; - f désigne le service qui, en qualité de responsable du controlling, garantit l'application correcte du système et son actualisation.

2.7.5.2 Qu'entend-on par «principes de nouvelle gestion publique»?

Les collectivités publiques se voient confrontées à des changements toujours plus rapides et à des exigences dont la complexité ne cesse de croître. Le modèle de la nouvelle gestion publique (NGP), développé en réponse aux défis qui en résultent, s'articule autour de l'axe fondamental suivant: l'accent est mis non plus sur la répartition des ressources disponibles entre les différentes tâches,

2 Commentaire des dispositions légales

mais sur une **définition** et un **accomplissement des tâches** répondant aux besoins des utilisateurs. Les ressources sont ensuite attribuées en fonction des tâches. Ainsi, le pilotage n'est plus dicté par les fonds affectés (input), mais par les prestations (résultats ou output) et leur **efficacité**.

Le pilotage par les fonds affectés se fonde sur les ressources disponibles et l'octroi de crédits, inscrits chaque année au budget. A l'inverse, le pilotage par les résultats est déterminé par les prestations ou produits.

Exemple:

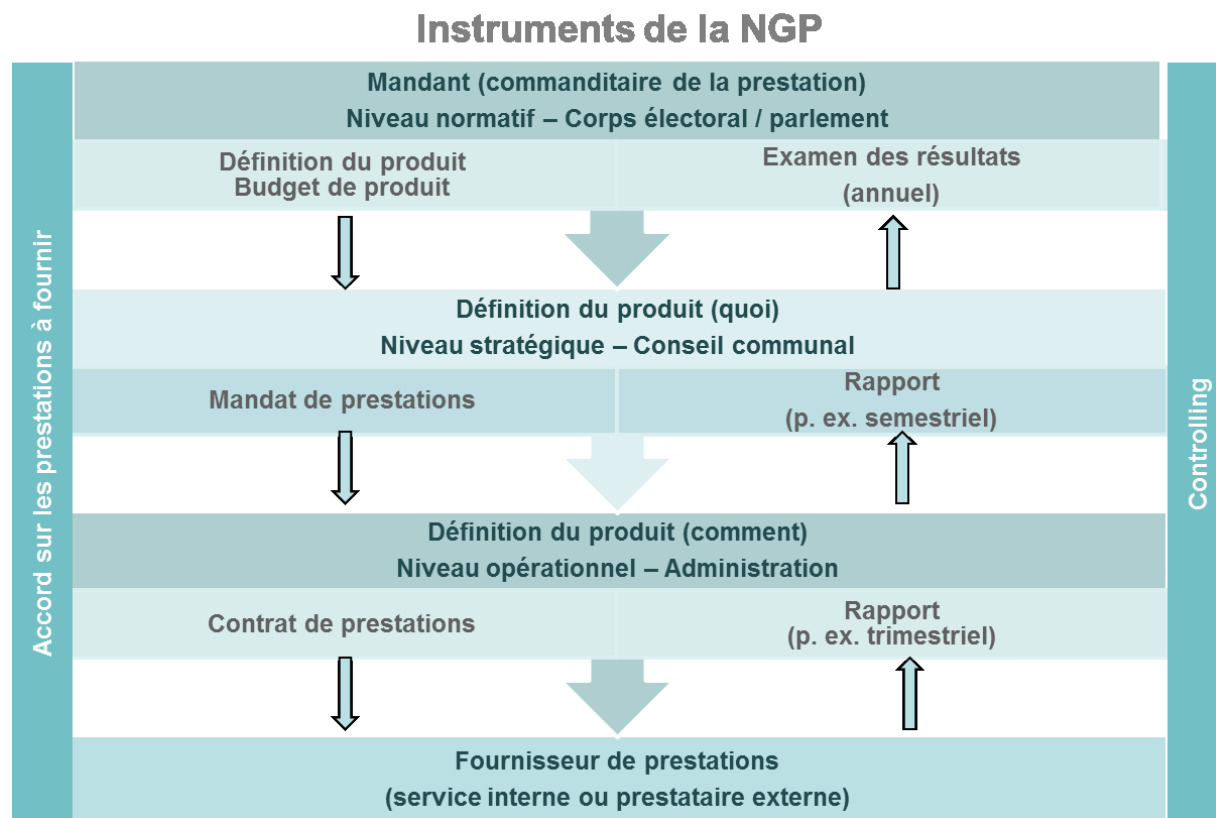
Le conseil communal ne discute plus de l'acquisition de deux nouveaux aspirateurs pour le bâtiment scolaire et de leur inscription au budget, mais détermine des consignes applicables au nettoyage du complexe scolaire selon lesquelles, par exemple, la salle de gymnastique, les vestiaires et les douches doivent être nettoyés chaque jour après les cours dispensés aux élèves et avant que les associations n'utilisent les équipements. Les ressources nécessaires à cette fin sont débloquées et la personne responsable des installations scolaires les répartit de manière à ce que l'objectif fixé puisse être atteint.

L'obligation de contrôler si et dans quelle mesure les fonds publics sont utilisés avec efficacité est inhérente à la NGP.

Les compétences – exclusives selon le modèle de la NGP – en matière d'accomplissement des tâches communales sont réparties entre trois niveaux:

- **Le niveau normatif = corps électoral / parlement**
Il définit les grandes orientations politiques et l'offre de prestations.
- **Le niveau stratégique = conseil communal**
Il prépare la prise de décisions par le niveau normatif, précise l'offre de prestations, tout en coordonnant et en surveillant l'activité de l'administration.
- **Le niveau opérationnel = administration**
Il réalise les buts fixés, fournit les prestations commandées (produits) de manière interne (p. ex. administration des constructions) ou en confie l'exécution à des tiers.

2 Commentaire des dispositions légales



La NGP applique des principes inédits en matière d'octroi de crédits, en ce sens par exemple qu'un crédit budgétaire non utilisé peut être reporté sur l'exercice suivant. Une base réglementaire est cependant nécessaire à cet égard. Une commune qui entend déroger aux dispositions générales relatives à la gestion financière doit obtenir l'accord de l'OACOT au préalable. Cette condition vise à garantir autant que possible l'uniformité de la comptabilité et de la pratique en général.

Les communes administrées selon les principes de la nouvelle gestion publique sont elles aussi tenues d'appliquer intégralement le MCH2 dans la comptabilité financière. Cette dernière est complétée par une comptabilité analytique mettant en lumière les coûts complets des différents produits. La NGP présente l'avantage de permettre des comparaisons plus pertinentes avec d'autres communes ou prestataires (analyse concurrentielle).

2.7.5.3 Terminologie

Produit

Les prestations communales sont décrites sous forme de produits ou groupes de produits devant couvrir les besoins des clients et avoir un prix calculable. Les prestations réunies le cas échéant en un produit doivent être en corrélation les unes avec les autres.

Définition du produit

La définition ou description du produit doit préciser les prestations à fournir et l'effet à atteindre au moyen d'indicateurs et de valeurs cibles.

Indicateurs

Les indicateurs, dont la saisie doit être aussi simple et économique que possible, quantifient les valeurs importantes s'agissant des effets et des prestations.

Valeurs cibles

Les valeurs cibles sont les valeurs à atteindre.

2 Commentaire des dispositions légales

Budget de produit

Le budget de produit est un budget **forfaitaire**. L'assemblée communale ou le parlement se contente de fixer les coûts ou les revenus nets de la prestation à fournir, tandis que l'affectation précise des fonds alloués incombe à l'unité administrative chargée de la tâche en question. Cette budgétisation globale remplace la budgétisation détaillée (compte par compte) traditionnelle et permet de réagir aux changements avec davantage de flexibilité.

Enveloppe budgétaire

L'enveloppe budgétaire représente l'autorisation de dépenses sous forme de crédit budgétaire ou de crédit d'engagement. Elle contient le solde des charges et des revenus, ou des coûts et des rentrées financières, d'un produit (on parle dans ce cas également de «budget de produit»), d'un groupe de produits ou de tous les groupes de produits d'une unité d'organisation.

Examen des résultats

La commune est tenue de désigner un organe chargé d'examiner l'exactitude des résultats obtenus lors de l'évaluation des prestations et des effets. Le conseil communal indique dans un premier temps au corps électoral si les objectifs fixés ont été atteints. L'organe en question a pour tâche de vérifier l'exactitude de cette information. Il procède à cette fin à un examen du système, dans le but de s'assurer que le controlling est à même de garantir que les rapports se fondent sur les données correctes.

Controlling

Le controlling est la démarche par laquelle la commune veille à ce que les prestations, les effets ainsi que les charges et les revenus ou les coûts et les rentrées financières soient enregistrés et évalués.

Agence

On désigne par le terme d'agence une unité d'une administration publique ne disposant pas de la personnalité juridique qui offre des produits aux clients sur la base d'une convention, d'un mandat ou d'un contrat de prestations et qui se voit allouer une enveloppe budgétaire à cette fin.

Accord sur les prestations à fournir

Accord précisant les prestations à fournir qu'un mandant (législatif, exécutif ou administration) passe avec un mandataire (exécutif, unité administrative ou tiers).

2.7.5.4 Demande d'autorisation

Les dérogations aux dispositions relatives aux finances qui sont nécessaires à l'introduction de principes de nouvelle gestion publique requièrent l'autorisation de l'OACOT (**art. 115, al. 3 OCo**). L'autorisation n'est délivrée que si la commune prouve avoir créé les conditions nécessaires à l'application de principes de nouvelle gestion publique conformément aux **articles 117 à 121 OCo**. Les prescriptions sur le contenu minimal de la preuve et sur la procédure d'autorisation figurent aux **articles 47 à 54 ODGFCo**.

Les communes doivent remettre à l'OACOT leur demande d'autorisation de déroger aux dispositions relatives aux finances jusqu'au 1^{er} mai de l'année précédant l'exercice comptable pour lequel elles entendent introduire la NGP (**art. 47, al. 1 ODGFCo**). L'OACOT est tenu d'examiner la demande dans les 60 jours à compter de la réception du dossier complet et de statuer par voie de décision (**art. 47, al. 2 ODGFCo**).

La demande doit mentionner les points suivants (**art. 48 ODGFCo**):

- le projet, sa portée, son organisation et son calendrier,
- les produits qu'elle entend offrir en application de principes de nouvelle gestion publique,
- les indicateurs et les valeurs cibles permettant d'apprécier les effets et les prestations aux plans qualitatif et quantitatif,

2 Commentaire des dispositions légales

- la conception selon laquelle les charges ou coûts et les revenus ou rentrées financières seront enregistrés,
- la conception du controlling,
- la procédure d'examen des résultats,
- les principes d'information.

L'autorisation de déroger aux dispositions relatives aux finances peut porter sur les dispositions de l'OCO énumérées ci-après:

Article 63 OCo: principe du détail

Une dérogation au principe du détail signifie que les comptes individuels ne sont plus déterminants pour la budgétisation et l'octroi de crédits supplémentaires. En lieu et place, on utilise un certain nombre de comptes contenus dans l'enveloppe budgétaire. Il n'en demeure pas moins que les charges et les revenus doivent être imputés au compte matériellement approprié.

Exemple:

Si le service du feu constitue dans son ensemble un groupe de produits au sens de la NGP, un seul crédit budgétaire doit être décidé pour la fonction 150. Un crédit supplémentaire, le cas échéant, serait déterminé par la différence entre les charges nettes budgétées, d'une part, et effectives, d'autre part.

Article 69 OCo: spécialité temporelle

La commune peut décider, en dérogation au principe de la spécialité temporelle, que les crédits budgétaires non utilisés ne sont pas périmés à la fin de l'exercice. Le report de crédits sur l'exercice suivant nécessite une base réglementaire. Ces crédits sont inscrits au bilan, au moment de la clôture, dans le groupe de matières prévu à cette fin (GM 292 Réserves provenant de l'enveloppe budgétaire).

Il est possible de limiter le report de crédits à l'exercice suivant, par exemple au moyen d'une disposition réglementaire libellée comme suit: «Le montant des réserves provenant de l'enveloppe budgétaire ne doit pas dépasser 20 pour cent du total du roulement du groupe de produits.» La comparabilité des comptes communaux s'en trouve améliorée. Il n'en reste pas moins que, suivant la nature des tâches à accomplir, une possibilité illimitée de report peut se révéler opportune.

Article 110 OCo: crédit budgétaire

L'autorisation de déroger aux prescriptions de l'article 110 OCo signifie que – en complément à la dérogation à l'article 63 OCo – les comptes individuels ne sont plus déterminants pour la budgétisation et l'octroi de crédits supplémentaires. En lieu et place, on utilise un certain nombre de comptes contenus dans le budget de produit ou l'enveloppe budgétaire. Le budget de la commune résulte de l'addition des crédits et des enveloppes budgétaires, ou alors, si celle-ci est entièrement gérée selon les principes de la nouvelle gestion publique, de l'addition des différentes enveloppes budgétaires.

Article 112 OCo: crédits supplémentaires

Ce ne sont pas les charges brutes qui déterminent la compétence en matière de crédits supplémentaires, mais la différence entre les charges ou revenus nets budgétés, d'une part, et effectifs, d'autre part.

2.7.5.5 Enveloppe budgétaire

L'enveloppe budgétaire représente l'autorisation de dépenses sous forme de crédit budgétaire ou de crédit d'engagement. Elle contient le solde des charges et des revenus, ou des coûts et des rentrées financières, d'un produit, d'un groupe de produits ou de tous les groupes de produits d'une unité d'organisation. Elle est décidée par le corps électoral ou le parlement communal qui, si le

2 Commentaire des dispositions légales

règlement le prévoit, est en outre compétent pour arrêter les objectifs d'effet et les objectifs de prestation.

L'organe appelé à prendre une décision doit être informé de manière détaillée des charges et des revenus bruts ou des coûts et des rentrées financières bruts escomptés, ainsi que des objectifs d'effet et des objectifs de prestation. La commune détermine les modalités du transfert des montants des différents comptes à l'intérieur de l'enveloppe budgétaire pour chaque produit ou groupe de produits, ou pour tous les groupes de produits d'une unité d'organisation.

2.7.5.6 Comptabilité financière

L'autorisation d'appliquer des principes de nouvelle gestion publique n'entraîne aucune dérogation s'agissant de la présentation des comptes: les prescriptions en la matière conservent au contraire toute leur validité. Il n'est permis d'exclure certains domaines d'activité du compte de résultats et du compte des investissements (externalisation) qu'à la condition de les doter d'une personnalité juridique propre. Or, les communes ne procèdent généralement pas de la sorte pour les entités auxquelles elles appliquent des principes de nouvelle gestion publique.

L'uniformité et la comparabilité des comptes de toutes les communes bernoises sont essentielles à plus d'un égard. D'une part, les systèmes de répartition des charges de la péréquation financière indirecte entre les communes se fondent avant tout sur les comptes annuels, et, d'autre part, l'établissement de statistiques (p. ex. pour la statistique financière fédérale) requiert une présentation identique des comptes. Il convient dès lors d'appliquer les règles du MCH2.

Les exigences exposées ci-dessus expliquent pourquoi une distinction claire est opérée entre la comptabilité financière selon le MCH2, qui sert à la reddition des comptes vis-à-vis des tiers, et la comptabilité analytique interne, qui est un auxiliaire de gestion.

2.7.5.7 Controlling

La commune veille au moyen du controlling à ce que les prestations, les effets, ainsi que les charges et les revenus, ou les coûts et les rentrées financières, soient enregistrés et évalués. Le controlling englobe la planification, le pilotage et la surveillance de l'activité administrative, tous trois axés sur les processus. La détection précoce des problèmes que garantit la présentation régulière de rapports permet la prise de mesures correctrices en temps utile.

Les communes souhaitant introduire un modèle de nouvelle gestion publique doivent impérativement établir une conception du controlling et la joindre à la demande adressée à l'OACOT (**art. 48, al. 1, lit. e ODGFCo**). Cette conception

- décrit les objectifs du controlling;
- précise que le controlling se fonde sur la définition des produits (en tant que données de planification);
- détermine la forme des rapports;
- fixe la périodicité des rapports;
- présente les modalités d'intégration du controlling dans l'organisation communale;
- désigne le service qui, en qualité de responsable du controlling, garantit l'application correcte du système et son actualisation.

2.7.5.8 Examen des résultats

L'organe qui a arrêté l'enveloppe budgétaire (corps électoral, parlement communal) est en droit d'attendre de la part de l'exécutif un compte rendu portant sur le degré d'atteinte des objectifs. Celui-ci s'acquitte de sa tâche en présentant un rapport dans le cadre du controlling, rapport dont l'exactitude – soit la saisie et la présentation correcte des données – est vérifiée par un organe désigné à cette fin.

2 Commentaire des dispositions légales

L'organe chargé d'examiner les résultats de l'évaluation des prestations et des effets doit être indépendant de l'administration. Il doit occuper une position hiérarchique supérieure à celle de l'exécutif, mais ne pas disposer du droit de donner des instructions à ce dernier ou à l'administration. Il appartient à la commune de désigner un tel organe, qui peut également être l'organe de vérification des comptes (**art. 121 OCo en relation avec l'art. 54 ODGFCo**).

2 Commentaire des dispositions légales

2.8 Vérification des comptes

2.8.1 Introduction

Les principales dispositions légales relatives à la vérification des comptes des collectivités de droit communal sont expliquées ci-après. Il sera en particulier question de l'organisation de la révision, de la qualification de l'organe de vérification des comptes (OVC) ainsi que de la responsabilité de ce dernier. S'agissant de la démarche concrète de vérification, il est renvoyé, pour les questions techniques, au Guide destiné aux organes de vérification des comptes (Guide OVC) présenté ici de manière succincte:

L'introduction du MCH2 a nécessité la révision du Guide de vérification des comptes de 2011. Le nouveau Guide OVC résume les principaux droits et devoirs des personnes révisant les comptes des communes bernoises et constitue à cet égard un important ouvrage de référence, en complément aux prescriptions légales cantonales traitant de la gestion financière des communes. Il s'articule autour des différentes **vérifications** et renvoie au présent guide s'agissant du MCH2 et en particulier du plan comptable, des directives de codification comptable ou encore des prescriptions d'évaluation.

Le but du Guide OVC est d'offrir aux réviseurs un soutien dans leur tâche essentielle pour leur permettre d'atteindre un niveau de qualité élevé, synonyme d'efficacité de la vérification des comptes des collectivités de droit public bernoises.

Subdivisé en plusieurs chapitres, le Guide OVC traite des bases légales et contient des indications précises sur la vérification des comptes dans les communes bernoises, en mettant l'accent sur la planification puis sur les différentes étapes et démarches d'une vérification couronnée de succès. Il fournit en outre des précisions relatives à certains domaines particuliers, à la clôture de la vérification et aux rapports, et décrit par ailleurs la révision intermédiaire sans avis préalable, les mesures à prendre en cas d'irrégularités, de même que la surveillance financière aux échelons communal et cantonal. Il précise enfin le calendrier de son entrée en vigueur échelonnée.

Le guide est complété par différentes annexes dont la plus importante (annexe 2) contient les formulaires officiels devant être utilisés pour les vérifications obligatoires et les autres vérifications des comptes. Les annexes restantes consistent en modèles et outils pratiques destinés entre autres au rapport succinct, à la planification de la vérification et à la détermination de l'importance.

2.8.2 Bases légales

LCo	Principe	Art. 70
		¹ Le Conseil-exécutif édicte des dispositions sur la gestion financière des communes. Il se fonde sur le modèle comptable harmonisé 2 (MCH2).
		² 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.
		³ La commune se dote d'instruments de gestion adaptés à sa situation.
		⁴ Le Conseil-exécutif peut édicter des prescriptions minimales en la matière.

2 Commentaire des dispositions légales

Responsabilité	Art. 71 ¹ Le conseil communal est responsable de la gestion financière.
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. 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.
OC Organisation et système de contrôle interne	Art. 114 ¹ Le conseil communal veille à l'organisation opportune de la gestion financière et à l'instauration d'un système de contrôle interne efficace. La Direction de l'intérieur et de la justice édicte des prescriptions minimales en la matière.
ODGFC Système de contrôle interne (SCI)	Art. 2 ¹ La commune définit son système de contrôle interne en fonction du volume de ses transactions. ² Le conseil communal régleme <i>a</i> les droits de signature, <i>b</i> les compétences d'adopter les crédits d'engagement et d'utiliser les crédits autorisés, <i>c</i> la compétence d'adopter les crédits supplémentaires, <i>d</i> le droit d'ordonner les paiements, <i>e</i> le droit de viser les pièces, <i>f</i> la compétence d'arrêter des décisions, <i>g</i> le système de rapports.

Toutes les collectivités de droit communal du canton de Berne⁵⁴ sont soumises à la loi et à l'ordonnance sur les communes ainsi qu'à l'ordonnance de Direction sur la gestion financière des communes, et en particulier aux dispositions relatives à la vérification des comptes. Le conseil communal est responsable de la gestion financière de la commune (**art. 71 LCo**) ainsi que de l'organisation en la matière. Il doit veiller, à cet égard, à doter la commune d'instruments de gestion adaptés à sa situation. Les principes de la gestion financière ainsi que les prescriptions relatives à la transparence, à l'organisation et au système de contrôle interne, aux compétences financières et aux types de crédit s'appliquent à l'ensemble des communes.

⁵⁴ Communes municipales, communes bourgeoises, corporations bourgeoises, communes mixtes, paroisses, paroisses générales, syndicats de communes, sections de commune, corporations de digues et conférences régionales.

2 Commentaire des dispositions légales

2.8.2.1 Terminologie

La vérification des comptes est une approche systématique qui comprend l'analyse, la vérification et l'appréciation d'objets, de faits et d'opérations conclues. Elle porte sur les opérations et faits économiques, ainsi que sur leur présentation dans la comptabilité, sur la reddition des comptes et sur d'autres documents financiers. L'examen des comptes annuels de collectivités de droit public se concentre sur les aspects de politique financière, sans qu'il soit possible d'établir une liste uniforme et exhaustive de points à examiner, dès lors que la situation varie d'une commune à l'autre. La vérification doit toujours avoir lieu à la lumière des spécificités de la collectivité en question, des risques auxquels cette dernière est exposée et des questions qui revêtent de l'importance pour elle.

2.8.2.2 Objectifs de la vérification des comptes

La vérification des comptes⁵⁵ consiste en un contrôle approprié et centré sur les risques des comptes annuels de la commune. Elle doit garantir l'absence d'anomalie significative, la tenue en bonne et due forme de la comptabilité ainsi que le respect des principes de présentation des comptes du MCH2 et des dispositions légales sur la gestion financière.

Les objectifs de la vérification des comptes annuels sont les suivants⁵⁶:

- Autoprotection de la commune
- Protection du public
- Protection des contribuables et des personnes assujetties aux émoluments
- Protection des créanciers

La vérification des comptes a pour objectifs complémentaires

- d'apprécier l'organisation générale de la comptabilité;
- de proposer des améliorations dans la tenue de la comptabilité, le classement des pièces justificatives et le système de contrôle interne (SCI);
- de prévenir les anomalies et les irrégularités dans les comptes annuels futurs;
- de déceler les anomalies et les irrégularités commises (détection).

Les citoyens et citoyennes ainsi que l'autorité de surveillance doivent pouvoir partir du principe que les comptes ont été vérifiés de manière soigneuse et fiable.

La vérification annuelle n'a cependant pas pour objectif premier de détecter et d'élucider des faits pénalement répréhensibles (fraudes)⁵⁷. Elle vise plutôt la constatation selon laquelle les comptes annuels sont exempts d'anomalies significatives et conformes aux prescriptions légales.

2.8.3 L'organe de vérification des comptes

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

⁵⁵ Références bibliographiques: Normes d'audit suisses (NAS), édition 2010, et Manuel suisse d'audit (MSA), tomes I à IV, édition 2009, publié par la Chambre fiduciaire, Chambre suisse des experts comptables et fiscaux, Limmatquai 120, 8001 Zurich (désormais ExpertSuisse).

⁵⁶ Selon le MSA 2009, tome 2, pages 67 s., chapitre 4.3 «But de l'audit».

⁵⁷ Fraude: terme générique désignant des actes tels que la manipulation ou la falsification du bilan, l'abus de confiance, le détournement de fonds ou toute autre infraction commise intentionnellement au détriment de la collectivité.

2 Commentaire des dispositions légales

Vérification spéciale	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, 1 ^{er} alinéa, lettre c qui examinent des comptes communaux en application du 1 ^{er} alinéa doivent prouver qu'ils ont conclu une assurance responsabilité civile garantissant une somme appropriée.
	Art. 127 ¹ Si la vérification des comptes n'a pas été confiée à un organe de révision au sens de l'article 122, 1 ^{er} 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.

ODGFCo	Cours sur la vérification des comptes	Art. 42 ¹ Toute personne membre de l'organe de vérification des comptes d'une collectivité de droit communal doit avoir suivi au moins une fois le cours sur la vérification des comptes organisé par l'OACOT.
---------------	---------------------------------------	---

2.8.3.1 Organisation et indépendance par rapport à l'administration

Les comptes sont vérifiés par des réviseurs ou réviseuses indépendants de l'administration qui sont au bénéfice d'une habilitation (**art. 72 LCo**). L'ordonnance sur les communes et l'ordonnance de Direction sur la gestion financière des communes règlent de manière exhaustive les exigences et les tâches en la matière.

L'OVC peut être une commission de vérification des comptes (CVC), un, une ou plusieurs réviseurs ou réviseuses (personnes physiques), ou encore un organe de révision de droit privé ou de droit public. Dans un souci de simplification, seule l'abréviation «OVC» est utilisée ci-après; elle s'applique à tous les organes énumérés à l'**article 122, alinéa 1 OCo**.

Désigné par l'organe législatif de la commune, l'OVC est dès lors directement subordonné à l'assemblée communale ou au parlement communal. Il occupe ainsi une position située entre le législatif et l'exécutif.

L'OVC peut se voir attribuer d'autres fonctions comme celle d'autorité de surveillance de la protection des données ou d'autres tâches, par exemple dans le domaine des marchés publics. De telles fonctions et tâches ne relèvent toutefois pas de son mandat légal et ne sont dès lors pas traitées dans le présent guide.

L'OVC doit être indépendant de l'administration. Ses membres ne peuvent pas faire simultanément partie du conseil communal, d'une commission ou du personnel communal, car il n'est pas admis qu'une personne ait la compétence de contrôler ses propres activités. Par ailleurs, les parents et alliés en ligne directe (grands-parents, parents, enfants), les frères et sœurs germains, utérins ou

2 Commentaire des dispositions légales

consanguins, les époux ou les partenaires enregistrés des membres du conseil communal, d'une commission ou du personnel communal ne sont pas éligibles au sein de l'OVC, pas plus que les personnes menant de fait une vie de couple avec ces membres (**art. 37, al. 2 LCo**).

2.8.3.2 Qualification et conditions particulières

Tout membre d'un OVC doit posséder les qualifications nécessaires à l'exercice d'une telle fonction. Une personne est qualifiée pour vérifier les comptes d'une commune 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 par les personnes qui ont achevé avec succès

- un apprentissage avec orientation commerciale,
- un apprentissage général, pour autant qu'elles disposent en outre de connaissances commerciales de base, ou
- une école moyenne, pour autant qu'elles disposent en outre de connaissances commerciales de base.

Lorsque le total du roulement du compte de résultats dépasse deux millions de francs pendant trois années consécutives, les comptes communaux doivent être soumis à un **OVC remplissant certaines conditions de qualification particulières**. Ces conditions sont réputées observées lorsque la personne dirigeant la révision dispose d'une formation approfondie en matière de vérification des comptes communaux et possède une expérience suffisante dans le domaine des finances et de la comptabilité communales.

Une personne dirigeant la révision satisfait aux exigences en matière de formation et de pratique professionnelles si elle possède l'un des **titres** suivants⁵⁸:

- diplôme fédéral d'expert-comptable (EPS)
- diplôme fédéral d'expert-fiduciaire (EPS)
- brevet fédéral de fiduciaire (EP)
- diplôme fédéral d'expert fiscal (EPS)
- diplôme fédéral d'expert en finance et en controlling (EPS)
- diplôme fédéral d'économiste d'entreprise (EPS)
- diplôme de spécialiste en finance et comptabilité (EP)
- diplôme d'administrateur ou administratrice des finances délivré par le canton de Berne
- diplôme en gestion d'entreprise ou en sciences économiques délivré par une université ou une haute école spécialisée

Pratique professionnelle:

La pratique professionnelle est considérée comme suffisante lorsque la personne concernée a occupé pendant environ trois ans, une fois l'un des diplômes précités ou titre équivalent acquis, une fonction correspondant à celui-ci.

Il appartient à la commune d'apprécier la qualification de l'OVC. Son règlement d'organisation prévoit généralement que le conseil communal s'en charge à la réception des candidatures.

2.8.3.3 Formes possibles de l'organe de vérification des comptes

La commune doit déterminer la forme de son OVC dans son règlement d'organisation. Ce dernier peut aussi donner la priorité à une commission de vérification et prévoir qu'un organe de révision

⁵⁸ L'énumération n'est pas exhaustive.

2 Commentaire des dispositions légales

externe ne soit mandaté que lorsque le nombre de candidatures de personnes qualifiées est insuffisant.

2.8.3.3.1 Commission de vérification des comptes

Les commissions de vérification des comptes ont fait leurs preuves dans de nombreuses communes. Sauf disposition contraire du règlement d'organisation, toute personne jouissant du droit de vote en matière fédérale peut y siéger, qu'elle soit ou non domiciliée dans la commune.

2.8.3.3.2 Réviseurs et réviseuses

La vérification des comptes peut être confiée à une ou plusieurs personnes qualifiées plutôt qu'à une commission. La différence réside dans le fait qu'il peut également s'agir de personnes ne jouissant pas du droit de vote en matière fédérale. L'attribution de la tâche a généralement lieu par mandat.

2.8.3.3.3 Organe de révision de droit privé ou de droit public

La commune peut également choisir de confier la vérification de ses comptes à un organe constitué en application du droit privé ou du droit public, plutôt qu'à une personne précise ou à une commission. L'exigence d'indépendance vaut aussi bien pour cet organe en tant que tel que pour les personnes concrètement chargées de la vérification.

2.8.3.3.4 Vérification spéciale

Si la vérification des comptes n'a pas été confiée à un organe de révision de droit privé ou de droit public, l'OVC peut, en présence de difficultés extraordinaires, s'adjoindre des personnes expérimentées. Il veillera, lors de la désignation de tels spécialistes, à ne pas outrepasser les limites des compétences financières du conseil communal (**art. 127 OCo**).

2.8.3.4 Cours sur la vérification des comptes

L'OACOT organise périodiquement des cours d'introduction à la vérification des comptes communaux. Toute personne membre d'un OVC doit avoir suivi au moins une fois l'un de ces cours dont les dates sont communiquées chaque année au moyen de l'ISCB. La fréquentation du cours ne constitue cependant pas une condition d'éligibilité.

2.8.3.5 Responsabilité

LCo

Art. 72

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.

2.8.3.5.1 Négligence simple

L'OVC et plus précisément 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.

Cette responsabilité subsiste dans tous les cas, même lorsque, par exemple, la commission de vérification des comptes désignée par le corps électoral ou le parlement fait appel à des experts externes en présence de difficultés extraordinaires (vérification spéciale, **art. 127 OCo**). Le cas échéant, la commission peut toutefois tenter une action récursoire contre les experts.

2 Commentaire des dispositions légales

La responsabilité n'est pas limitée aux cas de négligence grave (manque considérable et flagrant de diligence) ou intentionnelle: la simple négligence justifie à elle seule des prétentions en dommages-intérêts. Tel est le cas lorsque la personne concernée n'a pas observé les précautions commandées par les circonstances. L'élément déterminant est donc la diligence que la commune peut raisonnablement attendre de l'OVC. Une commune faisant valoir des prétentions en dommages-intérêts doit être en mesure de prouver que l'OVC n'a pas agi avec tout le soin requis.

2.8.3.5.2 Assurance responsabilité civile

Les organes de révision de droit privé ou de droit public devant satisfaire à des conditions de qualification particulières sont tenus de prouver à la commune qu'ils ont conclu une assurance responsabilité civile garantissant une somme appropriée.

2 Commentaire des dispositions légales

2.8.4 Tâches de l'organe de vérification des comptes

OCo	Tâches	Art. 125 ¹ L'organe de vérification des comptes contrôle la comptabilité et les comptes annuels aux points de vue formel et matériel. ² Il procède au moins une fois par année à une révision intermédiaire sans avis préalable.
	Rapports	Art. 126 ¹ L'organe de vérification des comptes soumet un rapport assorti d'une proposition à l'organe communal compétent pour approuver les comptes annuels. ² S'il n'est pas l'organe d'approbation au sens de l'alinéa 1, le conseil communal doit être préalablement informé au sujet du rapport et de la proposition. Il peut prendre position à leur égard.
	Attestation de la commune relative aux comptes annuels	Art. 126a ¹ Le conseil communal et l'organe de vérification des comptes établissent chaque année une «attestation de la commune relative aux comptes annuels». ³ Les communes remettent l'attestation à l'Office des affaires communales et de l'organisation du territoire et une copie à la préfecture compétente avant la fin de juillet.

ODGFCo	Vérifications obligatoires et autres vérifications	Art. 43 ¹ Les formulaires officiels doivent être utilisés pour les vérifications obligatoires et les autres vérifications des comptes de toutes les collectivités de droit communal. ² Les vérifications obligatoires et les autres vérifications prévues par les formulaires peuvent être étendues, mais pas réduites. ³ Dans le cas de petites collectivités (art. 64a, al. 2 OCo) sans découvert du bilan ni dépenses d'investissement, les vérifications obligatoires et les autres vérifications peuvent se limiter aux éléments mis en évidence dans les formulaires. ⁴ Les autres vérifications doivent être planifiées de telle sorte que tous les domaines importants fassent l'objet d'un examen au moins quadriennal dans toutes les collectivités de droit communal, exception faite des petites collectivités.
	Planification de la vérification	Art. 45 ¹ Les collectivités de droit communal, à l'exception des petites collectivités (art. 64a, al. 2 OCo), établissent un plan annuel et un plan pluriannuel de vérification qu'elles actualisent régulièrement, mais au moins une fois par année.

Dans son Guide OVC comportant les formulaires officiels (édition 2016), l'OACOT décrit les tâches de l'OVC de manière détaillée et fournit les documents nécessaires à la vérification. Les instructions du guide ont une portée contraignante.

2 Commentaire des dispositions légales

2.8.4.1 Compétences, droits et devoirs de l'OVC

L'OVC ne peut pas être chargé de tâches d'exécution car son statut s'y oppose. Il n'a dès lors aucune compétence administrative ou décisionnelle propre. Il soumet son rapport assorti de sa proposition à l'organe communal compétent pour approuver les comptes annuels.

Les droits et les devoirs des vérificateurs et vérificatrices sont les suivants:

Droits:

- consultation des dossiers nécessaires à la vérification (p. ex. procès-verbaux des séances du conseil communal, correspondance);
- accès à tous les locaux de la commune, pour autant que l'accomplissement des tâches le requière;
- accès, si nécessaire, au contenu de tous les meubles;
- obtention de tous les renseignements pertinents pour la vérification des comptes;
- dans le cas d'une commission de vérification des comptes (mais non d'un organe de révision de droit privé ou de droit public) ayant dû s'adjoindre des personnes expérimentées: mêmes compétences financières que celles du conseil communal;
- conseils et soutien de la part de l'OACOT ainsi que de la préfecture compétente.

Devoirs:

- respect de l'obligation de garder le secret;
- examen de l'exhaustivité des recettes;
- examen de la légalité des dépenses;
- exécution d'une révision intermédiaire sans avis préalable au moins une fois par année;
- accomplissement consciencieux et soigné des devoirs de la charge;
- utilisation des formulaires officiels de révision;
- contrôle de la comptabilité et des comptes annuels aux points de vue formel et matériel;
- remise d'un rapport assorti d'une proposition à l'organe compétent pour approuver les comptes annuels;
- information de l'OACOT en cas de constatation particulière;
- information du Ministère public et de l'OACOT en cas de soupçon marqué qu'une infraction a été commise.

2.8.4.2 Planification de la vérification

La planification est un élément important du processus de vérification. Il s'agit non seulement d'établir le calendrier, mais aussi d'examiner la question du risque et celle de l'importance. De même, il y a lieu de déterminer les priorités auxquelles s'attacheront les autres vérifications. Enfin, l'objet de la vérification et l'affectation du personnel doivent être soigneusement définis et préparés.

La vérification des comptes annuels ne consiste aucunement en un contrôle des opérations une par une. Si des vérifications exhaustives⁵⁹ peuvent encore être appropriées pour les soldes et les évaluations, les autres contrôles se limitent pour l'essentiel à des échantillons représentatifs⁶⁰.

⁵⁹ On entend par «vérification exhaustive» la prise en compte de tous les actifs et passifs ainsi que la preuve afférente à chaque montant (p. ex. créances, engagements, actifs et passifs de régularisation) sur la base des justificatifs et des attestations de tiers (p. ex. extraits bancaires, inventaires).

⁶⁰ Un échantillon représentatif doit être constitué de telle sorte que, s'il ne révèle pas d'erreur, il permette d'admettre que le poste des comptes annuels auquel il se rapporte ne contient pas d'anomalie significative.

2 Commentaire des dispositions légales

La vérification doit être planifiée et exécutée de telle sorte qu'elle permette de détecter, avec une sûreté raisonnable, les anomalies significatives des comptes annuels. En plus du plan annuel, il y a lieu d'établir un plan pluriannuel de vérification prévoyant la rotation des domaines examinés.

Afin que le bon déroulement des échanges d'informations entre la commune et l'OVC soit garanti, il convient de dresser à l'avance la liste des personnes responsables de la direction et de la surveillance de la commune ainsi que de désigner les personnes et organes qui seront les interlocuteurs de l'OVC et travailleront de concert avec lui.

Le soin apporté à la préparation des documents par le personnel de l'administration des finances est de nature à faciliter les travaux de vérification. Il convient de remettre à l'interlocuteur désigné par la commune en temps utile, c'est-à-dire avant le début des travaux sur place, une liste des documents nécessaires précisant lesquels doivent simplement pouvoir être consultés et lesquels doivent être mis à disposition sous forme de copie ou de fichier électronique.

2.8.4.3 Principe de l'importance

La notion d'importance ou de caractère significatif peut être décrite de la manière suivante: «On considère que des informations sont significatives si leur omission ou leur inexactitude sont susceptibles d'influencer les décisions économiques prises par les utilisateurs se fondant sur les états financiers. Le caractère significatif dépend de l'importance de l'élément ou de l'erreur évaluée dans les circonstances spécifiques de son omission ou de son inexactitude. Le caractère significatif d'une information constitue donc un seuil ou une démarcation plutôt qu'un critère qualitatif que cette information doit posséder pour être utile.»⁶¹

La détermination de l'importance lors de la planification sert à fixer la nature et l'étendue des opérations de vérification qui paraissent nécessaires pour que l'OVC acquière une certitude suffisante que les comptes annuels sont exempts d'anomalies significatives.

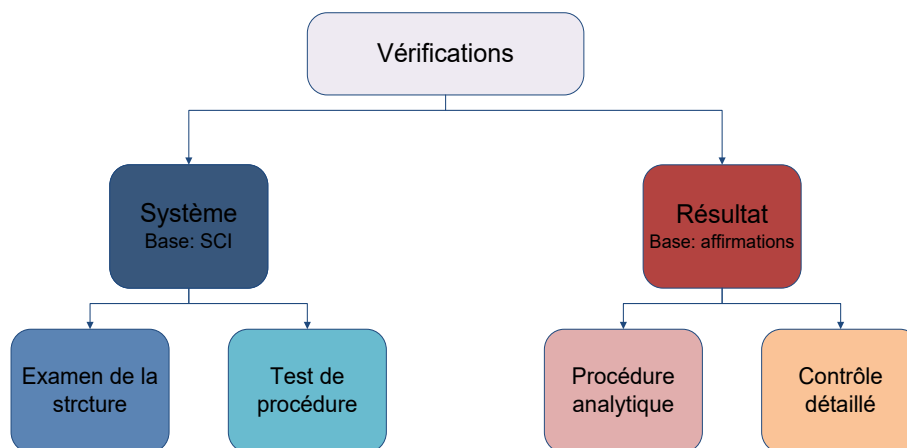
Au début de la vérification (lors de sa planification), il convient donc de déterminer l'importance ainsi que le seuil de tolérance. Il peut arriver que l'OVC, en cours de vérification, constate des faits l'amenant à procéder à une nouvelle appréciation de l'importance, par exemple s'il découvre de graves anomalies. Dans un tel cas, il convient de redéfinir les critères en conséquence.

2.8.4.4 Exécution de la vérification et procédure

Pour émettre une opinion sur les comptes examinés, l'OVC a besoin de conclusions fondées, lesquelles doivent à leur tour reposer sur des éléments probants qui soient à la fois présents en nombre suffisant et pertinents. Les vérifications effectuées doivent être documentées. Il existe différents types de vérification: les tests de procédure, qui mettent l'accent sur le système de contrôle interne (SCI) et son efficacité, et les contrôles du bien-fondé des affirmations, qui regroupent les procédures analytiques reposant sur les comparaisons, d'une part, et les contrôles détaillés, d'autre part. Ces derniers peuvent consister en contrôles des soldes, des évaluations et des mouvements, ou encore en contrôles de la présentation formelle et du compte rendu annuel.

⁶¹ Extrait du MSA 2009, tome 2, page 156, chapitre 2.10 «Importance du caractère significatif».

2 Commentaire des dispositions légales



2.8.4.5 Précisions relatives à certains domaines particuliers

Dans un système de démocratie directe, le droit applicable aux crédits revêt une importance considérable⁶². Toute dépense requiert une décision de l'organe de la commune compétent en matière financière sous forme de décision d'octroi du crédit. Pour pouvoir prendre sa décision en toute connaissance de cause, ce dernier doit être informé au préalable des coûts, des coûts induits, du financement et des répercussions de sa décision sur l'équilibre des finances (**art. 58 OCo**). On distingue trois types de crédit (**art. 106 OCo**):

- le crédit budgétaire,
- le crédit d'engagement,
- le crédit supplémentaire.

Lors de la vérification des comptes, il convient par ailleurs de prêter toute l'attention requise aux émoluments et aux financements spéciaux, qui font l'objet de dispositions légales particulières.

Enfin, il y a lieu de s'assurer de la distribution correcte des actifs entre le patrimoine administratif et le patrimoine financier.

2.8.4.6 Clôture de la vérification et rapports

L'étape de clôture de la vérification comprend l'entretien final ainsi que l'élaboration du rapport succinct et du rapport explicatif.

L'OVC demande en outre à la commune une déclaration d'intégralité signée par un membre du conseil communal et par la personne qui, au sein de l'administration, répond de la tenue des comptes et de la clôture de ceux-ci. Dès lors que l'OVC a travaillé sur la base des comptes annuels approuvés par le conseil communal uniquement et que, au moment de la clôture de la vérification, l'approbation définitive du corps électoral n'a pas encore eu lieu, il incombera au conseil communal de remettre à l'OVC, après la votation, un exemplaire définitif des comptes annuels valablement signés et munis de la mention de l'approbation.

L'entretien final a lieu dès la clôture de la vérification des comptes, mais avant la remise des rapports. L'usage veut que les résultats de la vérification soient discutés avec la personne responsable de l'administration des finances et avec une délégation du conseil communal (maire, responsable du dicastère des finances, autres personnes le cas échéant).

⁶² Cf. chiffre 2.2.

2 Commentaire des dispositions légales

Les rapports relatifs aux comptes annuels sont remis immédiatement après l'entretien final faisant suite à la révision finale.

Au terme de la vérification, quatre situations sont possibles, du point de vue de l'OVC:

- opinion sans réserve⁶³,
- opinion avec réserve⁶⁴,
- opinion défavorable (proposition de renvoi)⁶⁵,
- impossibilité d'émettre une opinion.

Le rapport succinct doit reprendre la teneur normalisée du formulaire officiel qui figure en annexe au Guide OVC. Il peut toutefois comporter, en sus, des remarques relatives à certains résultats particuliers de la vérification.

Une fois les comptes annuels approuvés, l'exécutif et l'OVC établissent ensemble chaque année une «attestation de la commune relative aux comptes annuels» (**art. 126a, al. 1 OCo**) dont le contenu, précisé à l'**article 46a ODGFCo**, varie légèrement en fonction du type de collectivité. Cette attestation peut être téléchargée à partir du site Internet de l'OACOT⁶⁶.

2.8.4.7 Révision intermédiaire sans avis préalable

OCo	Tâches	Art. 125 ² Il [l'OVC] procède au moins une fois par année à une révision intermédiaire sans avis préalable.
ODGFCo	Révision intermédiaire sans avis préalable	Art. 44 ¹ L'utilisation du formulaire officiel de révision intermédiaire sans avis préalable est obligatoire. ² Le conseil communal est immédiatement informé du déroulement de la révision intermédiaire par le biais d'une copie du formulaire.

En vertu de l'**article 125, alinéa 2 OCo**, l'OVC procède au moins une fois par année à une révision intermédiaire sans avis préalable. Il intervient de sa propre initiative, sans avertir les services concernés de la date de la révision. Les contrôles englobent les avoirs en caisse même si ceux-ci n'atteignent pas, ensemble, la limite de l'importance, ainsi que les transactions monétaires opérées au moyen des comptes postaux et bancaires. L'**article 44, alinéa 1 ODGFCo** impose l'utilisation du formulaire officiel (cf. annexe 6 du Guide OVC) qui sera remis séparément des autres rapports. L'OVC a par ailleurs l'obligation d'informer immédiatement le conseil communal du déroulement et des résultats de la révision intermédiaire par le biais d'une copie du formulaire.

2.8.5 Mesures à adopter en cas d'irrégularités

Lorsque des irrégularités sont constatées dans une commune, l'organe communal compétent en recherche les causes et ordonne les mesures nécessaires (**art. 86 LCo**). C'est surtout le cas de

⁶³ L'article 46 ODGFCo parle de la teneur normalisée du rapport succinct, ce qui équivaut à une opinion sans réserve. Dans le MSA, il est question de «rapports délivrant une opinion non modifiée».

⁶⁴ Cf. article 46, alinéa 3 ODGFCo; selon le MSA: «rapports avec modification — opinion de contrôle avec réserve».

⁶⁵ Cf. article 46, alinéa 4 ODGFCo; selon le MSA: «rapports avec modification — opinion de contrôle défavorable».

⁶⁶ Cf. www.be.ch/mch2 > Outils de travail.

2 Commentaire des dispositions légales

figure du détournement de fonds qui intéresse l'OVC. Si l'existence d'actes punissables est présumée, l'autorité de poursuite pénale doit en être avisée immédiatement. Il est recommandé à l'OVC d'en informer le ou la maire et de faire appel à la préfecture ainsi qu'à l'OACOT. Cette façon de procéder permet aux services communaux et cantonaux d'agir de manière coordonnée.

2.8.6 Distinction entre l'organe de vérification des comptes et les commissions

2.8.6.1 Remarque préliminaire

Les tâches incombant dans tous les cas aux OVC découlent de la législation cantonale, du Guide OVC ainsi que du présent guide. Par contre, les tâches de la commission de gestion et de la commission des finances sont déterminées par les communes elles-mêmes, dans la mesure où elles ont institué de tels organes. Les critères de distinction ci-après peuvent donc ne pas tout à fait refléter la situation de fait dans l'une ou l'autre commune.

2.8.6.2 Commission de gestion (CG)

Contrairement à la commission de vérification des comptes, la commission de gestion, dont le mandat est de nature politique, examine l'opportunité de l'accomplissement des tâches. A l'origine typiquement parlementaire, un tel organe se retrouve fréquemment, aujourd'hui, dans les communes sans parlement. La commission de gestion rend compte de son activité et soumet des propositions au corps électoral. Il peut être judicieux, suivant les circonstances, de la réunir à la commission de vérification des comptes, car toutes deux exercent une fonction de contrôle et sont indépendantes de l'administration. Le statut et les tâches de la commission de gestion, le cas échéant, doivent être définis dans un règlement, tandis que ceux de la commission de vérification des comptes découlent du droit supérieur (LCo, OCo et ODGFCo).

2.8.6.3 Commission des finances (CFin)

La commission des finances est un organe consultatif du conseil communal. Contrairement aux deux autres commissions, elle ne doit pas satisfaire à des exigences d'indépendance vis-à-vis de l'administration, mais collabore au contraire étroitement avec cette dernière. Elle examine les affaires financières à l'intention du conseil communal et élabore les bases d'une planification financière efficace.

2.8.6.4 Réunion de tâches

Les tâches de la commission de vérification des comptes, d'une part, et de la commission des finances, d'autre part, sont de nature totalement différente. Il n'est donc pas admissible de les mélanger ou de réunir les deux commissions en une seule, contrairement à ce qui se passe avec la commission de gestion dont les tâches de surveillance peuvent fort bien être attribuées à la commission de vérification des comptes.

2.8.6.5 Principes de nouvelle gestion publique

Les communes administrées entièrement ou partiellement selon des principes de nouvelle gestion publique peuvent confier l'examen des résultats de l'évaluation des prestations et des effets à l'organe de vérification des comptes (**art. 121 OCo**).

2 Commentaire des dispositions légales

2.9 Surveillance cantonale

2.9.1 Principe de subsidiarité

LCo	Principe	Art. 70 ¹ Le Conseil-exécutif édicte des dispositions sur la gestion financière des communes. Il se fonde sur le modèle comptable harmonisé 2 (MCH2). ² La commune veille à assurer - a une gestion circonspecte et l'emploi économe des fonds publics, - b la protection contre la mauvaise gestion et - c la transparence et la comparabilité des comptabilités publiques. ³ La commune se dote d'instruments de gestion adaptés à sa situation. ⁴ Le Conseil-exécutif peut édicter des prescriptions minimales en la matière.
	Responsabilité	Art. 71 ¹ Le conseil communal est responsable de la gestion financière.
	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.

En vertu du principe de l'autonomie communale, la responsabilité d'assurer le bon fonctionnement de l'administration appartient aux organes communaux compétents. Il n'en reste pas moins que les communes, malgré la liberté décisionnelle dont elles jouissent en matière d'accomplissement des tâches, doivent satisfaire à certaines exigences minimales tant qualitatives que quantitatives. En vertu de l'**article 86 LCo**, la commune, et plus précisément l'organe communal compétent, doit rechercher les causes des irrégularités constatées et ordonner les mesures nécessaires. A cette fin, la commune peut faire ou demander une enquête officielle.

Dans le domaine des finances également, c'est en premier lieu aux communes qu'il appartient de veiller au respect des prescriptions légales et du MCH2 ainsi que d'assurer une gestion circonspecte et l'emploi économe des fonds publics, la protection contre la mauvaise gestion, de même que la transparence et la comparabilité des comptabilités publiques (**art. 70 LCo**). Le conseil communal est responsable de la gestion financière (**art. 71 LCo**).

Les organes cantonaux de surveillance des communes n'interviennent que lorsqu'une commune échoue dans ses tentatives de rétablir une situation conforme au droit.

2 Commentaire des dispositions légales

2.9.2 Surveillance des communes en général

LCo	Principe	Art. 85 ¹ Les communes sont placées sous la surveillance du canton.
	Surveillance cantonale 1. Service cantonal compétent	Art. 87 ¹ La surveillance cantonale des communes incombe au préfet ou à 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.
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 régulières des communes. ³ Il ou elle conseille et soutient les communes.
	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 arrondissement administratif 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 l'intérieur et de la justice les résultats de sa visite.
	Information en cas d'annulation d'une élection ou d'un arrêté	Art. 144 ¹ 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.

D'un point de vue organisationnel, les communes sont placées sous la surveillance du canton, lequel assume dès lors une certaine responsabilité à leur égard (**art. 93, al. 3, lit. b et art. 111, al. 1 ConstC**).

La surveillance cantonale poursuit deux objectifs: d'une part elle permet au canton d'exercer un contrôle sur ses propres structures, dont les communes font partie, et d'autre part elle garantit une liberté décisionnelle aux communes en ce sens qu'elle place les limites de leur autonomie exactement à l'endroit où ces collectivités cessent d'être opérationnelles et viables.

Le canton doit pouvoir recourir à des instruments lui permettant d'empêcher ou de corriger les situations critiques. Les plus courants sont l'examen préalable obligatoire puis l'approbation des règlements d'organisation et des réglementations fondamentales en matière de construction, de

2 Commentaire des dispositions légales

même que l'examen préalable facultatif d'autres actes législatifs (**art. 55, al. 2 LCo**), ou encore l'obligation faite aux communes d'obtenir l'approbation cantonale de certains projets (**cf. art. 78, al. 3 LCo**). Il existe également des instruments de nature répressive, comme l'ouverture d'une enquête de l'autorité de surveillance à l'encontre d'une commune ou les mesures au sens de l'**article 89 LCo**. Seule l'existence de tels instruments garantit au canton la possibilité d'intervenir lorsque le bon fonctionnement d'une commune est compromis – ce qui le menace lui aussi, indirectement – et de mettre fin à une situation précaire, voire à l'empêcher de se produire. L'intervention du canton est toutefois elle aussi soumise à des limites: les mesures les plus rigoureuses ne peuvent être ordonnées que par le Conseil-exécutif (**art. 90 LCo**).

Les composantes informelles de la surveillance (conseil, conciliation, analyse comparative, etc.) sont elles aussi déterminantes. Les services cantonaux spécialisés proposent un soutien professionnel, offrent des formations dans différents domaines et coordonnent les projets qui concernent un grand nombre de communes. A cet égard, l'Information systématique des communes bernoises (ISCB) joue un rôle prépondérant. C'est par ce canal en effet que sont diffusés les instructions et directives mais aussi les informations en tout genre ainsi que de nombreux modèles de règlements, conventions, etc. En tout état de cause, les conseils spécialisés dispensés aux communes sont l'une des tâches essentielles des autorités cantonales de surveillance.

La surveillance des communes incombe en premier lieu au préfet ou à la préfète, à moins que des dispositions spéciales ne l'attribuent expressément à un autre service cantonal (comme dans le cas des finances communales, cf. chiffre 2.9.4). L'autorité de haute surveillance des communes est le Conseil-exécutif.

En plus de ses activités de conseil et de soutien, le préfet ou la préfète, dans l'exercice de la surveillance, effectue toutes les démarches et prend toutes les mesures nécessaires pour garantir une gestion et une administration régulières des communes (**art. 139 OCo**). Il lui incombe d'aller aussi souvent que nécessaire, mais au moins tous les quatre ans, dans les communes de son arrondissement administratif pour se rendre compte si elles sont administrées régulièrement et conformément au droit (**art. 141, al. 1 OCo**). Les services cantonaux peuvent être sollicités pour les visites, dont le résultat est communiqué à la DIJ au moyen d'un rapport écrit.

2.9.3 Surveillance des finances communales

LCo	Compétences particulières des services cantonaux	Art. 78 ¹ Le service cantonal compétent conseille et surveille les communes dans le domaine de la gestion financière. ² Il édicte un guide exposant les bases de la gestion financière des communes et en décrivant dans les détails l'application.
OCo	Guide	Art. 59 ¹ L'Office des affaires communales et de l'organisation du territoire expose les principes de la gestion financière dans un guide. ² ... [Abrogé] ³ Le guide règle en particulier <i>a</i> les exigences par rapport au plan financier, <i>b</i> le contenu et la structure du budget, <i>c</i> le contenu et la structure des comptes annuels, <i>d</i> la tenue de la comptabilité,

2 Commentaire des dispositions légales

Surveillance financière	<i>e</i> la consolidation, <i>f</i> le système de contrôle interne, y compris le contrôle des crédits, <i>g</i> le controlling pour les communes appliquant de nouveaux modèles de gestion et <i>h</i> la vérification des comptes. ⁴ Il tient compte des différents types de communes existants. Art. 142 ¹ L'Office des affaires communales et de l'organisation du territoire soutient et surveille les communes en matière de gestion financière pour autant que le Conseil-exécutif ne soit pas compétent pour prendre des mesures de surveillance déterminées. ² Il peut en tout temps demander tous les documents nécessaires et effectuer des visites dans les communes.
-------------------------	--

Dans le domaine des finances, l'attribution des compétences s'écarte de celle qui prévaut dans d'autres domaines.

L'**article 142 OCo** prévoit que l'OACOT soutient et surveille les communes en matière de gestion financière pour autant que le Conseil-exécutif ne soit pas compétent pour prendre des mesures de surveillance déterminées. L'office peut en tout temps demander tous les documents nécessaires et effectuer des visites dans les communes.

Une intervention de l'autorité de surveillance peut avoir pour origine la constatation d'irrégularités lors de l'examen de l'attestation de la commune relative aux comptes annuels ou suite à un avis de tiers (médias, citoyens, autres collectivités de droit public, etc.). Il se peut aussi qu'une commune sollicite de son propre chef l'aide de l'OACOT et lui demande de prendre des mesures en sa qualité d'autorité de surveillance. L'OACOT est habilité à demander en tout temps la remise de tous les documents nécessaires, ainsi qu'à inspecter l'administration à des fins de contrôle. Il a la compétence d'agir s'il estime, sur la base des documents en sa possession, que des mesures relevant du droit de la surveillance, voire une enquête, s'imposent dans le domaine financier. Le cas le plus fréquent, à cet égard, est celui dans lequel les finances communales ont atteint un déséquilibre tel que la situation doit être qualifiée de risquée et que la commune n'est plus en mesure de remédier à la situation.

Lorsqu'il constate des irrégularités mises en évidence par l'attestation relative aux comptes annuels, ou que son attention est attirée d'une autre manière sur des faits particuliers, l'OACOT exige de la commune concernée qu'elle lui remette ses comptes annuels afin d'en vérifier la régularité. Il examine plus précisément le respect des prescriptions de droit financier, et en particulier des bases légales cantonales relatives à la teneur et à l'étendue des comptes annuels, à l'application formelle du plan comptable ainsi qu'aux amortissements et aux évaluations.

2.9.4 Instruments des services cantonaux chargés de la surveillance

2.9.4.1 Mesures générales relevant du droit de la surveillance

LCo Surveillance cantonale 2. Enquête de l'autorité de surveillance	Art. 88 ¹ Le service cantonal compétent ouvre une enquête sur dénonciation ou d'office <i>a</i> lorsqu'il existe un soupçon que l'administration régulière de la commune soit troublée ou sérieusement
---	---

2 Commentaire des dispositions légales

		compromise par des actes illicites des organes communaux ou d'une autre manière et <i>b</i> 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 administratives.
3. Mesures		Art. 89 ¹ Le service cantonal compétent peut <i>a</i> prendre des mesures provisoires; <i>b</i> donner à la commune des instructions visant à mettre fin à une situation illicite; <i>c</i> annuler les arrêtés et les décisions des organes communaux contraires au droit; <i>d</i> ordonner les mesures indispensables à la place des organes communaux défaillants. 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 ¹ Le Conseil-exécutif peut, sur demande du service cantonal compétent ou d'office, <i>a</i> annuler les actes législatifs communaux contraires au droit, <i>b</i> imposer une administration extraordinaire à une commune dont l'administration régulière ne peut être garantie d'une autre manière ou <i>c</i> prendre toute autre mesure nécessaire.
OCo	Obligation d'informer	Art. 140 ¹ 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.

Lorsqu'une commune ne parvient plus à s'administrer régulièrement ou s'écarte des prescriptions applicables, le canton a le devoir d'intervenir. Il dispose pour ce faire d'instruments lui permettant de corriger, voire d'empêcher les évolutions susceptibles de compromettre sérieusement le bon fonctionnement de la commune.

L'**article 88 LCo** permet au service cantonal compétent d'ouvrir une enquête sur dénonciation ou d'office 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 que la commune ne réagit pas conformément à l'**article 86 LCo**. La procédure d'enquête de l'autorité de surveillance est régie par les dispositions de la loi sur la procédure et la juridiction administratives (LPJA)⁶⁷. Le service cantonal compétent peut, en vertu de l'**article 89 LCo**, prendre des mesures provisoires, donner à la commune des instructions visant à mettre fin à une situation

⁶⁷ Loi du 23 mai 1989 sur la procédure et la juridiction administratives (LPJA; RSB 155.21).

2 Commentaire des dispositions légales

illicite, annuler les arrêtés et les décisions des organes communaux contraires au droit ou encore ordonner les mesures indispensables à la place des organes communaux défaillants.

Il convient de préciser quelque peu la notion de «service cantonal compétent»:

Les différents services spécialisés des sept Directions que compte l'administration cantonale soutiennent et conseillent les communes dans leur domaine de compétence (alimentation en eau, traitement des eaux usées, gestion des déchets, police et service du feu, enseignement, finances, etc.) et interviennent en cas d'irrégularité. La surveillance exercée par ces services se limite en règle générale aux aspects matériels de l'accomplissement des tâches. Lorsqu'une commune ne respecte pas, ou pas correctement, ses obligations dans un domaine précis, la législation spéciale habilite les services compétents, en leur qualité d'autorité de surveillance, à user d'instruments tels que l'enquête au sens de l'**article 88 LCo** ou à prendre des mesures en application de l'**article 89 LCo**.

L'OACOT conseille, soutient et surveille les communes en matière de gestion financière (**art. 142 OCo** et chiffre 2.9.3). Les instruments particuliers de la surveillance en matière financière sont décrits au chiffre 2.9.4.2.

Lorsque la surveillance cantonale des communes dans un domaine précis n'est pas expressément attribuée à un autre service par la législation spéciale, elle incombe d'une manière générale au préfet ou à la préfète (**art. 87 LCo**).

L'autorité de haute surveillance des communes est le Conseil-exécutif. A ce titre, il est habilité à ordonner n'importe laquelle des mesures dont les autres organes de surveillance cantonaux peuvent, de cas en cas, faire usage (**art. 89, al. 1 LCo**). Si aucune mesure ne permet de résoudre une situation de crise dans une commune, le service cantonal compétent a la possibilité de proposer au Conseil-exécutif d'annuler des actes législatifs contraires au droit, de prendre d'autres mesures ou d'instituer une administration extraordinaire (**art. 89, al. 2 en relation avec l'art. 90 LCo**). C'est à ce dernier qu'il appartient alors de statuer. Il ne prendra l'une des mesures précitées – les plus incisives à sa disposition – qu'en présence d'irrégularités graves et pour autant qu'il n'en existe pas de moins rigoureuses ou de plus appropriées. Ainsi, l'institution d'une administration extraordinaire n'est ordonnée qu'en tout dernier recours.

Tous les services cantonaux ont l'obligation d'informer les autres services cantonaux, pour autant qu'ils soient concernés, des événements importants et de la manière dont ils les ont traités (**art. 140 OCo**).

2.9.4.2 Mesures particulières de la surveillance financière

LCo	Compétences particulières des services cantonaux	Art. 78 ³ [Le service cantonal compétent] autorise <i>a</i> ... [abrogée] <i>b</i> les changements d'affectation de libéralités de tiers et <i>c</i> d'autres dérogations aux prescriptions relatives à la gestion financière, dans la mesure où elles sont motivées par de nouvelles formes de gestion administrative.
	Evolution de la situation financière	Art. 79 ¹ Le service compétent de la Direction de l'intérieur et de la justice exploite, sur la base de la planification financière, un système permettant la détection précoce d'évolutions critiques des finances des communes municipales, des communes mixtes, des paroisses générales et des paroisses.

2 Commentaire des dispositions légales

² Les résultats fournis par le système de détection précoce ne sont pas publics.

OCo

Système de détection précoce

Art. 143

¹ L'Office des affaires communales et de l'organisation du territoire établit, sur la base du tableau des «résultats de la planification financière», un système interne permettant la détection précoce d'évolutions critiques des finances des communes municipales, des communes mixtes, des paroisses générales et des paroisses. Il informe la préfecture du résultat obtenu avec ce système.

² Il met à la disposition des communes, sur Internet, les indicateurs et le système d'évaluation afin qu'elles puissent calculer les résultats fournis par le système de détection précoce qui les concernent.

³ Il soutient et conseille les communes en cas d'évolution critique de leur situation financière.

2.9.4.2.1 Système de détection précoce en matière de surveillance financière

L'OACOT, dans le cadre de ses activités de conseil, de soutien et de surveillance des communes en matière de gestion financière (**art. 142 OCo**), utilise en particulier un système de détection précoce lui permettant de déceler à temps, sur la base des résultats de la planification financière, le risque que les finances d'une commune n'évoluent de manière critique (**art. 79 LCo en relation avec l'art. 143 OCo**). Il propose son soutien et offre ses conseils à toute commune confrontée à une telle situation. Si les risques persistent malgré les efforts entrepris par la commune (ou du fait de l'inaction de celle-ci) et qu'un découvert du bilan apparaisse, les mesures du droit de la surveillance prévues aux articles **74 à 76 LCo** s'appliquent automatiquement.

Un découvert doit être amorti dans un délai de huit ans à compter de sa première inscription au bilan et, après trois ans de découvert ininterrompu, la commune est tenue d'élaborer un plan financier assorti de mesures d'assainissement qu'elle porte à la connaissance de l'OACOT. Si la commune ne présente aucun plan financier satisfaisant à cette exigence ou budgète un découvert excédant un tiers du revenu annuel ordinaire des impôts, le Conseil-exécutif, sur proposition de l'OACOT, arrête son budget et fixe sa quotité d'impôt conformément à l'**article 76, alinéa 2 LCo** de façon à ce que l'équilibre soit rétabli dans le délai prévu. Il en va de même si la commune arrête un budget ou fixe une quotité d'impôt contraires au plan financier assorti de mesures d'assainissement. Le Conseil-exécutif peut aussi bien accroître les recettes de la commune que réduire ses dépenses.

Si les mesures de droit financier prises en application de l'**article 76, alinéa 2 LCo** ne suffisent pas au rétablissement d'une administration régulière de la commune, d'autres mesures du Conseil-exécutif entrent en considération, conformément à l'**article 90, alinéa 1, lettre c LCo** (annulation de décisions d'investissement impossibles à financer, augmentation de la quotité d'impôt ou autre mesure destinée à mettre fin à la situation de crise). En tout dernier recours, le Conseil-exécutif peut, sur proposition de l'OACOT, instituer une administration extraordinaire en application de l'**article 90, alinéa 1, lettre b LCo**.

L'OACOT dispose, en sa qualité d'autorité de surveillance en matière financière, d'autres instruments pour résoudre au cas par cas certains problèmes de nature financière. C'est ainsi qu'il peut, en vertu de l'**article 78 LCo**, autoriser les changements d'affectation de libéralités de tiers (**art. 92 OCo**) ainsi que des dérogations aux prescriptions relatives à la gestion financière dans la mesure où elles sont motivées par de nouvelles formes de gestion administrative.

2 Commentaire des dispositions légales

2.9.4.2.2 Attestation de la commune relative aux comptes annuels

OCco Attestation de la commune relative aux comptes annuels

Art. 126a

¹ Le conseil communal et l'organe de vérification des comptes établissent chaque année une «attestation de la commune relative aux comptes annuels».

² L'Office des affaires communales et de l'organisation du territoire examine, sur la base de cette attestation, s'il doit engager une procédure portant sur des mesures de surveillance conformément à l'article 142, et se procure en outre des données financières et des informations générales qui lui permettent d'évaluer la situation financière des communes.

³ Les communes remettent l'attestation à l'Office des affaires communales et de l'organisation du territoire et une copie à la préfecture compétente avant la fin de juillet.

⁴ La Direction de l'intérieur et de la justice édicte les modalités de détail sur le contenu de l'«attestation de la commune relative aux comptes annuels».

ODGFco Attestation de la commune relative aux comptes annuels

Art. 46a

¹ L'«attestation de la commune relative aux comptes annuels» des communes municipales et des communes mixtes contient les points suivants:

- a* déclaration d'intégralité du conseil communal,
- b* attestation de l'existence d'un système de contrôle interne (SCI),
- c* attestation de la qualification et de l'indépendance de l'organe de vérification des comptes,
- d* attestation de l'organisation de contrôles de plausibilité,
- e* attestation de l'organisation d'une révision intermédiaire,
- f* attestation de l'organisation de la révision et de la rédaction du rapport à ce sujet,
- g* montant des amortissements supplémentaires, y compris le montant des amortissements ordinaires et des investissements nets à la base du calcul de celui-ci,
- h* état de l'excédent ou du découvert du bilan,
- i* état des avances aux financements spéciaux,
- k* état des prélèvements sur les financements spéciaux au sens de l'article 85a, alinéa 5 OCo,
- l* attestation de l'approbation des comptes annuels par l'organe compétent,
- m* remarques et
- n* signatures du conseil communal et de l'organe de vérification des comptes.

² L'attestation des paroisses générales et des paroisses contient en outre différents postes extraits des comptes annuels.

³ L'attestation des autres collectivités de droit communal contient les données prévues à l'alinéa 1; des commentaires sur

2 Commentaire des dispositions légales

la planification financière remplacent cependant les données mentionnées à la lettre g.

⁴ L'attestation est établie au moyen du formulaire officiel de l'OACOT.

Les communes établissent chaque année une attestation relative aux comptes annuels en vertu de l'**article 126a, alinéa 3 OCo**. Pour ce faire, elles procèdent en ligne à la saisie des données dans l'application ad hoc de l'OACOT. Au terme de celle-ci, mais au plus tard le 31 juillet de l'année suivant l'exercice concerné, elles remettent le formulaire de validation signé à l'OACOT. Ce dernier examine à la lumière de l'attestation s'il doit engager une procédure portant sur des mesures de surveillance et se procure en outre des données financières et des informations générales qui lui permettent d'évaluer la situation financière des communes. L'ordonnance de Direction règle en détail le contenu de l'attestation de la commune relative aux comptes annuels (**art. 46a ODGFCo**).

2.9.5 Frais des procédures engagées par l'autorité de surveillance

LCo	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.

En vertu de l'**article 91 LCo**, la commune doit en règle générale supporter les frais de l'enquête menée par l'autorité de surveillance et, le cas échéant, des autres mesures occasionnées par une situation illicite qu'elle n'aurait pas empêchée. Elle peut cependant mettre tout ou partie des frais à la charge de membres de ses organes ou de son personnel responsables de la situation s'ils ont agi intentionnellement ou fait preuve de négligence grave (**art. 91, al. 2 LCo**).

2.9.6 Voies de droit contre les procédures engagées par l'autorité de surveillance

LCo	Voies de droit	Art. 91a
		¹ Les décisions rendues par le service cantonal compétent en sa qualité d'autorité de surveillance sont susceptibles de recours au Conseil-exécutif. La procédure est régie par les dispositions de la loi sur la procédure et la juridiction administratives.

La procédure de surveillance est régie par les dispositions de la loi sur la procédure et la juridiction administratives (LPJA). Les décisions rendues par le service cantonal compétent en sa qualité d'autorité de surveillance sont susceptibles de recours au Conseil-exécutif (**art. 91a LCo**). Si ce dernier est l'autorité qui statue, en application de l'**article 90 LCo**, la commune peut saisir le Tribunal administratif du canton de Berne (**art. 90, al. 1, lit b LCo en relation avec l'art. 91a LCo et les art. 74 ss LPJA**). Le recours de droit administratif est en effet recevable, car l'affaire ne revêt pas un caractère politique prépondérant, ce qui exclut tout recours en matière de droit public devant le Tribunal fédéral directement. A qualité pour former un recours, le cas échéant avec le concours de

2 Commentaire des dispositions légales

son représentant légal ou de son avocat, toute partie qui peut, avec une certaine vraisemblance, être atteinte dans ses intérêts dignes de protection par l'acte attaqué (**art. 15 et 79a LPJA**).

2 Commentaire des dispositions légales

2.10 Système de contrôle interne

2.10.1 Bases légales

LCo	Finances, principe	Art. 70 ¹ Le Conseil-exécutif édicte des dispositions sur la gestion financière des communes. Il se fonde sur le modèle comptable harmonisé 2 (MCH2). ² La commune veille à assurer - a une gestion circonspecte et l'emploi économe des fonds publics, - b la protection contre la mauvaise gestion et - c la transparence et la comparabilité des comptabilités publiques. ³ La commune se dote d'instruments de gestion adaptés à sa situation. ⁴ Le Conseil-exécutif peut édicter des prescriptions minimales en la matière.
	Responsabilité	Art. 71 ¹ Le conseil communal est responsable de la gestion financière.

OCo	Organisation et système de contrôle interne	Art. 114 ¹ Le conseil communal veille à l'organisation opportune de la gestion financière et à l'instauration d'un système de contrôle interne efficace. La Direction de l'intérieur et de la justice édicte des prescriptions minimales en la matière.
------------	---	---

ODGFCo	Système de contrôle interne (SCI)	Art. 2 ¹ La commune définit son système de contrôle interne en fonction du volume de ses transactions. ² Le conseil communal régleme - a les droits de signature, - b les compétences d'adopter les crédits d'engagement et d'utiliser les crédits autorisés, - c la compétence d'adopter les crédits supplémentaires, - d le droit d'ordonner les paiements, - e le droit de viser les pièces, - f la compétence d'arrêter des décisions, - g le système de rapports.
---------------	-----------------------------------	--

2.10.2 Responsabilité

Il incombe au conseil communal de veiller à ce que la gestion financière soit organisée de manière opportune et à ce qu'un système de contrôle interne (SCI) efficace soit instauré (cf. art. 114, al. 1 OCo). C'est donc à lui qu'il appartient de prendre toutes les mesures d'organisation nécessaires pour protéger le patrimoine communal. Les bases légales ne mentionnent que les prescriptions minimales, chaque commune étant tenue de mettre en place toutes les mesures additionnelles

2 Commentaire des dispositions légales

qu'imposent sa taille et son organisation et qui peuvent aller jusqu'à un SCI entièrement documenté.

La nature du SCI a des répercussions sur la vérification des comptes de la commune⁶⁸.

2.10.3 Définition et objectif

Le contrôle interne est un processus conçu, introduit et appliqué par le conseil communal et l'administration (cadres et autres membres du personnel).

Les processus financiers doivent être définis de telle sorte que le patrimoine de la collectivité soit protégé dans le respect des lois, normes et règlements.

Le SCI doit contribuer à l'élimination des points faibles de l'organisation, à l'optimisation des processus communaux et à la détection des risques.

La mise en œuvre du SCI et le respect de ses objectifs doivent être intégrés aux processus internes et soumis, d'une manière générale, au **«principe du double contrôle»**. On entend par là le découpage d'une affaire en plusieurs étapes faisant intervenir différentes personnes. Il s'agit par exemple d'éviter qu'un seul collaborateur soit chargé de contrôler les factures, de les comptabiliser et d'en ordonner le paiement.

L'exécutif détermine de manière univoque, dans une réglementation du droit de viser les pièces, qui procède au contrôle comptable du justificatif, qui ordonne le paiement et qui procède à la comptabilisation. La libération pour paiement devrait requérir une **signature collective**.

Le SCI implique également la garantie que la facturation ait lieu à temps et que la réception des paiements fasse l'objet d'une surveillance.

Tous les processus de travail doivent être définis et, dans la mesure du possible, consignés par écrit. Un niveau de sécurité adéquat est requis dans les domaines suivants:

- Efficience et efficacité des opérations
- Fiabilité des comptes rendus financiers sous forme de rapports
- Respect des lois et ordonnances

2.10.4 Organisation du SCI

Le conseil communal réglemente les points énumérés ci-après compte tenu du volume des transactions de la commune (cf. art. 2 ODGFCo):

2.10.4.1 Droits de signature

Le conseil communal désigne les personnes habilitées à signer au nom de la commune et définit les modalités applicables à cet égard.

2.10.4.2 Compétences

- *Adoption des crédits d'engagement*
Le règlement d'organisation (RO) de la collectivité est applicable.
- *Utilisation des crédits autorisés*
Les crédits autorisés ne peuvent être utilisés que dans la mesure où cela répond clairement à une nécessité. Les dépenses destinées à épuiser un crédit ne sont pas admises. L'octroi d'un mandat ou la commande d'une prestation à un tiers ressortissent aux personnes responsables du budget.

⁶⁸ Cf. chiffres 2.4, 3.3 et 4.1 du Guide destiné aux organes de vérification des comptes.

2 Commentaire des dispositions légales

Les prescriptions en matière de marchés publics (LCMP; RSB 731.2) doivent être respectées dans tous les cas.

- *Adoption des crédits supplémentaires*
Avant de contracter un engagement, les personnes responsables du budget doivent adresser une demande à l'administration des finances à l'intention du conseil communal. La compétence en matière de crédits supplémentaires est définie par le règlement d'organisation de la collectivité.
Un compte rendu standardisé doit permettre la détection précoce des écarts entre la situation actuelle et le budget ainsi que la prise de mesures correctives.
- *Prononcé de décisions*
La compétence d'arrêter des décisions est définie dans les règlements ou ordonnances de la commune.

2.10.4.3 Droit d'ordonner les paiements

Il convient de définir (de préférence par écrit) le processus de règlement des créanciers en précisant pour chaque étape, de la réception du courrier au paiement final de la facture, la nature des contrôles à effectuer et les personnes qui en sont chargées. Le paiement d'une facture ne peut être ordonné qu'au terme de tous les contrôles prévus.

2.10.4.4 Droit de viser les pièces

Le visa vaut confirmation de l'exactitude des faits décrits par le justificatif et de la régularité comptable.

Les faits indiqués sur le justificatif doivent correspondre aux prestations sollicitées ou fournies.

2.10.4.5 Système de rapports

Les informations pertinentes pour la gestion doivent être présentées périodiquement, au niveau adéquat et en fonction des différents groupes de destinataires.

Les rapports internes généralement établis en cours d'année selon un modèle standardisé fournissent les principales bases décisionnelles nécessaires à la gestion financière.

2 Commentaire des dispositions légales

2.10.5 Gestion des risques

La gestion des risques porte sur les niveaux stratégique et opérationnel. Il convient d'évaluer l'ensemble des risques du point de vue de leurs répercussions financières éventuelles ainsi que de leur probabilité d'occurrence.

Des critères d'évaluation subsidiaires peuvent être pris en compte: entrave au fonctionnement de l'exécutif et de l'administration, ou encore atteinte à la réputation. Une gestion des risques et un système de contrôle aux fondements solides confèrent à la collectivité la certitude que les nouveaux risques seront identifiés et gérés de manière adéquate.

2.10.5.1 Identification des risques

L'identification des risques et leur analyse doivent intervenir non pas dans les différents services isolément, mais à l'échelle de la collectivité dans son ensemble. Une fois identifié, un risque doit être évalué.

2.10.5.2 Exemples de risques

Les collectivités de droit public courent des risques de différente nature⁶⁹:

<i>Risques d'exploitation</i> • Organisation • Culture d'entreprise et contexte du contrôle • Image/réputation	<i>Risques en matière de responsabilité</i> • Installations techniques (alimentation en eau, traitement des eaux usées) • Bâtiments publics • Routes
<i>Risques financiers et risques matériels</i> • Conjoncture (rentées fiscales) • Gestion financière • Subventions	<i>Risques liés au personnel (tous les niveaux)</i> • Pénurie de personnel • Départ de collaborateurs importants • Qualifications inappropriées, manque de savoir-faire
<i>Risques écologiques</i> • Sites contaminés • Accidents majeurs • Décharges • Dangers naturels (éboulements, inondations)	<i>Risques structurels</i> • Pyramide des âges et évolution démographique • Chômeurs • Proportion de personnes étrangères • Situation (ville, agglomération, espaces rural) • Transports publics • Commerce de détail • Aménagement du territoire/aménagement local
<i>Risques inhérents au système de milice</i> • Autorités • Commissions • Possibilités restreintes de planifier à long terme	<i>Législation/réformes</i> • Réformes au niveau communal • Réforme scolaire • Système de santé

(Source: Guide OVC, ch. 3.3.1, p. 27)

⁶⁹ Enumération non exhaustive.

2 Commentaire des dispositions légales

2.10.5.3 Appréciation des risques et de leur probabilité d'occurrence

Une fois qu'un risque est identifié, il convient d'apprécier l'étendue des dommages éventuels et d'évaluer la probabilité d'occurrence sur la base de la matrice ci-dessous.

Probabilité d'occurrence	certaine	4	4	8	12	16
	très probable	3	3	6	9	12
	probable	2	2	4	6	8
	peu probable	1	1	2	3	4
		1	2	3	4	
		insignifiante	modérée	significative	grave	
Etendue des dommages						

	risque faible
	risque moyen
	risque élevé

Source: Administration fédérale des finances, guide «Système de contrôle interne», décembre 2009