

Manuel de comptabilité publique

Tome 1

1. Avant-propos - Résumé
 2. Présentation du nouveau modèle de compte
 3. Directives pour le droit budgétaire
 - Commentaire du droit budgétaire
 - Loi-modèle sur les finances des cantons
 - Directives de droit budgétaire pour les communes
 4. Plan comptable général des budgets publics (Extraits)
 9. Classification fonctionnelle (Extraits)
-

édité par la Conférence des directeurs cantonaux des finances (Suisse)

Édition 1982

ÉDITIONS PAUL HAUPT BERNE

Ce manuel est l'édition en langue française du
«Handbuch des Rechnungswesens der öffentlichen Haushalte»,
Band 1, édition 1981

CIP-Kurztitelaufnahme der Deutschen Bibliothek

Manuel de comptabilité publique

Éd. par la Conférence des Directeurs Cantonaux des Finances (Suisse).
Berne: Haupt

Dt. Ausg. u.d.T.: Handbuch des Rechnungswesens
der öffentlichen Haushalte

NE: Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren

T. 1. - Ed. 1982.-1982.

ISBN 3-258-03191-6

Copyright © 1982 by Paul Haupt Berne
Printed in Switzerland

1. Avant-propos - Résumé

Avant propos

En 1970, la Conférence des directeurs cantonaux des finances (ci-après la Conférence) chargea une commission - présidée par M. L. Weber, alors Conseiller d'Etat, chef du département des finances du canton d'Argovie d'élaborer un projet d'harmonisation de la comptabilité publique en Suisse. En juin 1973, la commission déposa son rapport. La Conférence soumit celui-ci à une préconsultation dont les résultats furent discutés par l'assemblée plénière extraordinaire en avril 1974. Avec quelques modifications, la Conférence accepta la conception élaborée en tant que «lignes directrices pour les travaux ultérieurs» et fixa les principes du nouveau modèle, à savoir:

- Définition uniforme du terme de dépense sur la base du seul critère de l'allénabilité en vue de distinguer le patrimoine financier du patrimoine administratif;
- Subdivision du compte administratif en un compte de fonctionnement et un compte des Investissements;
- Plan comptable uniforme;
- Harmonisation des principes de couverture en maintenant la possibilité de financements spéciaux (fonds).

Tandis que les travaux de la commission Weber avaient été limités à l'élaboration des principes d'un nouveau modèle de compte, une nouvelle commission fut chargée d'élaborer les diverses instructions techniques et les documents de référence. En novembre 1974, le comité de la Conférence mit en place cette commission technique - présidée par M. Ernst Buschor, chef de l'administration des finances du canton de Zurich - qui devait travailler dans le sens des décisions du 5 avril 1974.

Il s'avéra avant tout difficile de mettre au point une solution, pratique et satisfaisante du point de vue comptable, tenant compte de toutes les exigences possibles en la matière. En outre, les nombreuses relations existant entre le droit budgétaire, la comptabilité et la gestion financière ont impliqué l'élaboration d'un cadre juridique général. Dans ce but, la commission rédigea une loi-modèle sur les finances des cantons et des communes, concrétisant ainsi un souhait formulé à plusieurs reprises.

En septembre 1976, la commission remit son rapport à la Conférence qui décida une nouvelle préconsultation auprès des cantons, de la Confédération et des milieux intéressés. A la suite de cette procédure, le modèle proposé rencontra un large soutien. En s'inspirant des suggestions faites, la commission amenda son texte.

En date du 2 décembre 1977, la Conférence des directeurs cantonaux des finances approuva le recueil des principes du nouveau modèle de compte, dans le sens d'une recommandation aux cantons et aux communes en vue de son application. Les directives, qui sont parfois très détaillées, doivent être considérées comme des éléments de base pour l'introduction pratique du modèle et son application. La loi-modèle sur les finances doit servir de document de travail pour l'élaboration des lois budgétaires propres à chaque canton. La Conférence a de plus décidé la constitution d'un nouveau groupe de travail pour conseiller et coordonner, sur demande et en accord avec les organes compétents, les travaux d'introduction du nouveau modèle en se fondant sur des échanges d'expériences. Ce groupe devra aussi soumettre à la Conférence d'éventuels compléments au recueil sur la base des expériences pratiques et des questions qu'elle pourrait lui poser. Cette commission se compose comme suit:

D^f E. Buschor, Finanzverwaltung des Kantons Zürich (Présidence, dès 1970)
O. Bollhalder, Stadtbuchhaltung St. Gallen (dès 1974)
B. Borer, Gemeinderechnungswesen des Kantons Zürich (dès 1980)
F. Brignoni, Finanzdirektion der Stadt Bern (dès 1979)
K. Brönnimann, Finanzkontrolle des Kantons Bern (dès 1974)
C. Bugnon, Directeur des Finances de la ville de Neuchâtel (dès 1974)
G. Bürki, Finanzverwaltung der Stadt Köniz (1974-1979)
R. Fischer, Gemeinderechnungswesen des Kantons Zürich (1974-1977)
W. Jakob, Finanzkontrolle des Kantons St. Gallen (1978-1980)
D^f R. Jequier, Département des Finances du canton de Genève (dès 1970)
E. Kreis, Finanzverwaltung des Kantons Thurgau (dès 1974)
A. Locher, Finanzamt der Stadt St. Gallen (dès 1970)
M. Müller, Gemeindeinspektorat des Kantons Aargau (dès 1974)
E. Rondi, Segretarlo Dipartimento cantonale delle Finanze, Cantone del Ticino (dès 1974)
J.P. Salamin, Comptabilité de l'Etat du canton du Valais (dès 1974)
K. Schmid, Departementssekretariat des Kantons Luzern (1978/1979)
K. Stalder, Departementssekretariat des Kantons Luzern (dès 1980)
W. Thonney, Inspectorat des Finances de la ville de Lausanne (dès 1978)
K. Wyrsh, Finanzverwaltung des Kantons Uri (dès 1970)
De son côté, la commission remercie les autres collègues ayant collaboré dans les différents groupes de travail.

Cette deuxième édition du manuel est remaniée, notamment en ce qui concerne les communes. Toutefois, nous constatons avec satisfaction que la conception de base du nouveau modèle de comptabilité publique a tait ses preuves. Les compléments figurant ci-après apportent donc surtout des précisions et fournissent certains détails.

Le plan de cette deuxième édition se présente comme suit:

1. Avant-propos, résumé et lexique
2. Présentation du modèle de compte
3. Directives pour le droit budgétaire
4. Plan comptable général
5. Directives comptables par nature
6. Directives comptables par ordre alphabétique (édition allemande seulement)
7. Exemples comptables
8. Prescriptions de consolidation
9. Classification fonctionnelle
10. Modèle de présentation du compte administratif.

Le comité de la Conférence a approuvé le texte de cette deuxième édition du manuel de comptabilité publique en date du 2 juillet 1981. Il remercie les membres des commissions et plus particulièrement M. E. Buschor, pour son grand travail de conception. Il exprime aussi sa reconnaissance à MM. O. Bollhalder, R. Jequier, A. Locher et M. Müller, dont l'appui efficace a permis l'élaboration de ce modèle, ainsi que les fonctionnaires romands MM. Jequier (Genève), Cattin (Neuchâtel), Gay (Lausanne), Lehmann (Neuchâtel) et Thonney (Lausanne) pour la tâche délicate de traduction et d'adaptation en français de ce recueil.

Avec la deuxième édition de ce manuel qui tient compte des expériences faites, la Conférence dispose maintenant de l'instrument adéquat pour promouvoir une harmonisation comptable des budgets et des comptes dans les cantons et les communes, tâche réclamée depuis le siècle dernier et devenue, de plus en plus largement, un postulat des milieux politiques. Il est réjouissant de constater que ce nouveau modèle de comptabilité publique donne satisfaction aux collectivités qui l'appliquent.

La deuxième édition contient de nombreuses améliorations et des précisions pour les communes. La majorité des cantons sont, soit avancés dans l'introduction de ce modèle, soit l'appliquent déjà. D'autres ont commencé les travaux. Du côté des communes, des progrès semblables sont enregistrés avec satisfaction. Dès lors, la Conférence contribue par cette réalisation à renforcer le fédéralisme coopératif et la collaboration intercantonale.

Conférence des directeurs cantonaux des finances

Le Président:

Lucerne, le 2 juillet 1981

C. Mugglin

Résumé

Historique

En Suisse, les efforts consentis en vue d'une harmonisation des comptes publics remontent au XIX^e siècle. En 1878 et 1892, la Société suisse de statistique essaya de formuler des exigences minimales dans ce domaine. Il en résulta de vives controverses entre les partisans de la comptabilité camérale allemande et ceux de la comptabilité en partie double. A la fin des années 40, pratiquement en même temps, et de manière assez semblable, plusieurs cantons ont introduit un plan comptable décimal pour leurs comptes ordinaire et extraordinaire. La Confédération, qui avait également tenu jusqu'en 1949 un compte ordinaire et un compte extraordinaire, passa au système du compte financier/compte des variations de fortune/compte général. Simultanément, l'Association des fonctionnaires des finances des collectivités et entreprises publiques élaborait un plan de comptes pour les communes. Ce modèle qui se rapproche pour l'essentiel du système comptable de l'économie privée (compte des résultats) Influença le système comptable appliqué aux communes, dans plusieurs cantons. Jusque vers la moitié des années 60, les trois systèmes mentionnés ci-avant furent développés et améliorés en parallèle sans qu'un dialogue intercommunal et intercantonal s'instaurât sur la nécessité d'une meilleure coordination en matière comptable, en vue de disposer de données comparables pour la planification et d'améliorer les bases de la péréquation financière inter- et intra-cantonale. Or, l'imbrication croissante entre les collectivités publiques démontra, de façon accrue vers la fin des années 60, la nécessité d'une harmonisation comptable.

En 1970, la Conférence des directeurs cantonaux des finances (CDF) chargea une première commission d'experts - présidée par M. L. Weber, alors Conseiller d'Etat - d'établir un projet d'harmonisation des comptes publics. Elle livra en juin 1973 un rapport qui, après une préconsultation, servit de «lignes directrices pour les travaux ultérieurs». Comme la commission Weber avait traité uniquement de l'aspect conceptuel du sujet, une deuxième commission fut chargée d'élaborer les instructions nécessaires et des exemples pour l'introduction du modèle de compte. En novembre 1974, le comité de la Conférence des directeurs cantonaux des finances mit en place une commission technique de spécialistes des administrations cantonales et communales sous la présidence de M. E. Buschor, chef de l'administration des finances du canton de Zurich. Elle termina ses travaux en septembre 1976. En décembre 1977, la Conférence des directeurs cantonaux des finances approuva le modèle de compte en recommandant aux cantons et aux communes d'appliquer ce système. Cette décision implique l'utilisation de directives précisées dans ce manuel. En 1981, sur proposition de la Commission citée, la CDF a accepté la deuxième édition du manuel, complétée surtout à l'intention des communes et tenant compte des expériences positives déjà faites.

Situation de départ: Les modèles les plus utilisés

Contenu du compte administratif

Le nombre et le contenu des postes comptabilisés dans le compte administratif sont très différents d'une collectivité à l'autre. Alors que les hôpitaux, les écoles, les pénitenciers, les services industriels, les usines d'incinération, les abattoirs notamment, sont parfois compris dans le compte administratif de certaines collectivités, dans d'autres, ces établissements disposent de leur propre comptabilité d'exploitation distincte de celle du compte administratif. De plus, il convient d'ajouter que des délimitations variables existant entre les deux patrimoines, administratif et financier, réduisent sensiblement les possibilités de comparaisons. Ces dernières nécessitent dès lors souvent d'importantes transpositions statistiques, délicates et difficiles, qui ne sont possibles que dans un cadre limité.

Comptes ordinaire et extraordinaire

La plupart des cantons et beaucoup de communes subdivisent le compte administratif en un compte ordinaire et un compte extraordinaire. Ce système est basé sur le principe que les dépenses financées définitivement - c'est-à-dire directement couvertes- par les recettes courantes (périodiques) figurent dans le compte ordinaire alors que les dépenses dont la couverture est postérieure ou préalable forment le compte extraordinaire. La nature des dépenses ne joue aucun rôle car le but principal de ce système réside dans la couverture directe des dépenses, soit l'autofinancement.

Certes, dans la plupart des cantons, il existe des délimitations plus ou moins fixes entre dépenses «ordinaires» et «extraordinaires». En général, la règle suivante est appliquée: les dépenses ayant le caractère d'investissements (investissements propres, subventions à des constructions ou à des communautés d'utilité publique qui dépassent par objet environ 10% du total des recettes fiscales, sont comptabilisées dans le compte extraordinaire. Cette répartition fluctue souvent en fonction de la situation financière.

Le mode d'enregistrement des subventions aux investissements de tiers est particulièrement différencié. Tandis que dans une partie des cantons, elles sont comptabilisées dans le compte ordinaire, dans d'autres- et surtout dans les communes- ces subventions figurent dans le compte extraordinaire.

L'inconvénient de ce système réside dans la comparabilité très limitée des résultats des comptes. On constate souvent une tendance à élargir ou à restreindre le domaine des dépenses extraordinaires, ce qui provoque parfois une «amélioration» ou une «détérioration» du résultat des comptes.

Le fait de s'appuyer sur un critère, variant selon la situation (pour la capacité d'autofinancement), limite nécessairement à long terme la comparabilité des données, non seulement pour la même collectivité, mais aussi pour les collectivités entre elles. Pour ces raisons, ce système du compte ordinaire/extraordinaire n'a pas été retenu.

Le compte administratif en tant que compte de résultats

Dans le système comptable communal de divers cantons, le compte administratif est tenu sous forme d'un compte de résultats. Ce modèle qui est conçu simplement se rapproche le plus possible de la comptabilité commerciale; il comprend un compte de résultats et un bilan. Les investissements et les autres dépenses ayant ce caractère sont, dans la règle, comptabilisés directement dans le bilan alors que les charges d'amortissement en découlant sont débitées au compte de résultats.

Dans la pratique, ce système est assez proche de celui du compte ordinaire et extraordinaire car, ici aussi, la notion d'investissement est souvent variable et interprétée selon la situation financière. La différence avec le système précité réside dans la renonciation à un compte extraordinaire, les postes correspondants étant comptabilisés directement dans le bilan.

Bien que ce système indique, dans le compte administratif, le taux de couverture, il présente de gros inconvénients car, pour les investissements comptabilisés dans le bilan, il n'est pas établi de budget. Les possibilités d'agir sur ce dernier sont donc limitées, particulièrement pour le pouvoir

législatif. Le recours à l'emprunt pour remplir les tâches publiques n'apparaît pas dans la comptabilité, ni lors du budget, ni lors des comptes.

Compte financier/compte des variations de fortune/compte général

Dans ce système, développé par la Confédération, le compte financier montre la somme des encaissements et des paiements, effectués par ou à des tiers, pour l'accomplissement des tâches publiques (crédits de paiement). Le compte des variations de la fortune comprend les postes de délimitation des exercices, qui sont nécessaires pour l'établissement du compte général, soit les mises à l'actif et au passif, les amortissements, les provisions, etc... Ces postes sont appelés «charges et revenus comptables».

Le compte général se compose à la fois des encaissements et des paiements du compte financier ainsi que des charges et des revenus comptables du compte des variations de la fortune. Le solde qui en résulte exprime la charge nette ou le revenu net qui modifie, au bilan, le découvert ou la fortune nette. Gluant à son contenu et à l'objectif ainsi visé, ce solde est identique avec celui de l'excédent de charges ou de revenus du compte de résultats. Le point central de ce système comptable est la distinction entre les opérations de caisse et les opérations comptables.

Par rapport au compte de résultats, ce système a pour avantage le fait que tous les paiements, aussi bien pour le ménage courant que pour les investissements, sont budgétisés et enregistrés dans le compte financier. Comme les montants activés au bilan sont définis d'après la notion d'investissement, le taux de couverture du compte général a une base objective et constante.

Un compte de caisse, comme le compte financier le présente, a toutefois aussi des inconvénients. L'absence de données sur les prestations internes doit particulièrement être soulignée. En général, plus une administration est grande, plus les prestations internes sont fréquemment fournies par des offices centraux: informatique, imprimés, matériel, mobilier, chauffage, constructions, notamment. Ces offices fournissent presque exclusivement leurs prestations à l'administration dont ils dépendent. Dès lors, on peut dire que, de façon variable il est vrai, plus de 10% des paiements totaux à des tiers sont, dans la règle, imputables aux prestations fournies à titre interne; ces montants, souvent élevés, devraient être connus dans les comptes récapitulatifs comme instrument de la gestion et de la politique financière.

Compte de fonctionnement/compte de capital

Une étude objective et complète des possibilités implique aussi l'examen des propositions de solution figurant dans la littérature scientifique et la pratique financière d'autres pays, notamment européens. Cette comparaison offre de précieuses indications, quand bien même une reprise complète d'un modèle étranger déterminé n'est pas possible, vu la situation particulière de chaque pays des points de vue constitutionnel, historique et institutionnel.

Dans cette perspective, il est intéressant de noter que les Nations Unies, dans une recommandation sur la comptabilité publique, notamment pour les pays en voie de développement, font la constatation suivante: la majorité des Etats préfèrent une forme de système distinguant un «compte courant» et un «compte de capital» (voir ONU, Manuel de comptabilité publique, New-York, 1970, p. 51). Si l'on compare les diverses variétés de ce système en usage dans les différents pays, on constate une riche panoplie de variantes. Dans tous ces cas, cependant, il est caractéristique de noter que les dépenses de consommation et d'investissement et les recettes y relatives, forment chacune une partie du compte. Le critère déterminant pour subdiviser le compte administratif est donc la notion d'investissement.

Une étude plus minutieuse de ces solutions aboutit à la conclusion qu'une forme de ce modèle, adaptée aux conditions suisses, est aussi la plus adéquate pour les cantons et les communes. La planche no 1 le montre.

Par investissements, on entend les dépenses effectuées pour l'achat d'actifs administratifs. Ils doivent permettre de fournir des prestations nouvelles et accrues, sur plusieurs années (sous les angles quantitatif et qualitatif). Cette définition s'applique aussi aux subventions d'investissements, car elles

permettent de créer des biens durables. Pour distinguer les deux parties du compte administratif, ce critère de base consommation/investissement présente les avantages suivants:

- **Adaptation aux collectivités de toute taille:** Comme le compte administratif consiste en deux comptes partiels se situant sur le même plan, l'interprétation des résultats peut, selon les conditions économiques ou politiques existantes et l'importance de la collectivité, mettre l'accent sur le taux de couverture (compte de fonctionnement) ou sur les conditions de financement (compte des investissements). Ce modèle met donc l'accent aussi bien sur le taux de couverture que sur les modes de financement.

- **Développement du mode de penser selon les coûts:** Par l'emploi, surtout dans le compte de fonctionnement, des imputations internes entre offices, il existe un parallélisme étroit entre charge et coût. On peut donc renoncer, dans la plupart des cas, pour des raisons d'économie, à la tenue d'une comptabilité industrielle.

- **Orientation vers les décisions et la planification:** Les dépenses de consommation sont dans la règle les coûts annuels découlant des investissements. Cela vaut aussi et de façon non négligeable pour les subventions d'exploitation qui suivent souvent l'octroi de subventions d'investissements. La planification financière concerne déjà aujourd'hui essentiellement les investissements, leur préparation minutieuse, axée selon des priorités et l'adéquation des installations futures d'infrastructure avec les possibilités de financement. Cet aspect est mis en évidence dans la subdivision du compte administratif entre consommation et investissement.

- **Coordination avec les données économiques générales:** Dans la statistique économique, la distinction entre consommation et investissement est primordiale pour des raisons semblables. Le nouveau modèle de compte facilite une telle approche et permet de montrer les relations de complémentarité ou de substitution avec le secteur privé.

- **Adaptation au système comptable de l'économie privée:** Le compte d'exploitation de l'entreprise est conceptuellement identique au compte de fonctionnement. Son taux de couverture est comparable au profit (excédent de revenus) ou à la perte (excédent de charges) du compte d'exploitation et exprime la variation de la fortune nette.

Structure et principes du nouveau modèle de compte

Le modèle de compte représente un instrument de gestion qui doit fournir une série de données pour des décisions dans les domaines administratif et économique. Pour satisfaire ces exigences, le budget et les comptes doivent être structurés en conséquence et complétés par des statistiques et des analyses.

Il convient, notamment, de connaître toutes les transactions financières par centre de responsabilité et par programme, d'intégrer le budget dans une planification à moyen terme, de disposer de chiffres sur les disponibilités de la trésorerie et les autres statistiques financières et de contrôler les crédits d'engagement. Les systèmes comptables actuels manquent spécialement d'instruments pour la planification et les décisions. Au moyen du compte administratif, ces carences peuvent être en grande partie comblées, car le compte de fonctionnement (consommation) est bien distinct des investissements. Les coûts de fonctionnement de ces derniers apparaissent ainsi clairement dans le compte de fonctionnement et la planification financière, ce qui représente une aide importante à la décision lors de l'appréciation de divers projets et de la fixation de priorités.

Le nouveau modèle comptable rend aussi possibles de larges comparaisons entre collectivités. Dans un Etat chargé de fournir de nombreuses prestations, l'administration publique doit recourir davantage aux principes de gestion

propres à l'économie d'entreprise. La comptabilité doit dès lors servir à améliorer les contrôles de la rationalité de la gestion et particulièrement des coûts des prestations et de leur couverture. Les modes de procéder en vigueur jusqu'à maintenant ne donnent pas en général une image complète et claire de ces coûts. Le modèle comptable permet la prise en considération différenciée de tous les principaux facteurs internes de charge et donne une vue d'ensemble des coûts et des revenus selon les unités administratives ou les tâches. Dès lors, le mode de penser en fonction des coûts pourra être développé dans l'administration publique.

De plus, le nouveau modèle de compte facilite et complète l'intégration des données du secteur public dans les statistiques économiques générales (comptabilité nationale, analyses des mouvements de la masse monétaire, par exemple).

La mise en œuvre du modèle de compte nécessite encore des précisions car, même à l'intérieur de certaines collectivités publiques, plusieurs secteurs peuvent s'opposer aussi bien quant à leurs objectifs différents qu'en fonction de leurs modes de comptabilisation particuliers. Ces domaines ne doivent donc pas seulement être cohérents entre eux mais être répartis pour former une structure comptable claire et compréhensible. Le nouveau modèle repose pour l'essentiel sur les 10 principes suivants:

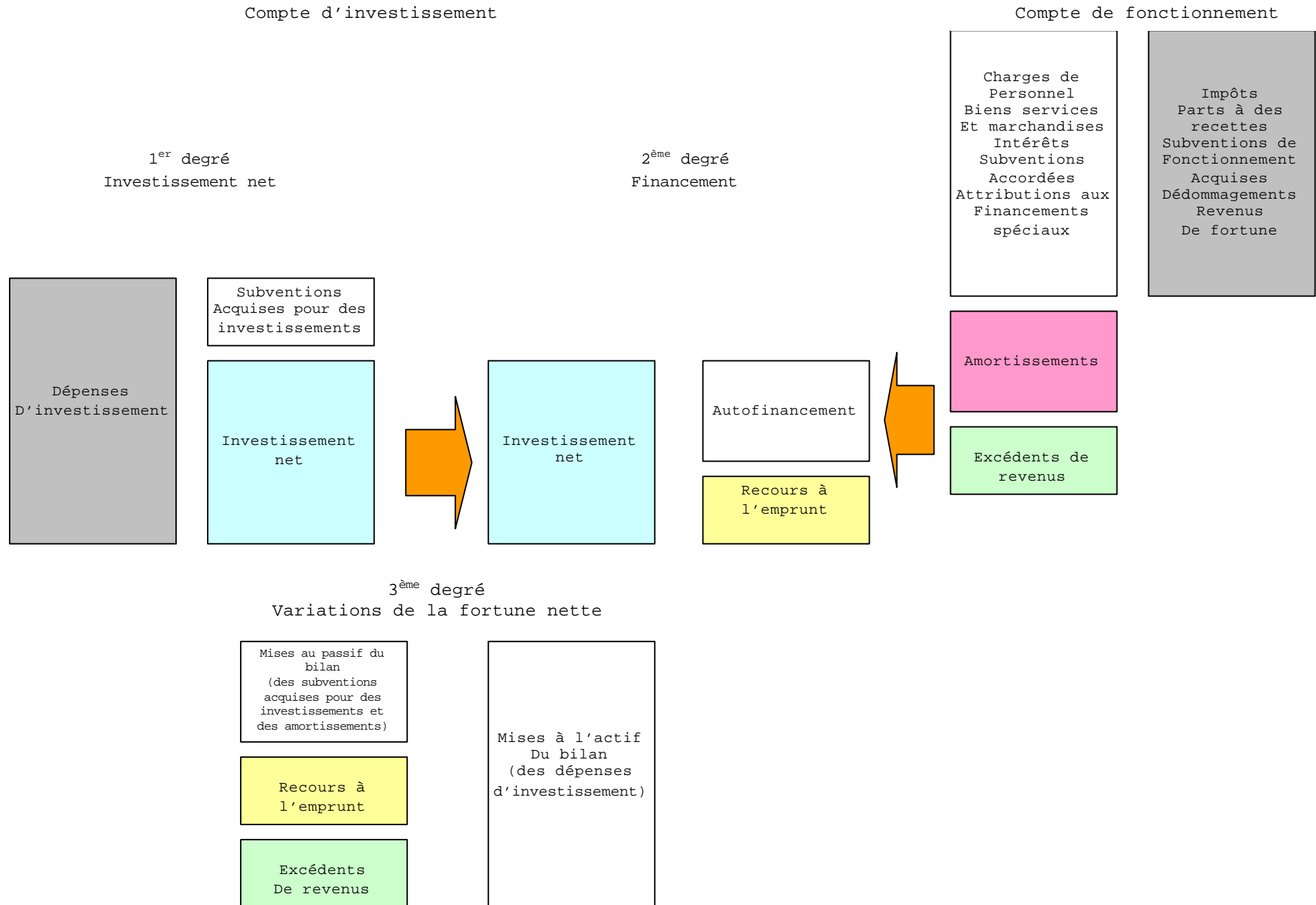
1. Harmonisation du droit budgétaire cantonal et communal

Dans un Etat de droit, il est indispensable d'ancrer un système comptable sur une base juridique qui puisse sauvegarder, dans le temps et l'espace, l'harmonisation voulue. La comptabilité publique est directement touchée par des normes juridiques. Les droits budgétaires cantonaux et communaux qui font apparaître une grande variété de dispositions, reposent sur des lois qui ne concordent pas entre elles et qui révèlent des lacunes. Les directives de droit budgétaire proposent, pour toutes les collectivités, des principes harmonisés et conformes au modèle. En vue de faciliter l'introduction de la réforme, les directives élaborées peuvent être adaptées aux divers ordres juridiques cantonaux. Elles comprennent une loi-modèle pour le ménage cantonal et des thèses concordantes pour le droit budgétaire des communes. Ces deux textes sont accompagnés d'un seul commentaire afin que les cantons et les communes puissent adapter parallèlement leur législation.

Les directives comprennent des prescriptions sur la tenue de la comptabilité, l'élaboration du budget et des comptes, les tâches respectives des organes de l'administration des finances et du contrôle financier. Elles précisent les principes de la gestion financière (légalité, équilibre budgétaire, emploi ménager et judicieux des fonds, etc.) et de la comptabilité (universalité, produit brut, spécialité, échéance, etc.). Les expressions de «dépense nouvelle» et de «dépense liée» sont bien clarifiées car leur interprétation varie sensiblement dans les divers droits cantonaux et communaux. De plus, la mise en place d'un système de crédits d'engagement est recommandée. En outre, il convient de préciser la position du contrôle financier dont l'indépendance doit être renforcée, notamment en le déchargeant de tâches purement administratives-même s'il doit demeurer rattaché à un département-.

En résumé, la concordance entre les droits budgétaires cantonal et communal d'un même territoire est une condition importante de l'harmonisation de la comptabilité publique et de son bon fonctionnement.

Planche no 1 : Présentation schématique du modèle de comptes



2. Définition uniforme de la dépense dans le compte administratif

En droit financier on entend par dépense, l'utilisation du patrimoine financier pour remplir des tâches d'utilité publique.

A côté du flux externe de capitaux (recettes et dépenses au sens de l'économie d'entreprise), il faut aussi tenir compte des opérations financières qui sont effectuées entre les divers secteurs comptables de la même collectivité (voir planche N° 2); ils forment le flux interne de capitaux, qui n'est pas sans importance. Pour l'essentiel, les secteurs comptables ci-après sont tous liés entre eux par le canal de la trésorerie:

- Compte administratif
- Patrimoine financier (disponibilités, placements) et service de la dette -
Compte des établissements et entreprises non-autonomes
- Caisses d'assurances avec ou sans la personnalité juridique, intégrées du point de vue trésorerie
- Fondations.

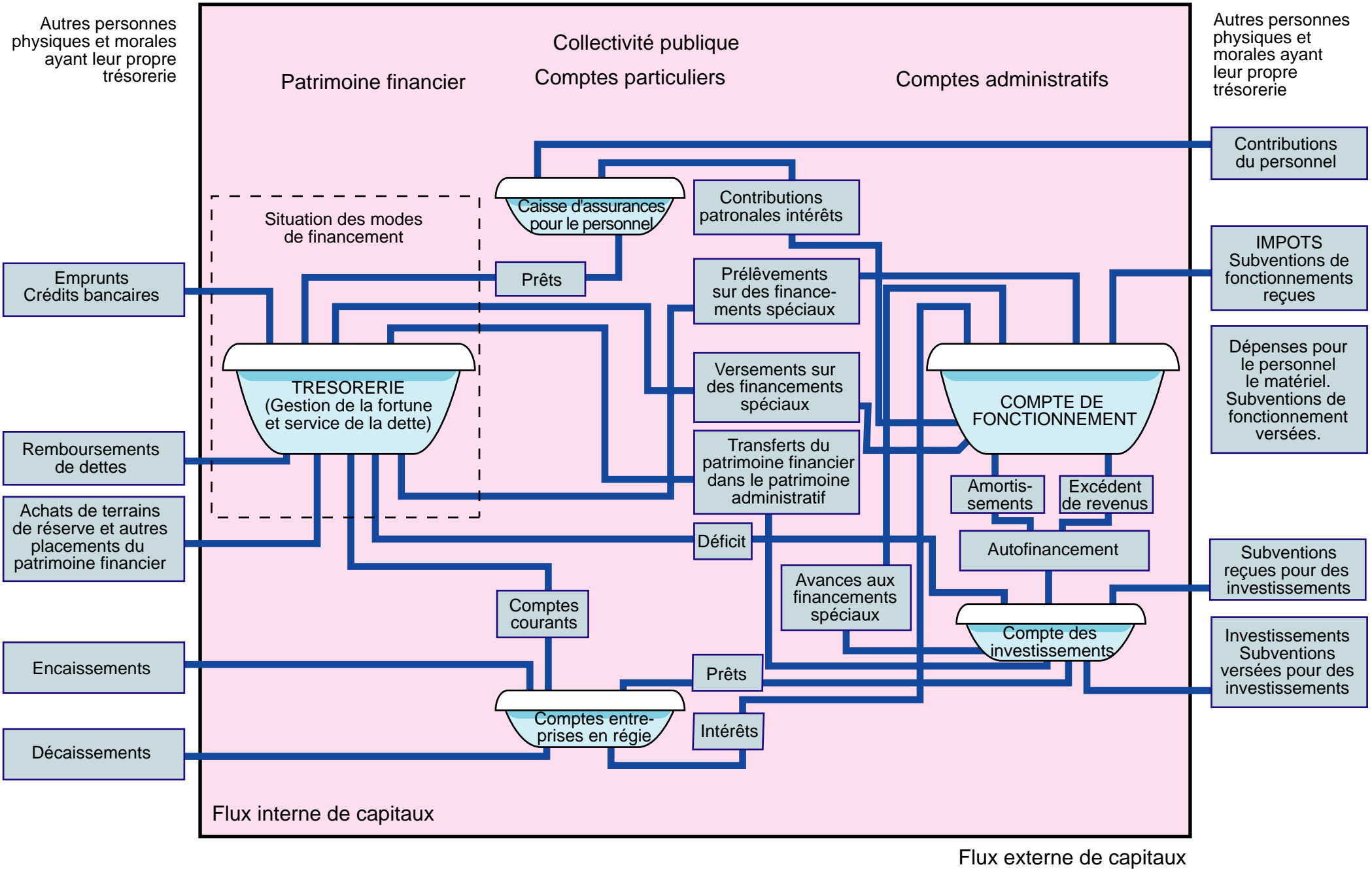
Comme il ressort de la définition du droit financier, les dépenses sont liées au concept du patrimoine financier. Dans la doctrine, la séparation entre patrimoines administratif et financier a donné lieu à des critiques et certains auteurs écartent même une telle distinction. Ces adversaires estiment qu'elle est en contradiction avec les caractéristiques d'un Etat social moderne, fournisseur de prestations, et sans signification du point de vue économique. Cette argumentation méconnaît cependant la signification financière, des points de vue politique et économique, de cette distinction. Des enquêtes de l'Union des villes suisses et de l'Association des communes suisses, il résulte que, dans la règle, 5 à 30% du territoire communal est en possession des communes, en grande partie sous forme de biens du patrimoine financier. Si l'on supprimait cette distinction entre les patrimoines financier et administratif, les terrains devraient être pratiquement affectés au second. Ainsi seul le crédit pour une réalisation, sur un terrain déjà propriété de la collectivité, serait demandé, ce qui ne permettrait plus, dans de tels cas, de connaître le coût total d'un projet. Le montant limite pour le référendum financier, facultatif ou obligatoire, serait aussi passé sous jambe. Dans l'intérêt de la connaissance des coûts effectifs et de la garantie des droits populaires, cette distinction doit être maintenue mais mérite d'être uniformisée afin que le référendum financier, en tant que protection du contribuable à l'égard des charges fiscales non désirées, garde sa pleine signification.

On regroupe dans le patrimoine financier tous les biens dont la collectivité peut disposer selon les principes commerciaux. Le critère d'aliénabilité est déterminant. Des biens sont réalisables (patrimoine financier) quand ils sont cessibles sans porter atteinte à un engagement légal de droit public, c'est-à-dire sans nuire à l'accomplissement de tâches publiques.

Le patrimoine administratif comprend tous les actifs qui servent à remplir les tâches administratives fixées dans la législation. Le patrimoine administratif est caractérisé par une affectation durable pour un but prévu par le droit public.

A la différence du droit financier en usage, l'expression de «patrimoine administratif» est interprétée ici dans un sens large. Que les biens soient utilisés par l'administration proprement dite (bâtiments administratifs, hôpitaux, écoles, etc.) ou par le public (routes, ponts, etc.), cela ne joue aucun rôle; seul est déterminant le fait que les dépenses ainsi effectuées servent à créer des biens pour une utilisation future y compris les subventions aux investissements.

Planche No 4: Les flux de capitaux dans le modèle de comptes



3. Subdivision du compte administratif en un compte de fonctionnement et un compte des investissements

Tandis que le compte de fonctionnement est conçu pratiquement comme un compte de résultats, le compte des investissements s'écarte de la comptabilité commerciale dans ce sens que les opérations ne sont plus passées directement dans le bilan mais sont regroupées dans un compte propre. C'est seulement dans une deuxième étape que les dépenses et les recettes du compte des investissements sont portées à l'actif ou au passif du bilan.

Le compte des investissements est bouclé en trois étapes. Dans le premier degré, les dépenses d'investissements sont soldées par rapport aux subventions de tiers; Il en résulte l'investissement net, soit les dépenses à couvrir par les ressources propres de la collectivité. Ce solde donne, sous l'angle économique et financier, d'importantes informations sur les subventions d'investissement reçues, fixées de manière différenciée selon la péréquation financière.

Le deuxième degré de la clôture du compte des investissements confronte l'investissement net avec les amortissements et un éventuel excédent de revenus, soit l'autofinancement. Le solde fait apparaître le financement par l'emprunt des tâches publiques ou les moyens, résultant du compte administratif, à disposition pour le remboursement de dettes, voire pour effectuer des placements. Ce chiffre ne donne pas la situation globale de trésorerie mais seulement celle résultant de l'activité administrative (voir planche No 1). Dans le troisième degré, le compte administratif est finalement bouclé et le bilan établi.

4. Plan comptable général des comptes publics

Le plan comptable général est une des parties essentielles du nouveau modèle; il représente une version du plan comptable usuel en Suisse, mais adaptée aux besoins spécifiques du secteur public. Il comprend les sept classes de comptes ci-après:

Bilan	1 Actifs
	2 Passifs
Compte de fonctionnement	3 Charges
	4 Revenus
Compte des investissements	5 Dépenses
	6 Recettes
Clôture	9 Clôture

Les classes de comptes sont subdivisées selon les critères financiers et économiques en groupes de comptes (ou chapitres) à deux positions et en comptes (3 positions). Une numérotation à trois positions des comptes permet de venir à bout de nombreux besoins d'ordre pratique, pour l'économie et la statistique financières.

5. Harmonisation des principes de couverture et financements spéciaux

Les principes de couverture décrivent les règles selon lesquelles les charges sont imputables aux divers exercices comptables. Du point de vue de l'économie et de la politique financières, ils revêtent une triple importance:

- assurer un autofinancement approprié pour les investissements en vue d'éviter un endettement élevé;
- permettre la comparaison des taux de couverture des dépenses;
- stimuler le mode de penser selon les coûts et les comparaisons de prix (entre collectivités) grâce à la concordance possible, déjà citée, entre charge et coût.

Pour des raisons pratiques, il est apparu que la méthode d'amortissement selon la valeur comptable résiduelle convenait le mieux. Cette méthode qui présente l'avantage d'éviter des cartothèques volumineuses et la tenue de fichiers selon les divers types de biens, est dès lors sensiblement simplifiée. Du point de vue de la politique financière, les amortissements opérés sur la valeur comptable résiduelle sont aussi préférables; avec cette méthode, la charge d'amortissement s'accroît dans une mesure particulièrement sensible dès la réalisation d'un

projet; ainsi, l'obligation de couvrir les dépenses peut exercer des effets immédiats sur le taux de l'impôt.

Sur la base de calculs considérables, un taux minimum d'amortissement de 10% (en moyenne pondérée) s'est avéré adéquat. Les fluctuations usuelles des recettes et des dépenses, se produisant dans les collectivités moyennes et grandes, sont ainsi suffisamment régulées, tout en permettant d'atteindre un taux d'autofinancement des investissements de 50 à 70%. L'endettement du secteur public se maintient dès lors dans un cadre économiquement supportable. Spécialement en période de haute conjoncture, il est possible de budgétiser des amortissements supplémentaires qui peuvent servir au remboursement des dettes; ils sont à prévoir dans le budget.

De plus, l'amortissement d'éventuels excédents de charges du compte de fonctionnement est recommandé. En renonçant à une telle opération, on masquerait, de façon indéniable, le fait que cette résorption représente une tâche nécessaire. Cependant, cet amortissement ne doit pas se réduire à une opération comptable sans consistance, conduisant à un nouvel excédent de charges. Finalement, soulignons que la création de réserves (affectées) à partir d'excédents de revenus, n'est pas autorisée car la fortune nette doit servir de réserve générale pour des excédents futurs de charges.

Dans le cadre des principes de couverture, il faut aussi régler la question des financements spéciaux que l'on appelle souvent «fonds fictifs». Le terme de fonds doit être évité car il a plusieurs contenus dans la pratique financière. L'étendue du concept va des sommes accumulées dans le cadre des financements spéciaux (par exemple l'impôt sur les véhicules à moteur pour la construction des routes) jusqu'aux fondations, soit les capitaux autonomes, administrés par la collectivité pour un but déterminé. La réforme du régime des fonds contribue principalement à accroître la transparence de la comptabilité publique, car aujourd'hui encore, sous le même terme, différentes formes de biens et de dettes sont inventoriées.

Dans le nouveau modèle, sous financements spéciaux, on entend l'affectation complète ou partielle de recettes déterminées à des tâches particulières (recettes à affectation spéciale). Les financements spéciaux ne sont créés en principe que dans des secteurs où il existe, entre la tâche à remplir et les versements directement obtenus des bénéficiaires, un lien de causalité (par exemple, taxes de stationnement- parcs).

Dans les autres cas, il convient d'éviter de tels financements car il est à craindre que des tâches soient accomplies d'après le flux probable des suppléments de recettes escomptés et non selon un ordre de priorité approprié. Les financements spéciaux doivent reposer sur une base légale particulière ou un support juridiquement équivalent qui fixe les versements et les prélèvements selon des critères clairs, identiques pour le budget et les comptes.

Les fondations et les legs sont traités de façon distincte dans le modèle. Le bilan ne contient que les avoirs ou les engagements de la collectivité à leur égard.

6. Classification des comptes de fonctionnement et des investissements par services et par natures

Les centres de décision et de responsabilité doivent être clairement définis si l'on veut assurer l'évaluation, le vote et le contrôle des crédits dans un régime comptable. Comme la structure institutionnelle d'une collectivité doit tendre en premier lieu à satisfaire ses besoins économiques et politiques spécifiques - cela est fonction de la grandeur de l'administration - son unification n'est pas un objectif du modèle de compte. Ce dernier comprend donc une classification double des comptes de fonctionnement et des investissements par centre de charges (classification organique) et selon la nature des opérations financières (plan comptable général à trois positions). Une statistique établie d'après les objectifs ou les tâches (classification fonctionnelle) complète les ventilations. Pour les communes (à l'exclusion des grandes villes), les deux premières positions de la classification fonctionnelle peuvent servir de classification organique.

7. Stimulation du mode de penser en fonction des coûts par le moyen des imputations internes des charges et des revenus

En vue d'accroître la transparence des coûts d'un service ou d'une tâche, le modèle de compte prend aussi en considération les prestations internes échangées entre unités administratives. En imputant ainsi la charge totale et le revenu global d'un service ou d'une fonction, on obtient une meilleure connaissance du coût, de l'emploi judicieux et ménager des fonds sans omettre celle du degré d'autofinancement de divers services ou tâches. Les imputations internes sont recommandées pour autant qu'elles fournissent des précisions comptables à l'égard de tiers, sur les charges et les revenus de financements spéciaux et sur la bonne exécution des tâches. Il est possible d'imputer les intérêts, les amortissements, les charges sociales et d'autres facteurs internes d'importance.

8. Consolidation des comptabilités financières propres à certaines exploitations avec le compte administratif

Divers services publics disposent, en lieu et place d'un compte administratif, d'une comptabilité financière spécifique à leur branche, représentant souvent une étape préalable à une comptabilité analytique (par exemple, hôpitaux, forêts, transports). Afin de connaître l'ensemble des dépenses et des recettes d'une collectivité, il est indiqué de consolider les chiffres d'affaires de ces établissements indépendants avec ceux du compte administratif. Dès lors, il convient d'établir des prescriptions de consolidation pour les plus importants plans comptables et pour les statistiques spéciales en usage dans les administrations publiques. De telles directives existent pour le plan comptable VESKA (hôpitaux) et pour la statistique forestière suisse, alors que d'autres devront encore être élaborées (universités, transports).

9. Situation statistique des modes de financement

Des opérations financières importantes sont effectuées en dehors du compte administratif. Dès lors, il convient de regrouper, dans une situation des modes de financement uniforme et complète, toutes les opérations financières sur la base d'un compte des flux de capitaux. Ainsi, sous une forme condensée, apparaissent toutes les provenances et tous les emplois des moyens financiers d'une collectivité.

10. Classification statistique du compte administratif d'après les tâches (classification fonctionnelle)

Dans l'intérêt de la clarté budgétaire ou pour l'établissement de la statistique financière suisse, une classification selon les tâches complète la classification organique. Celle-là peut aussi être utilisée à la place de celle-ci par les communes de moins de 25 000 habitants.

Conclusion

La large diffusion du manuel (1^{re} édition) est une preuve que l'harmonisation des comptabilités publiques progresse. De nombreuses collectivités ont entrepris l'introduction du système ou l'ont déjà terminée. Toutefois, pour assurer le plein succès de la réforme, de grands efforts sur les plans politique et administratif sont encore nécessaires. Cependant, ce modèle permet de disposer d'un instrument améliorant la transparence budgétaire, la qualité de la gestion par la mise à disposition d'informations nouvelles plus précises pour les pouvoirs politiques et l'administration, sans oublier des données comparables d'une collectivité à l'autre. Ainsi, de plus en plus, des systèmes comptables encore fortement imprégnés des vieilles règles camérales sont remplacés par un système orienté vers la comptabilité commerciale tenant compte des besoins actuels de l'économie publique qui doit gérer rationnellement les moyens mis à sa disposition.

2. Présentation du nouveau modèle de compte

1. Evolution de la comptabilité publique en Suisse

100 Depuis la fondation de l'Etat fédéral, il existe en Suisse, pour la comptabilité publique, des formes variées de comptes ordinaires et extraordinaires. De plus, cette même dénomination est loin de recouvrir le même contenu. Ni la séparation des opérations comptabilisées directement dans le bilan (distinction entre patrimoines administratif et financier), ni la comptabilisation brute ou nette des opérations, ni la délimitation entre comptes ordinaires et extraordinaires ne sont unifiées. C'est pourquoi, dans un mémoire présenté à la Conférence des directeurs cantonaux des finances de 1913, M. Steiger arrivait à la conclusion que l'examen matériel des comptes cantonaux publics ne permettait aucune comparaison objective vu la multiplicité des systèmes existants.

101 Le principe de l'harmonisation comptable avait pourtant été examiné antérieurement par la Société suisse de statistique qui, dans ses congrès de 1878 et de 1892, s'était occupée de cette question et avait essayé de formuler des exigences minimales dans ce domaine. L'objectif ne fut toutefois pas atteint. Les discussions sur l'opportunité de la comptabilité camérale et de la comptabilité en partie double contribuèrent cependant sensiblement à l'introduction de cette dernière dans la comptabilité publique.

102 Au cours de ce siècle, l'harmonisation comptable fit l'objet de nouveaux efforts notamment par l'Association des fonctionnaires des finances d'administrations et d'entreprises publiques ainsi que par l'Union des villes suisses. On étudia d'abord une interprétation si possible uniforme de certains principes budgétaires. M. C. Higy déclara de façon résignée à l'assemblée de 1930 de l'association citée: «Les essais et les efforts entrepris jusqu'ici en vue de l'uniformisation des comptes des cantons et des communes n'ont apporté aucun résultat positif digne d'être signalé.» (C. Higy, Die Frage der Vereinheitlichung des Rechnungswesens öffentlicher Körperschaften der Schweiz, Zürich 1930, p. 16-propre traduction).

103 Dans l'immédiat après-guerre, les discussions sur la comptabilité publique reprirent de l'intérêt dans le cadre de la réforme des finances. Quelques cantons retravaillèrent, de façon assez souple, leur plan de comptes et introduisirent la classification décimale, sans toutefois remettre en question les principes de base des comptes ordinaire et extraordinaire aux délimitations très variées.

104 En 1949, la Confédération passa du système comptes ordinaire/extraordinaire au régime compte financier/compte général. Dans son message du 22 février 1948 concernant la réforme constitutionnelle des finances de la Confédération, le Conseil fédéral relevait que: «Il s'agit de maintenir pour une longue durée, l'équilibre financier non seulement à l'égard des dépenses courantes et variables de l'Etat mais aussi à l'égard de celles qui reviennent périodiquement en raison de la lutte contre les crises... Plusieurs groupes de dépenses se composent de nombreux éléments à caractère occasionnel et qui, dans leur ensemble, grèvent toujours le budget de la même façon... mais comme elles représentent, en vertu de la ici des grands nombres, une moyenne stable, elles devraient être passées en compte au moment où elles sont faites... le budget unique, comprenant toutes les recettes et toutes les dépenses de l'Etat permet de mieux déceler les dangers qui menacent l'équilibre financier, de combattre leurs causes avec le plus d'efficacité, et d'éviter les erreurs d'appréciation.» (Feuille fédérale 1/1948, pp. 575/6). Le Conseil fédéral concède néanmoins qu'un nouvel endettement ne peut pas toujours être évité: «Nous ferons donc bien, dès lors, si nous voulons éviter un nouvel endettement progressif, de combler assez vite les déficits qui pourront se produire afin qu'ils ne pèsent pas sur les

années subséquentes. A cet égard, il paraît indiqué de tabler sur des périodes de 7 années au maximum.» (Feuille fédérale 1/1948, p. 557). Le concept initial prévoyait donc un amortissement des dettes durant un cycle conjoncturel. L'opportunité, voire même la nécessité, de principes de couverture adéquats n'étaient alors pas contestées dans le nouveau système fédéral pour le compte des variations de la fortune.

105 En 1949, l'Association des fonctionnaires des finances prit de nouvelles initiatives et mit en place une «Commission pour la structure du plan de comptes des communes». Cette commission publia en 1953 une «classification par nature» fondée sur la comptabilité en partie double, qu'elle caractérisait comme suit (w. Zindel, Die Neugestaltung von Verwaltungsrechnung und Bilanz der Gemeinden, Lucerne 1960, p. 11 - propre traduction):

«Vu le fort développement des tâches de l'administration publique et les transactions financières en résultant, le compte de caisse n'est plus approprié. La comptabilité administrative développée jusque-là s'écarte de plus en plus des principes de la comptabilité en partie double. Nous distinguons un compte administratif (compte d'exploitation) et un compte de capital. La situation du patrimoine apparaît dans le bilan annuel.

Le compte administratif comprend toutes les dépenses obligatoires et volontaires qui sont nécessaires à l'exécution des tâches publiques et au maintien des exploitations publiques. Des dépenses uniques qui impliquent un plus grand recours à des moyens financiers peuvent être portées à l'actif du bilan. Cette procédure s'effectue directement au bilan ou dans un compte annexe lié au bilan, qui - en opposition au compte administratif ordinaire - est souvent considéré comme «opérations extraordinaires». Tous ces postes d'actif sont à amortir par le compte administratif.

La limite entre dépenses courantes et uniques est différente pour chaque commune. Elle dépend très fortement de la situation financière. Il serait très difficile de fixer dans ce domaine des règles obligatoires.»

106 Avec cet essai, l'introduction d'une comptabilité simplifiée en partie double fait son apparition; néanmoins, comme pour celle des cantons, cette réforme laissa de côté, aussi bien pour des raisons pratiques que politiques, une harmonisation matérielle des principes de couverture (importance des dépenses à porter à l'actif du bilan et des amortissements). La structure budgétaire, carcérale en général, ne fut pas modifiée.

107 Rétrospectivement, il convient de relever que la période de l'immédiat après-guerre, malgré les tentatives de réforme effectuées parallèlement, par la Confédération, les cantons et les communes, n'a pas été utilisée pour un développement convergent, voire une harmonisation de la comptabilité publique; au contraire, à cette époque, des systèmes divergents furent élaborés. De nouvelles impulsions pour une réforme sont apparues dans les années 60 en raison d'une période de déficits dans les budgets des cantons et des communes ainsi qu'à la suite de la publication du rapport sur «l'Evaluation des recettes et des dépenses de la Confédération 1966/74» (commission Jöhr). Cette commission recommandait notamment de meilleures statistiques financières. Ces dernières furent réexaminées dans le cadre d'une commission, formée de représentants du département fédéral des finances et des douanes et de la Conférence des directeurs cantonaux des finances, présidée par M. W. Muller de Zurich. Les améliorations obtenues (répartition fonctionnelle et économique des dépenses) permirent une publication plus rapide des données, les communes retenues dans la statistique étant plus nombreuses.

108 L'opposition entre comptabilités camérale et commerciale est demeurée constamment au centre des discussions. Du point de vue de l'économie financière, le but principal de la comptabilité camérale se situe dans l'enregistrement des encaissements et décaissements (principe de caisse) dont le résultat fait apparaître un boni ou un déficit de trésorerie. Cette manière de comptabiliser, qui met uniquement l'accent sur les mouvements d'espèces, présente le gros

inconvenient de rendre difficile l'approche analytique des opérations comptables (le mode de penser en fonction des coûts est ainsi négligé).

109 A la base de la comptabilité commerciale figurent les engagements et les créances (principe d'échéance). D'après cette règle, une opération financière est suivie de sa naissance à son dénouement et c'est par les opérations correctives de recettes et de dépenses que l'on détermine dans le compte de résultats les modifications de la fortune nette. L'avantage de la comptabilité commerciale réside dans la prise en considération complète des flux de valeur, sous forme de prestations internes et externes. Elle fournit ainsi des informations précieuses pour le contrôle de gestion. Il est dès lors compréhensible que les régies fédérales (CFF et PTT), et depuis 1974 également la Régie fédérale des alcools, aient passé à un système comptable permettant d'obtenir un compte de résultats et un compte des investissements.

110 Le régime caméral classique implique une comptabilité en partie simple et non en partie double. Toutefois, dans le système du compte général/compte financier, la comptabilité camérale est devenue une forme de comptabilité en partie double par le biais du compte des variations de la fortune. De par sa nature, l'avantage de la comptabilité camérale, adaptée de façon particulière en Suisse, provient du fait qu'elle se limite aux flux extérieurs d'argent (encaissements et décaissements). La prise en considération des seuls mouvements de caisse a néanmoins l'inconvénient de négliger les opérations analytiques. Dans la comptabilité commerciale, en plus des transactions de caisse, tous les autres flux sous forme d'argent, de biens ou de prestations internes ou externes peuvent être recensés et présentés conformément au système. Il faut simplement veiller à ce que, dans tout système comptable, la présentation des mouvements de caisses importants - trop exclusivement présents dans la comptabilité camérale et le système du compte général - demeure possible.

111 Durant la deuxième moitié des années 60, les tentatives de réforme financière démontrèrent la nécessité d'une harmonisation comptable, non pas seulement pour ses avantages techniques, mais encore pour des raisons d'opportunité politique. En 1970, la Conférence des directeurs cantonaux des finances mit sur pied une commission présidée par M. L. Weber, alors conseiller d'Etat, chef du département des finances du canton d'Argovie, dont le travail fut approuvé pour l'essentiel en 1974, et servit de fondement aux travaux de la deuxième commission présidée par M. E. Buschor, chef de l'administration des finances du canton de Zurich. En septembre 1976, cette dernière a terminé son rapport qui a fait l'objet d'une procédure de préconsultation par le Comité de la Conférence des directeurs cantonaux des finances. En décembre 1977, la Conférence approuva la nouvelle version du recueil dans lequel figurent les remarques présentées lors de la procédure précitée. Ce document fut adressé aux cantons avec la recommandation d'introduire, dans un délai raisonnable, le nouveau modèle de compte. En outre, le Comité de la Conférence désigna une troisième commission, dite de coordination, présidée par M. E. Buschor, en vue de conseiller les collectivités dans l'introduction du modèle, de développer et de préciser le manuel de comptabilité publique. Il en est résulté cette deuxième édition.

112 Les décisions de la Conférence des directeurs cantonaux des finances de 1970 en vue de l'harmonisation des comptes publics, de 1974 et de 1977 sur les principes, base de l'élaboration du nouveau modèle, ont constitué le fondement de la réforme budgétaire, visant l'harmonisation des comptes des cantons et des communes. L'application rapide des travaux de la commission et l'offre spontanée de nombreuses collectivités de fonder déjà la nouvelle structure de leur comptabilité sur les décisions de bases susmentionnées, confirment l'actualité et l'urgence des objectifs de la réforme. Un large succès implique cependant encore de gros efforts sur les plans politique et administratif. C'est ainsi que l'on obtiendra une meilleure transparence budgétaire, des données nouvelles nombreuses pour la gestion politique et administrative et des points de

comparaison utiles pour le secteur public. Toutefois, de nouveaux éléments d'appréciation n'impliquent pas automatiquement de meilleures décisions: ils constituent cependant une condition importante pour une gestion administrative efficace. Les exigences accrues demandées à l'administration publique et des perspectives financières plus sombres ne justifient pas seulement cette réforme, elles la rendent pour ainsi dire indispensable. Une réalisation rapide des objectifs de la réforme revêt, dès lors, une importance primordiale.

2. Objectifs de la réforme budgétaire

200 Le contenu d'un compte dépend du système comptable, de l'organisation administrative et des tâches de la collectivité. Comme les efforts entrepris se limitent à l'unification de la structure de base des comptes publics, il en résulte des normes comptables harmonisées d'un point de vue formel mais non pas matériel. Les différences dans la répartition des tâches entre cantons et communes, la variété des associations de communes, etc. font que la statistique doit continuer à consolider matériellement les résultats (par exemple, consolidation des finances des cantons, des communes, des associations de communes et des établissements). Ces travaux seront, du reste, plus aisés grâce à l'harmonisation formelle qui rendra même de nouvelles statistiques possibles.

201 L'objectif des efforts de réforme tend à une harmonisation formelle des comptes, objet de la réflexion de la première commission, qui peut se résumer en huit points décrits ci-après:

1. Présentation intégrée et systématique de toutes les opérations financières de la collectivité publique: Dans une collectivité publique, il y a de nombreuses transactions financières. A côté des postes comptabilisés dans le compte administratif, les opérations du patrimoine financier (achats de terrains de réserve, acquisitions et ventes de titres) sont inscrites de façon systématique au bilan. En outre, il faut tenir compte de la gestion des finances et de la fortune des fondations ainsi que des comptes des établissements publics (entreprises autonomes et en régie directe, les services industriels).

2. Structure de base unifiée du compte administratif: Le compte administratif est la partie politiquement la plus importante du système comptable d'une collectivité publique. Vu la grande variété des contenus et des principes de classification existant dans ce domaine, une présentation harmonisée de ce compte doit être réalisée selon les exigences politiques et économiques.

3. Compréhension pour le citoyen et le Parlement: Le compte administratif et le bilan des collectivités publiques reposent sur une grande variété de principes de classification qui sont difficilement compréhensibles même pour les spécialistes. Des termes aussi fondamentaux que «patrimoine administratif et patrimoine financier, ont souvent, dans un même canton ou tout au moins entre les cantons, des acceptions différentes. «Les comptes administratifs» ne sont dès lors fréquemment pas comparables entre communes ou entre cantons. Des mots comme «dépenses» et «recettes» ou «charges» et «produits» ont des sens variés et peuvent conduire à des interprétations erronées. Il convient donc de se rapprocher de la terminologie et de la conception, de la comptabilité analytique moderne dont le langage est compréhensible à ceux qui ont une formation comptable. Afin de rendre plus accessible au citoyen et au Parlement les comptes publics, ces derniers doivent être élaborés selon la même systématique à tous les niveaux de notre Etat. Des principes connus et des définitions claires sont des bases essentielles d'un modèle de compte.

4. Adaptation pour toutes les collectivités quelle que soit l'importance de leur budget: La variété des classifications organiques et les différences considérables de taille entre collectivités publiques posent de hautes exigences à un système de comptes. Des modèles propres seulement à certains types ou à certaines tailles d'organismes doivent en effet être abandonnés.

5. Garantie d'un autofinancement approprié des dépenses publiques: Les collectivités publiques présentent selon les années, soit des besoins aigus, soit des excédents de trésorerie. Le recours aux fonds de tiers et les possibilités de remboursements dépendent des investissements effectués, des recettes particulières (impôts sur les bénéfices immobiliers ou produit des successions, par exemple) qui enregistrent, particulièrement dans les petites collectivités, des variations croissantes. Le modèle de compte qui doit tenir compte de ce phénomène, implique dans les principes de couverture un système adapté aux exigences politiques et économiques afin d'établir un lien entre besoins de trésorerie et remboursement des dettes.

6. Développement du mode de penser en fonction des coûts: L'envergure croissante des équipements publics et l'explosion des coûts dans différents domaines de l'administration publique, impliquent des situations contenant au moins les coûts d'exécution des tâches dans des secteurs déterminés; elles sont de plus en plus nécessaires. Des économies orientées dans tel ou tel secteur exigent une connaissance la plus exacte possible des prestations externes et internes fournies et des prix payés, Ces informations sont à élaborer par le système de comptabilité publique si possible selon des critères économiques. Comme dans la plupart des systèmes comptables administratifs - mais non dans ceux des régies ayant une comptabilité propre- ces aspects sont négligés, il faut y faire particulièrement attention dans le cadre d'un nouveau modèle.

7. Elargissement des bases pour la coopération dans l'espace et le temps: Les efforts accrus pour fournir toujours plus judicieusement les régions et les classes sociales en prestations publiques, le développement de la politique régionale, l'aménagement du territoire réclament des données comparables. La multiplicité des systèmes de comptes actuels qui autorisent seulement des comparaisons limitées et difficiles, présente des bases trop étroites pour les diverses formes de collaboration. Pour obtenir une meilleure coopération entre collectivités - dans le temps et pour des objets déterminés - le modèle doit être utilisable pour la planification, le budget et la présentation des comptes tout en s'ajustant au mieux à la statistique financière. C'est la seule manière d'apprécier rapidement et judicieusement ces données.

8. Adaptation de la classification à celle de la statistique économique et sociale: L'économie financière - vu sa position-clef dans la politique économique et sociale - doit être mieux considérée, en tant que partie de l'économie. L'économie publique comme l'économie privée recourent ensemble aux mêmes marchés (main-d'œuvre, capitaux, construction, etc.) et se répartissent certaines activités (transports, notamment). L'élaboration de statistiques représente une tâche non négligeable d'un système de comptabilité publique.

202 L'examen comparé des nombreux modèles de comptes est rendu plus difficile par le fait que les exigences et les objectifs particuliers ne se situent pas dans des perspectives concordantes mais divergentes. Dans quelques cas, ils sont franchement antinomiques en se nuisant les uns les autres (par exemple, situation des transactions financières ayant un effet sur la trésorerie et connaissance directe des prix des prestations internes et externes).

3. Subdivisions du compte administratif

3.1 Contenu du compte administratif et sa délimitation par rapport aux budgets particuliers

300 Pour des raisons aussi bien de principe que pratiques, on a examiné en priorité si un des types de modèles existant pouvait être choisi comme base du budget harmonisé; toutefois, on a constaté que le volume et le contenu des postes figurant dans les comptes administratifs varient sensiblement. Tandis que des hôpitaux, des homes, des écoles, des prisons, des services industriels, des installations d'incinération des résidus, des abattoirs, etc. sont intégrés dans

le compte administratif de certaines collectivités, d'autres établissent pour ces secteurs des comptes particuliers, voire séparés du compte administratif.

301 De plus, des délimitations différentes entre patrimoines administratif et financier viennent s'y ajouter. Il en résulte que des comparaisons entre collectivités ne sont possibles que sur une base limitée et exigent en tout cas des décomptes souvent complexes et délicats à établir. En premier lieu, l'harmonisation du contenu du compte administratif exige une délimitation unique entre patrimoines financier et administratif, qui devra être maintenue dans notre démocratie directe, pour des raisons économiques et de politique financière.

302 La signification économique de cette séparation a été, il est vrai, remise en question ces dernières années. La renonciation à cette distinction aurait comme conséquence d'accroître le patrimoine administratif par l'incorporation d'importants terrains, propriété des cantons et des communes. Cela aurait des effets très sensibles: ainsi, dans les villes de Zurich, Berne, Bienne et Lausanne, environ 50% du sol est propriété des communes politiques. De plus, ces dernières disposent encore de surfaces importantes dans les communes voisines. D'un relevé dans 235 communes, il ressort que pour environ 1/3 d'entre elles, 5 à 20% et pour environ 1/5 d'entre elles, plus de 20% du territoire communal se trouve en main de la commune politique (Communes suisses et autonomie communale, Jean Meylan, Martial Gottraux, Philippe Dahinden, Lausanne 1972, pp. 92-96). Une part appréciable de ces terrains figure en fait dans le patrimoine financier.

303 Pour des travaux sur des parcelles qui font actuellement partie du patrimoine financier mais relèvent en fait du patrimoine administratif, il faudrait - si on supprimait cette distinction - demander un crédit seulement pour la construction proprement dite. Dès lors, le coût global effectif ne serait plus déterminable et, dans de nombreux cas, la limite pour le référendum facultatif ou obligatoire serait éludée. C'est pourquoi, afin de connaître le coût global et pour garantir l'exercice des droits populaires, il faut maintenir cette distinction qui est fondamentale. Elle doit, cependant, être unifiée de telle manière que le rôle du référendum financier ait une signification en tant que protection du contribuable face à des charges fiscales non désirées: ce mode de faire a des répercussions appréciables sur le modèle de compte.

304 Des problèmes semblables se posent pour les comptes particuliers d'établissements non-autonomes (régies, services industriels). En soi, il serait souhaitable que le principe budgétaire de l'unité soit respecté, c'est-à-dire, la présentation dans le budget à voter de toutes les dépenses et recettes d'une collectivité. Pour divers motifs, cela n'est toutefois pas possible. La tenue des comptes de ces entreprises exige en effet des comptabilités financières différentes pour répondre aux prescriptions fédérales (entreprises de transports, par exemple) ou aux normes d'associations économiques suisses (sociétés d'électricité), ce qui exclut presque toute intégration. Des comptabilités séparées ne doivent donc être élaborées que lorsque l'intégration des données dans le compte administratif rend difficile, voire impossible, la tenue d'une comptabilité industrielle ou la détermination des tarifs en fonction des prix de revient. Ils sont consolidés dans le compte administratif sous forme statistique (voir partie 8).

3.2 Comptes ordinaire et extraordinaire

305 Comme la plupart des cantons et de nombreuses communes subdivisent le compte administratif en un compte ordinaire et un compte extraordinaire, il convient d'examiner de très près ce système. Il repose sur le principe que les dépenses financées définitivement par des recettes courantes et périodiques (couverture directe) figurent dans le compte ordinaire, tandis que les dépenses dont la couverture est soit préalable, soit ultérieure, sont incorporées dans le compte extraordinaire. La nature des dépenses ne joue donc aucun rôle carie point

crucial de cette conception réside dans la couverture directe des dépenses, soit la capacité d'autofinancement.

306 Dans la pratique de la plupart des cantons, les délimitations entre les dépenses «ordinaires» et «extraordinaires» sont plus ou moins fixes (limitation du budget extraordinaire à certains investissements ou domaines particuliers). Quelques cantons «activent» par le canal du compte extraordinaire les dépenses de certains secteurs, par exemple le réseau routier (dépenses de consommation et d'investissement). La manière de procéder pour les subventions aux investissements de tiers est très variable. Alors qu'une partie des cantons comptabilisent toutes les subventions de construction dans le compte ordinaire, d'autres les inscrivent dans le compte extraordinaire. Dans le canton et la ville de Zurich, par exemple, tous les investissements qui dépassent 10 millions de francs sont comptabilisés dans le compte extraordinaire. Les communes de quelques cantons appliquent la règle suivante: les dépenses d'investissement (investissements propres, subventions pour constructions), excédant environ pour un seul objet 10% des recettes fiscales générales, sont portées dans le compte extraordinaire. Ce critère de distinction peut varier selon la situation financière.

307 La délimitation entre comptes ordinaire et extraordinaire - fondée sur l'importance de l'autofinancement par les recettes courantes - fluctue sensiblement d'une collectivité à l'autre et même au sein d'une collectivité dans le temps. Ce mode de distinction n'étant pas susceptible d'être érigé en principe général, ne peut pas être retenu. Il représente une base impropre pour des comparaisons dans le temps et l'espace entre collectivités publiques.

308 Ce système a toutefois l'avantage de présenter dans le compte ordinaire le degré de couverture de la même période comptable. La mise en évidence des échanges de prestations internes est possible car elle est compatible avec le système. Néanmoins, en comparant ce concept avec les objectifs énoncés au chapitre 2, il a été décidé, après mûre réflexion et analyse de la situation actuelle, de s'écarter du régime «comptes ordinaire et extraordinaire» pour les motifs suivants: Si l'on suit l'évolution de ce système durant quelques années, on constate fréquemment une tendance à l'extension ou à la réduction du domaine du compte extraordinaire. Cette fluctuation de la tranche financée par le crédit provoque une «amélioration» ou une «aggravation» du résultat des comptes, ce qui, dans certains cas, peut devenir une manipulation; pour des raisons de politique financière, il convient d'écarter une telle pratique. Il ne s'agit pas - Il est vrai - d'une véritable carence du système mais de son mauvais usage répété. On peut toutefois parler d'un manque du système car selon la science financière, la délimitation des dépenses qualifiées «d'extraordinaires» est controversée et le niveau de l'autofinancement possible varie dans le temps.

3.3 Compte administratif en tant que compte de résultats

309 Selon le plan comptable communal de divers cantons, le compte administratif est tenu sous forme «d'un compte de résultats». Cette pratique, qui n'est à vrai dire utilisée qu'au niveau communal, a été développée, comme déjà indiqué, par l'Association des fonctionnaires des finances. Sa conception est d'autant plus simple qu'elle se rapproche sensiblement de la comptabilité commerciale puisque ce sont les charges et les revenus qui y sont comptabilisés. Les investissements, et quelques autres dépenses ayant ce caractère, sont comptabilisés directement dans le bilan tandis que les amortissements «chargent» le compte de résultats.

310 Dans la pratique, ce système est assez proche de celui des comptes ordinaire/extraordinaire car le concept d'investissement est variable et interprété selon la situation financière. La différence avec le système précité réside dans le renoncement à un compte extraordinaire, les postes correspondants étant comptabilisés directement dans le bilan.

311 L'avantage de ce système réside dans la détermination simple du degré de couverture à partir du solde du compte de résultats. Ce dernier indique pour combien le contribuable est sollicité afin de couvrir les prestations offertes par la collectivité. Si le compte de résultats est tenu correctement, on peut en déduire approximativement les coûts des diverses tâches.

312 Ce système a cependant aussi de gros inconvénients. Les investissements étant comptabilisés directement dans le bilan, il n'est pas, dans la règle, établi de budget pour eux. Cela rend difficile la conduite des opérations, lors de la construction d'immeubles, et nécessite, pour l'établissement des comptes, des présentations séparées de la situation des investissements. Le recours à l'emprunt pour remplir les tâches publiques n'apparaît ni au budget, ni aux comptes. Les difficultés de financement durant des périodes de rareté de l'argent démontrent combien de telles données sont importantes.

3.4 Compte financier/compte général

313 Il a d'abord été examiné si une reprise - éventuellement modifiée - du système comptable de la Confédération était envisageable. Ce compte comprend les trois parties suivantes:

- compte financier,
- compte des variations de la fortune et
- compte général.

Le compte financier indique la somme des encaissements et des décaissements effectués par ou à des tiers dans le cadre de l'accomplissement des tâches publiques; ils sont ventilés d'après la structure administrative et par nature. Les crédits autorisés (crédits de paiement) y figurent, si bien que le compte financier est la partie la plus marquante sous les angles de la politique et du droit financiers.

314 Le compte des variations de la fortune comprend les postes de délimitation entre les exercices, qui sont nécessaires pour l'établissement du compte général. Il s'agit des postes de charges et de revenus liés aux couvertures ultérieures ou préalables. Ce sont les contre-écritures des dépenses et recettes du compte financier pour autant qu'elles aient une incidence sur le patrimoine, comme les amortissements, les provisions, etc. Ces postes, qui sont appelés «charges et revenus comptables» et ne sont classés que par nature, ont une signification secondaire du point de vue de la politique financière.

315 Le compte général se compose à la fois de la charge totale (dépenses et charges comptables) et du revenu total (recettes et revenus comptables), Son solde donne la charge nette ou le revenu net qui modifie en conséquence le découvert ou la fortune du bilan et exprime le résultat (degré de couverture) de la période comptable.

316 L'avantage du compte financier réside dans une présentation complète des prestations externes, de consommation et d'investissement, ainsi que du besoin ou de l'excédent de disponibilités en résultant. Le compte financier a toutefois l'inconvénient de présenter seulement une information sur les données touchant la liquidité. Comme, dans chaque collectivité, des moyens financiers doivent être disponibles pour d'autres besoins que la couverture du compte financier, ce système comptable ne suffit même pas aux informations nécessaires à la gestion de la trésorerie.

317 Il est aussi difficile de définir la notion de «paiement». Par exemple, en République fédérale d'Allemagne, les parts aux impôts communs, perçues par les Länder, sont traitées comme des recettes fédérales transférées à ces derniers.

En Suisse, également, les parts des cantons à l'impôt pour la défense nationale (IDN), indépendamment des montants de la péréquation financière, ne sont pas versées à la Confédération. Est également problématique, le «dépôt» de l'IDN, soit la non-comptabilisation dans le compte financier de l'année d'encaissement, des paiements anticipés d'IDN. De plus, à la Confédération, les contributions patronales (1979, 401 mio de F) à la caisse de pensions sont considérées comme une «opération comptable» et ne sont ainsi pas comptabilisées dans le compte financier, car la caisse d'assurance fédérale n'a pas la personnalité juridique et la Confédération ne peut, dès lors, lui effectuer aucun paiement. L'article 6, al. 1 de la loi fédérale sur les finances de la Confédération du 18.12.1968 définit les dépenses et les recettes comme des opérations de caisse avec des tiers, soit aussi avec diverses personnes morales de droit public fédéral. Bien que les CFF et les PTT n'aient pas la personnalité juridique, les déficits d'exploitation (en 1979, 623 mio de F), le dédommagement accordé aux CFF pour leurs prestations en faveur de l'économie générale (en 1979, 250 mio de F), les forfaits postaux de l'administration centrale de la Confédération (en 1979, 43 mio de F) sont traités comme des dépenses par le compte financier. L'art. 6, al. 3 de la loi citée ci-dessus autorise, il est vrai, diverses exceptions. Dans ces cas, même des paiements entre services de l'administration centrale sont autorisés. Par contre, l'octroi de crédits portant intérêt par la Confédération à des régies sont envisagés comme des placements du patrimoine financier et, dès lors, ne sont pas comptabilisés dans le compte financier.

318 Les problèmes posés par la notion de paiement sont la cause principale de la divergence appréciable existant entre l'évolution de l'endettement et les bouclements du compte financier. Ainsi, par exemple, de 1970 à 1980, les dettes de la Confédération ont progressé d'environ 12 milliards de francs. Les soldes cumulés du compte financier font apparaître un déficit de 10 milliards de francs, soit moins que l'accroissement des dettes. L'autre partie est pour l'essentiel imputable aux crédits-ne figurant pas dans le compte financier, - accordés aux régies fédérales, notamment aux CFF. Ces postes, qui comprennent à l'évidence des sommes pour accomplir des tâches publiques, représentent «une fuite hors du budget», procédé constamment critiqué par la science financière, qui limite sensiblement l'impact du solde du compte financier fédéral; ce d'autant plus que dans les comptes des régies, les besoins en trésorerie ne sont pas apparents.

319 Ces critiques valent dans une moindre mesure pour les comptes financiers des cantons de Berne, Fribourg et Bâle-Ville, qui ne tiennent pas de comptes particuliers. Ces trois premiers cantons remboursent les dettes à long terme-par le compte financier. En outre, ils comptabilisent les entrées et les sorties de fonds, non pas au moment du paiement mais lors de la conclusion du rapport de droit (principe d'échéance ou des droits constatés, cf. 3.6). Seul le canton de Bâle-Ville a repris presque sans changement le concept fédéral.

320 Le non-recensement des transactions internes joue un rôle déterminant tant des points de vue de la conception que de la politique financière. En règle générale, plus une administration est grande, plus les prestations internes sont fréquentes. Ainsi, le centre de calcul ou les centres pour les imprimés et le matériel, l'office des constructions, l'administration du mobilier, le service des immeubles, la centrale de chauffage et d'autres services ne fournissent pratiquement leurs prestations qu'à l'intérieur de l'administration. En outre, il existe constamment, dans les différentes collectivités, des formes spéciales et multiples de fourniture de prestations internes. Par exemple, la police administre l'ensemble du parc de véhicules; les propres exploitations agricoles ou les pharmacies cantonales alimentent les hôpitaux, les laboratoires cantonaux effectuent des analyses de routine pour l'ensemble de l'administration, etc. Dès lors, on peut dire que, de façon variable il est vrai, plus de 10% des dépenses totales sont cependant imputables aux prestations internes. Fréquemment, des centres de prestations internes et externes sont en compétition (par exemple, fabrication de mobilier et travaux informatiques) si bien que c'est par des

comparaisons de prix entre les prestations fournies à titre interne ou externe que l'efficacité des premières peut être mesurée.

321 Dans le nouveau modèle étudié, ces aspects d'économie d'entreprise jouent un rôle central. En effet, la comptabilité ne doit pas seulement indiquer le total des paiements résultant des nombreux achats de matériel, à charge d'un crédit global déterminé, mais aussi les éléments déterminant le niveau des dépenses de chaque service.

C'est à cette condition seulement que les autorités, les organes spécialisés dans ou hors de l'administration et le public disposeront de données pour une gestion budgétaire rationnelle et économe. Dans un Etat social moderne, il ne suffit plus d'apprécier la politique budgétaire par les mouvements de caisse - dominants dans la comptabilité camérale et le compte financier- et leurs effets sur l'économie générale: les aspects liés à l'économie de l'entreprise sont aussi à prendre en considération - en référence au principe d'optimisation pour déterminer l'offre de prestations et pour la manière de les fournir - cela d'autant plus que la concurrence, comme moyen de comparaison, fait en général défaut.

3.5 Modèles étrangers¹

322 Dans l'intérêt d'une étude objective et complète, les systèmes d'autres Etats, notamment européens, ont aussi été étudiés. Cette comparaison offre de précieuses indications, quand bien même une reprise complète d'un système étranger déterminé n'est pas possible, vu la situation particulière de chaque pays sous les angles constitutionnel, institutionnel et historique. Les types de comptabilité publique d'autres pays présentent une grande variété de solutions (cf. Rapport du séminaire sur les comptes locaux en Europe, collection d'études communes et régions d'Europe, no 16, Strasbourg 1977). Il est caractéristique de noter que des exigences plus élevées sont posées à la comptabilité parce que des besoins nouveaux et plus importants en informations doivent être satisfaits sur les plans administratif, économique et politique. La comptabilité devient de plus en plus l'instrument principal de la gestion, ce qui est possible par le moyen d'ordinateurs et l'élaboration modulaire du plan de comptes. Parmi les documents nombreux qui facilitent la gestion, il faut citer:

- dépenses et recettes par programmes
- dépenses et recettes par centres de responsabilité (classification organique)
- dépenses et recettes par nature
- coûts des prestations fournies par telle administration
- liquidités à court, moyen et long terme (trésorerie)
- évolution du solde budgétaire
- évolution du budget et des priorités (planification financière)
- relations financières entre collectivités publiques
- relations financières avec les autres secteurs de l'économie (marché de capitaux, balance des paiements, marché du travail, etc.)
- crédits d'engagements attribués, utilisés et encore disponibles.

¹ Comptes nationaux. Dans ce domaine, il existe deux systèmes de comptabilité nationale: celui de l'OCDE et celui du Marché commun. Pour les deux, l'objectif des comptes nationaux est de présenter une situation consolidée de répartition et d'affectation des revenus ainsi que des comptes sectoriels de revenus pour l'Etat, les assurances sociales, les ménages privés, la formation du capital ainsi que les transactions courantes avec l'étranger (balance des revenus).

Pour incorporer le «secteur Etat», mentionné ci-dessus, dans les comptes nationaux, il convient que les systèmes de comptabilité publique choisis tiennent compte également de cet impératif. Dès lors, les systèmes comptables appliqués par les Etats distinguent les diverses opérations de consommation de celles des investissements afin qu'elles correspondent aux catégories retenues par les comptes nationaux.

323 Comme aucune présentation du budget ne peut fournir en même temps toutes les informations importantes, il faut choisir, pour le budget public, une structure qui tienne compte des points principaux, complétée par des annexes statistiques. La présentation la plus fréquente est celle qui répartit le budget en programmes dans les comptes de fonctionnement et d'investissement.

Certains pays mettent l'accent en premier lieu sur les tâches et subdivisent ensuite les montants selon les natures de dépenses et de recettes. Il existe, en outre, une tendance à présenter des comptes soit intégrés, soit séparés selon les prestations fournies. Dans tous les pays, les budgets et les comptes sont complétés par des tableaux contenant diverses informations: le budget sous forme synthétique, des appréciations analytiques, des comptes d'exploitation distincts; ces éléments font partie du processus de gestion et d'information de l'opinion. Dans quelques pays, les récapitulatifs mettent en valeur les aspects de politique financière pour la discussion publique du Parlement et renoncent à une présentation trop détaillée du budget publié.

324 Par rapport aux Etats étrangers, relevons qu'en Suisse la classification organique joue un rôle prépondérant dans les budgets. En outre, dans notre pays, les prescriptions sur les reports de crédits sur les exercices suivants sont plus strictes. Finalement, dans la plupart des Etats, il existe, sous différentes formes, une subdivision du compte administratif en un compte de fonctionnement et un compte de capital.

325 Aussi bien dans la littérature scientifique que dans la pratique financière des autres pays, notamment des Etats européens, le système budget de fonctionnement/budget de capital tient l'avant-scène. La comparaison entre divers pays montre des formes variées de ce système. Il est cependant caractéristique de relever que les dépenses de consommation et d'investissements ainsi que les recettes qui leur sont liées, constituent des comptes distincts, ce qui rend relativement aisées les transpositions d'un système à l'autre.

326 Une présentation - globalement agrégée et orientée selon les catégories de la comptabilité nationale, - des flux de paiements, est satisfaisante pour des buts de politique conjoncturelle mais insuffisante pour des comparaisons de l'efficacité (entre divers hôpitaux, par exemple). Au vu des dépenses élevées de transferts - à la Confédération environ 2/3 des dépenses totales - la dimension analytique de la comptabilité joue un rôle en général moindre pour les états centraux par rapport aux aspects macro-économiques. Cela explique aussi les différences, existant dans la plupart des pays, entre le système de compte appliqué par l'état central et celui propre aux collectivités régionales et communales.

327 Les exigences de la comptabilité nationale ont nécessité un développement du budget de capital. Le secteur public (Etat) est alors ventilé comme suit:

- Les dépenses du compte de fonctionnement comprennent les paiements pour des marchandises et des prestations de service qui sont consommées dans l'année civile ainsi que les pertes de valeur des biens en capital (amortissements). Du côté des recettes, il y a les sommes qui ne représentent pas de transferts de capital (par exemple, impôts sur la fortune) au secteur public. Le solde (positif) de ces transactions donne l'épargne nette, soit le revenu non utilisé pour la consommation.
- Dans le compte des variations de capital ou de fortune, l'épargne brute (amortissements et excédent du compte de fonctionnement) figure face aux investissements (moyens de production) et à l'achat de terrains. Le solde de ce compte indique l'insuffisance ou l'excédent de financement du secteur public.

- Les opérations de financement sont finalement présentées de façon regroupée dans un troisième compte, le compte de financement. Il comprend les variations des créances et des engagements (disponibilités, dettes, etc.).

Ce système est décrit pour l'essentiel dans les deux manuels élaborés dans le cadre de l'ONU pour les pays en voie de développement. Dans le dernier manuel publié en 1970, l'on a renoncé toutefois aux amortissements si bien que l'épargne brute apparaît directement dans le compte de fonctionnement.

328 Malgré la large diffusion de ce système de comptes, il est rejeté dans la littérature financière par quelques auteurs. Les adversaires du budget de capital craignent que les investissements en biens durables soient favorisés de cette façon: leur couverture qui s'étend sur plusieurs années (contrairement aux dépenses courantes) pourrait avoir, selon les circonstances, des effets inflationnistes. Finalement, ils critiquent les délimitations délicates à opérer entre consommation et investissement, dans certains cas tangents. La large diffusion de ce système de comptes démontre cependant qu'il peut satisfaire la plupart des besoins, des points de vue pratique et conceptionnel (adéquation avec la comptabilité analytique et la comptabilité nationale).

329 Dans la pratique administrative de la plupart des pays, les formes de budget de capital se distinguent du système de la comptabilité nationale par les points principaux ci-après:

- Les impôts sur le capital sont comptabilisés dans le compte de fonctionnement. Cela se justifie d'autant plus que, non seulement les droits sur les successions et sur les transferts de biens représentent une imposition de capital, mais encore les impôts sur le revenu (les revenus élevés incitent à épargner et à investir) et sur le bénéfice (réduction des moyens disponibles pour l'autofinancement) diminuent en partie la formation de capital.
- Le terme d'investissement est en général interprété plus restrictivement que dans la comptabilité nationale; dans le système européen (SCN), des biens durables ayant une valeur par pièce de plus de 100 unités de comptes (environ 300 F suisses), sont déjà considérés comme des investissements. En général, d'autres pays délimitent la consommation des investissements selon des normes plus élevées.
- Pour autant que les amortissements soient comptabilisés et que l'épargne brute n'apparaisse pas directement, les taux d'amortissement sont en général différents de ceux de la comptabilité nationale. Tandis que cette dernière recourt à des taux qui tiennent compte de la valeur d'échange effective, la plupart des pays utilisent des taux orientés en fonction du bilan et du financement. La forme la plus usuelle de système de comptes, consistant en un budget de fonctionnement et un budget de capital, se présente comme suit:

Budget de fonctionnement			
Salaires et matériel	125	Impôts	200
Amortissements	40		
Epargne nette	35		
	200		200

Budget de capital			
Investissements	95	Autofinancement (40 + 35)	75
		Déficit	20
	95		95

De telles formes de budget de capital sont utilisées par la plupart des collectivités de niveau local et régional d'un nombre prépondérant de pays de l'Europe de l'Ouest.

330 Dans les années 50, on a développé en France une variante du budget de capital qui supprimait les amortissements et mettait au premier plan directement l'autofinancement des investissements. Cette version du budget de capital met l'accent sur la part d'autofinancement des investissements (épargne brute) et intègre en même temps le compte de financement dans le compte de capital. Ce concept ne permet cependant aucune rétrospective quant aux coûts de l'accomplissement des tâches dans les divers domaines. Une comptabilité analytique est prévue de manière distincte. Ce mode de faire, qui n'est encore guère appliqué par les communes françaises, est adapté de façon particulière aux institutions de ce pays: des crédits communaux ne peuvent être obtenus qu'auprès d'organes de l'Etat central qui fixe également les modalités de remboursement. Pour les décisions du ressort des communes en matière d'investissements (projets pour lesquels elles ne reçoivent ni subvention, ni crédit), les moyens provenant de l'autofinancement sont à disposition. La part d'autofinancement détermine donc de façon significative l'importance de l'autonomie communale.

331 La réforme budgétaire, décidée en 1975 en République fédérale d'Allemagne, ouvre en partie de nouvelles voies dans le domaine du budget de capital et avant tout pour la détermination du degré de couverture des investissements. Le paragraphe 9 de la loi budgétaire-cadre, valable pour l'état central, les Länder et les communes prévoit la liberté de choix entre, d'une part, un budget unique et, d'autre part, «un budget administratif» et «un budget financier».

332 En outre, il est intéressant de relever que les Communautés Européennes ont également introduit un budget de capital dans «le règlement financier» adopté en 1973 pour le plan général de leur budget. Les détails sont précisés au titre 7 de ce texte intitulé «Dispositions spéciales pour les crédits de recherche et d'investissement» (articles 93 à 103). L'article 96 décrit le contenu du budget des investissements: «moyens pour l'exécution des divers projets de recherche et d'investissement», «l'infrastructure générale», «le support scientifique et technique» ainsi que dépenses pour «de grandes installations» et pour les «prestations effectuées pour le compte de tiers».

333 Non seulement dans la doctrine mais encore dans la pratique financière, il existe de nombreux partisans du système budgets ordinaire/extraordinaire. Ainsi, en Autriche, une réforme budgétaire adoptée en 1974, qui codifie ce système dans l'ordonnance sur le budget et le bouclage des comptes du 13 août 1974, prescrit (paragraphe 4, al. 2):

«Des dépenses ne sont à considérer comme extraordinaires que si, selon leur nature, elles sont pour l'Etat (la commune) uniques ou dépassent sensiblement en montant le cadre normal. Leur désignation en tant que dépenses extraordinaires, n'est toutefois permise que si elles sont couvertes en tout ou partie par des recettes extraordinaires (par exemple par des recettes provenant de crédits, de ventes de biens, de prélèvements sur des provisions qui ont été alimentées pour un besoin extraordinaire». (propre traduction).

La réforme budgétaire autrichienne retient un système caméral. Ce dernier ne pouvant être appliqué en comptabilité en partie double, des prescriptions particulières sont nécessaires aux entreprises et établissements publics. Une classification uniforme des natures de dépenses et de recettes a été en même temps élaborée pour être appliquée dans les comptes ordinaire et extraordinaire. Il est dès lors possible, par la voie statistique, d'apprécier le budget dans le sens de la comptabilité nationale.

334 Ces considérations démontrent qu'il n'y a aucun «compte de capital» qui rencontre l'unanimité. Les formes variées, brièvement décrites, attestent

combien les solutions trouvées sont adaptées aux conditions institutionnelles et historiques particulières des différentes collectivités.

3.6 Principe de caisse et principe d'échéance

335 Un autre point, en partie controversé, concerne l'application du principe de caisse ou du principe d'échéance (ou des droits constatés). Selon le principe de caisse, les opérations financières sont comptabilisées au moment du décaissement ou de l'encaissement effectif. Avec le principe d'échéance, les divers créances et engagements doivent être enregistrés à la fin d'une période comptable. La majorité des Etats utilise le principe d'échéance. Ainsi, dans la nouvelle ordonnance budgétaire du 25 avril 1973 relative au plan comptable général de la Communauté économique européenne, le principe d'échéance est fixé dans les articles 5 à 8. Il est intéressant de souligner le fait que le système budgétaire autrichien, basé sur la comptabilité camérale, prévoit aussi à l'article 11 de l'ordonnance sur le budget et les comptes, ce principe d'échéance. Au paragraphe 59 de l'ordonnance modèle pour les budgets communaux, la «caméralistique administrative» est définie comme «un compte comprenant des recettes et des dépenses selon le principe d'échéance... elle doit respecter les principes de couverture». Plus particulièrement aux niveaux régional et communal, le principe d'échéance est presque exclusivement appliqué. Dans les milieux spécialisés, l'application de ce principe demeure toutefois controversée. Alors qu'un groupe de travail du ministère suédois des finances approuve l'introduction du principe de caisse (cf. Proposal for a Reform of the Swedish Budget System, Stockholm, 1974), une commission analogue, mise en place par le président des Etats-Unis, recommande, pour des raisons économiques, le recours au principe d'échéance. Cette dernière souligne que le processus de décision se déroule pour l'essentiel en cinq phases; - autorisation du crédit d'engagement - conclusion du contrat - engagement de payer les biens et services fournis mandat de paiement - décaissement des disponibilités -. Chacune de ces étapes a son importance économique particulière, mais l'engagement de payer introduit la phase du mandat de paiement puis du décaissement; c'est pourquoi cette commission le retient comme moment déterminant pour la comptabilisation.

3.7 Le modèle optimal: une subdivision, adaptée aux conditions suisses, du compte administratif en un compte de fonctionnement et un compte des investissements

336 Comme il ressort des considérations précédentes, tous les modèles de compte présentent des avantages et des insuffisances spécifiques à la lumière des exigences posées. Le budget ordinaire/extraordinaire, système prépondérant dans les cantons, utilise, pour déterminer les deux parties du compte, le critère du financement direct, adapté selon le moment et le lieu, par les ressources courantes. Dans le compte de résultats, fréquent parmi les communes, on renonce à la budgétisation des investissements, élément important économiquement et financièrement. Le système compte financier/compte général comprend en principe les paiements, mais ne présente pas une situation des flux de prestations internes et des échanges importants entre patrimoine financier et patrimoine administratif. Le critère premier, consommation/investissement, propre au budget de capital, représente la solution la plus appropriée pour distinguer les deux parties du compte administratif, ceci pour les cinq raisons suivantes:

337 Adaptation aux collectivités quelle que soit leur importance: Comme le compte administratif consiste en deux parties se situant sur le même plan, l'interprétation des résultats peut, selon les conditions économiques ou politiques existantes et l'importance de la collectivité, mettre l'accent sur la capacité d'autofinancement (compte de fonctionnement) ou sur les modes de financement (situation, sur la base du solde du compte des investissements, des besoins de capitaux ou des disponibilités pour le remboursement de dettes ou des opérations de placement).

338 Développement du mode de penser selon les coûts: Par l'emploi des imputations internes prévu dans le modèle, il existe une étroite relation entre charge et coût. Comme le modèle permet, outre le financement, l'estimation des coûts, il favorise une planification orientée vers les coûts et stimule le mode de penser selon les coûts, de plus en plus nécessaire pour les administrations publiques.

339 Orientation vers les décisions et la planification: Les dépenses de consommation sont constituées dans la règle par les coûts annuels découlant des investissements. Cela vaut aussi de façon non négligeable pour les subventions d'exploitation qui suivent souvent l'octroi de subventions aux investissements. La planification financière porte déjà aujourd'hui essentiellement sur les investissements, leur préparation minutieuse, axée selon des priorités et l'adéquation des installations futures d'infrastructure avec les possibilités de financement. Dans le compte des investissements, cet aspect est mis en évidence.

340 Coordination avec les données économiques générales: Dans la statistique économique, la distinction entre consommation et investissement est primordiale pour des raisons semblables. La plupart des décisions doivent être appréciées dans une perspective de coordination entre les économies privée et publique. Le nouveau modèle de compte facilite une telle approche et permet de montrer la complémentarité ou les relations de substitution avec le secteur privé.

341 Meilleure compréhension en s'appuyant sur le système comptable de l'économie privée: Le compte de fonctionnement est conceptuellement identique au compte de résultats d'une entreprise privée; l'excédent de revenus ou de charges exprime la variation de la fortune ou du découvert. Relevons qu'il existe, particulièrement dans les activités publiques découlant de la souveraineté de l'Etat, une relation plus faible entre les revenus et les charges que dans l'économie privée, du fait que les prix facturés ne couvrent pas forcément le coût des prestations fournies.

342 Pour ces raisons, il a été recherché une version du budget de capital, adaptée aux situations propres à la Suisse, qui prévoit une subdivision du compte administratif en un .compte de fonctionnement, et un «compte des investissements». Ce modèle, complété par des tableaux statistiques récapitulatifs, permet la tenue de comptabilités analytiques séparées, ce qui est important pour tenir compte de la variété et des exigences des tâches de gestion de l'administration publique.

4. Structure et principes du nouveau modèle de compte

400 La nouvelle conception du modèle se résume dans les 10 principes suivants:

1. Harmonisation du droit budgétaire cantonal et communal;
2. Définition uniforme de la dépense dans le compte administratif;
3. Subdivision du compte administratif en un compte de fonctionnement et un compte des investissements;
4. Plan comptable général pour les budgets publics;
5. Harmonisation des principes de couverture et financements spéciaux;
6. Classification des comptes de fonctionnement et des investissements selon la classification organique et selon le plan comptable général;
7. Promotion du mode de penser selon les coûts grâce aux imputations internes des charges et des revenus;
8. Consolidation des comptabilités financières d'exploitation avec le compte administratif;
9. Situation statistique des modes de financement;
10. Classification statistique du compte administratif d'après les tâches (classification fonctionnelle).

4.1 Harmonisation du droit budgétaire cantonal et communal

401 Lors de la préparation de ce manuel, la nécessité d'une base juridique s'est fait ressentir pour le nouveau modèle de comptabilité publique. En effet, ce dernier est influencé de nombreuses manières par le droit budgétaire. Il s'est dès lors avéré préférable de proposer une loi, adaptée à ce modèle, plutôt que de rédiger des règles sélectives dont l'incorporation dans l'ensemble aurait nécessairement posé des problèmes. Les dispositions en vigueur à la Confédération, dans les cantons et les communes, ainsi que dans divers pays étrangers ont servi de référence pour l'élaboration d'une loi-modèle et de directives adaptées au droit budgétaire particulier des communes. Cette manière de procéder est indiquée car le droit budgétaire, tant sur le plan cantonal que communal, n'est que partiellement codifié et guère conçu selon les mêmes bases.

402 Dans un Etat de droit, Il est indispensable d'appuyer le système comptable sur une base juridique qui sauvegarde l'harmonisation dans le temps et l'espace. Dès lors, une loi de finances doit comprendre non seulement les principes du modèle de compte mais encore les dispositions les plus importantes de la gestion des finances publiques afin de refléter la conception globale retenue. Elle doit notamment traiter de la comptabilité, du budget, des comptes, de la planification et de la statistique financière sans omettre l'organisation de l'administration des finances et du contrôle financier. Comme la répartition des matières entre les différentes lois, la forme des textes et les situations politiques sont différentes d'un canton à l'autre, la loi-modèle et les directives représentent d'utiles documents de référence lors de l'élaboration ou de l'adaptation d'une loi de finances cantonale ou de prescriptions juridiques pour les communes. Pour le surplus, il convient de se référer à la partie 3 de ce recueil.

4.2 Définition uniforme de la dépense dans le compte administratif

403 Une collectivité publique comprend des secteurs variés ayant des tâches et des objectifs différents. Dans l'intérêt de la transparence du ménage financier, ces secteurs administratifs doivent être clairement structurés et organisés en vue de former un tout bien ordonné. Sous les termes «recettes» et «dépenses», la théorie économique comprend tous les encaissements et décaissements effectifs d'une entreprise de ou à des tiers, En appliquant ce raisonnement pour les comptes publics, on obtient par exemple les distinctions suivantes:

Secteurs comptables	Exemples de	
	Encaissements	Décaissements
Compte administratif	Encaissements d'impôts	Achats de matériel
Patrimoine financier	Remboursements de prêts	Achats de terrains de réserve
Comptes des entités particulières (établissements non autonomes du point de vue de la trésorerie)	Encaissements de primes d'assurances immobilières Contributions à la caisse de pensions	Dommmages et intérêts Prêts de la caisse de pensions à des fonctionnaires
Fondations	Encaissements de la fortune d'une fondation	Versements pour un but de la fondation

Les termes «recettes, et «dépenses» ont, dans les diverses collectivités publiques, un contenu différent, les postes comptabilisés dans le compte administratif étant définis comme tels.

404 Comme les cantons interprètent de façon variée le terme de dépense, l'unification de sa définition revêt une importance primordiale. Puisqu'il n'existe pas sur le plan fédéral de concept de dépense valable impérativement pour l'ensemble des cantons, c'est le droit de chaque canton qui en précise la notion. En l'absence de prescriptions générales définissant ce terme dans le droit édicté, ce sont, selon les arrêts du Tribunal fédéral, les pratiques en usage dans les cantons, voire les principes généraux énoncés par la doctrine et la jurisprudence qui sont alors déterminants.

D'après les principes généralement reconnus du droit budgétaire suisse, toutes les recettes, soit les disponibilités qui sont utilisables pour toute dépense quelle qu'elle soit, forment d'abord le patrimoine financier. L'exercice de la compétence sur ces moyens financiers est, au sens du droit financier, l'acte de dépenser proprement dit. Les dépenses sont dès lors des affectations durables de fonds en vue de remplir une tâche publique. Elles peuvent conduire à une réduction des disponibilités (compte de fonctionnement) ou à une augmentation du patrimoine administratif (compte des investissements). Comme le concept de dépense est déterminant pour l'inscription d'une rubrique dans le compte administratif, la comparabilité des rubriques des comptes administratifs présuppose une définition uniforme de la dépense.

405 Le patrimoine financier comprend tous les biens dont la collectivité peut disposer selon les principes commerciaux. Des biens sont réalisables (patrimoine financier) quand ils sont cessibles sans porter atteinte à une prescription légale ou à un engagement de droit public, c'est-à-dire sans nuire à l'accomplissement de tâches publiques (par exemple titres). Dans de nombreux cantons et à la Confédération, tous les biens qui procurent un revenu usuel figurent au patrimoine financier. Ainsi, des montants de plusieurs milliards de francs sont comptabilisés dans le patrimoine financier quoiqu'ils représentent une affectation durable de fonds publics (capitaux de dotation et prêts). Le résultat comptable (clôture du compte des investissements) est dès lors en général amélioré, - comme nous l'avons montré pour le compte financier de la Confédération - ce qui est problématique du point de vue de l'économie financière. Dès lors, seul le critère de l'aliénabilité, soit la cession de biens sans nuire à l'accomplissement des tâches publiques, doit être déterminant. Cette interprétation correspond aussi à la ratio legis du patrimoine financier en tant que réserve disponible pour des utilisations futures. Quand le législateur veut maintenir ou promouvoir certaines institutions, les sommes ainsi utilisées doivent être portées dans le compte administratif indépendamment de leur rentabilité. Des participations légales (capitaux de dotation) à des entreprises de droit public ou d'économie mixte ou bien des prêts à ces dernières sont traités comme des dépenses du compte administratif (compte des investissements).

406 La renonciation au critère du rendement a, en outre, des effets significatifs lors de l'inscription au bilan des prêts et des participations. Comme la plupart de ces dernières - à des entreprises publiques ou d'économie mixte devant fournir des prestations selon le droit public (sociétés d'électricité, transports publics, banques cantonales)-sont fixées par la loi, elles appartiennent, dans le nouveau modèle, au patrimoine administratif. Celui-ci comprend aussi tous les crédits accordés (selon le droit public) pour remplir une tâche publique: prêts ou augmentations du capital de dotation des exploitations en régie, crédits d'investissements à l'agriculture, prêts pour la construction de logements à caractère social, etc... Ils sont à évaluer selon les normes de l'économie d'entreprise (niveau des taux d'intérêt, solvabilité) et aussi à amortir en conséquence.

407 Le patrimoine administratif comprend tous les actifs qui servent à remplir des tâches administratives fixées dans la législation. Le patrimoine administratif est caractérisé par une affectation durable pour un but prévu par le droit public. A la différence du droit budgétaire en usage, l'expression de «patrimoine administratif» est interprétée ici dans un sens large. La littérature classique en la matière distingue entre le patrimoine administratif (stricto sensu) et les biens du domaine public; on comprend dans «le patrimoine administratif au sens étroit» les biens utilisés par l'administration proprement dite (bâtiments administratifs, hôpitaux, écoles, etc.) et sous «biens du domaine public», tous les biens qui, en raison de leur situation juridique ou de leur destination, sont utilisables par chacun (routes, ponts, etc.). Ces derniers sont souvent désignés comme des actifs virtuels.

408 Les publications de droit budgétaire ont mis jusqu'à maintenant l'accent sur la théorie de la propriété; selon cette dernière, seuls les biens qui ont une durée d'utilisation de plusieurs années et sont effectivement propriété de la collectivité forment le patrimoine administratif. Le nouveau modèle s'appuie sur la théorie du but. Le patrimoine administratif - on devrait plutôt parler d'actifs administratifs - comprend tous les biens qui servent à fournir des prestations pour des tâches publiques et sont utilisés durant plusieurs exercices. Que l'usage soit le fait du public (routes) ne joue aucun rôle. Il est aussi inutile de savoir si la propriété de la collectivité est fondée ou non. Des subventions à fonds perdu pour investissements, des prêts et des participations du patrimoine administratif ou des avances aux financements spéciaux forment des actifs administratifs. Seul le fait que ces dépenses procurent des biens pour un usage durable est déterminant. La mise à l'actif des subventions pour investissements est pratiquement un substitut pour une activité que la collectivité ne peut assumer. Ces dernières sont liées à des contraintes d'exploitation déterminées qui, si elles ne sont pas respectées, impliquent une prétention à une rétrocession; cela souligne leur caractère conditionnel. Fréquemment, des gages immobiliers ou des sûretés analogues sont constitués pour empêcher un usage abusif et non prévu des biens subventionnés.

409 La définition juridique des avances aux financements spéciaux et du découvert du bilan pose des problèmes particuliers. Les premières comprennent des caractéristiques du patrimoine financier, car le préfinancement est comparable aux capitaux circulants. Elles ne sont, par contre, pas réalisables (cessibles). Le découvert du bilan se différencie du patrimoine administratif par le fait qu'il accroît de manière inhabituelle l'endettement, s'il n'est pas amorti. Les avances aux financements spéciaux ont une parenté avec le découvert: elles résultent comme lui de charges qui n'ont pas pu être couvertes durant un exercice. Dès lors, il se justifie, du point de vue du droit financier, de distinguer par rapport aux patrimoines financier et administratif ces deux groupes importants et de les traiter séparément.

410 Parallèlement à la délimitation du patrimoine administratif, il convient de préciser dans quels cas des budgets partiels autonomes peuvent être tenus dans une comptabilité séparée.

Indépendamment des définitions différentes du patrimoine financier, il existe des délimitations variées entre le contenu du compte administratif et celui des comptabilités particulières (régies, hôpitaux, écoles, entreprises commerciales et industrielles), ce qui est une des causes principales de la comparabilité limitée des comptes administratifs. Dans le modèle de compte, de telles comptabilités séparées ne sont en principe pas indiquées car elles rendent plus difficile une vue d'ensemble de la situation et des processus financiers d'une collectivité et transgressent le principe de l'universalité. Une comptabilité distincte est indiquée uniquement lorsque des établissements produisent des biens ou des services sur une base industrielle ou commerciale et les offrent sur le marché contre des taxes couvrant dans la règle leurs coûts. Elle leur sert alors d'instrument pour une gestion optimale de leurs exploitations. Afin de garantir une vue d'ensemble, les dépenses et les recettes de tous les établissements (autonomes ou non) doivent être consolidées avec celles du compte administratif.

4.3 Subdivision du compte administratif en un compte de fonctionnement et un compte des investissements

411 Le compte administratif est subdivisé en un compte de fonctionnement et un compte des investissements. Dans le compte de fonctionnement, conçu comme un compte de résultats, les revenus ont comme contreparties les charges (consommation: paiements courants à des tiers, amortissements ou autres charges). Son solde donne le taux de couverture. Lors d'un excédent de revenus, l'accroissement net de fortune qui en résulte, estimé d'après les principes de couverture, représente économiquement une renonciation à consommer durant

l'exercice; Il constitue une épargne qui peut être placée dans le patrimoine financier ou être utilisée comme financement supplémentaire des investissements du compte administratif (compte des investissements). Ainsi, il est possible de savoir - selon les principes de couverture déterminants pour le secteur public - combien une collectivité consomme de moyens (charges) ou augmente ses biens (revenus). Le solde - soit un déficit, soit un boni - du compte de fonctionnement, exprime le degré de couverture, soit l'élément le plus important pour déterminer - surtout pour les communes- le taux de l'impôt.

412 Le compte des investissements comprend toutes les dépenses qui créent des actifs administratifs nécessaires pour remplir les tâches publiques. Le contenu des comptes des investissements de diverses collectivités n'est comparable que s'il existe une notion uniforme de l'investissement. Elle est aussi déterminante pour la subdivision du compte administratif en deux parties. La définition uniforme de l'investissement est donc un point important du modèle. La science économique a précisé et clarifié la notion d'investissement qui est maintenant valablement définie sur le plan international (comptabilité nationale). Les investissements se caractérisent par une dépense et une utilité qui s'étendent sur plusieurs périodes comptables (années).

413 Les investissements groupent toutes les dépenses d'une collectivité pour l'achat de biens administratifs, ils ont une utilité nouvelle ou accrue, des points de vue quantitatif et qualitatif, sur plusieurs années. La définition ne vaut pas seulement pour les investissements propres mais aussi pour les subventions aux investissements. Comme nous l'avons déjà relevé en définissant le patrimoine administratif, la délimitation du compte des investissements ne repose pas sur la théorie de la propriété mais sur celle du but. L'objectif des subventions aux investissements est le même que celui des investissements propres, car la collectivité qui les verse pourrait assumer elle-même la tâche ou la reprendre. Dans les deux cas, il en résulte une création de biens pour un usage futur. La délimitation entre des subventions aux investissements et des propres réalisations de la collectivité est dès lors assez floue, notamment en raison du fait que les subventions aux investissements sont en règle générale rétrocédées en cas de détournement du but fixé. Ces dernières remplacent donc souvent des investissements directs. En outre, la mise à l'actif des subventions aux investissements n'aggrave pas le déficit car «des activations» accrues de dépenses sont compensées dans le temps par des amortissements correspondants plus élevés. Elle n'améliore pas à long terme le compte de fonctionnement.

De plus, la majorité des cantons active déjà de tels postes dans le compte extraordinaire ou dans des fonds spéciaux. Par exemple, les cantons de Neuchâtel, Lucerne, Bâle-Campagne, Nidwald, entre autres, activent les subventions pour des constructions directement relatives à l'épuration des eaux. Les cantons de Soleure, Saint-Gall, entre autres, activent les subventions aux bâtiments hospitaliers, le canton de Vaud, celles aux écoles primaires. Ces mises à l'actif du bilan sont encore plus fréquentes au niveau communal. Pour de petites communes, ces subventions aux investissements, notamment pour des constructions assumées par des syndicats «intercollectivités», sont souvent plus importantes que leurs investissements propres.

414 Dans le modèle de compte, les dépenses d'investissement sont notamment les suivantes:

- a) les dépenses d'une collectivité pour l'achat, la réalisation et l'amélioration de biens durables qui appartiennent au patrimoine administratif, soit:
 - biens immobiliers tels que terrains, canaux, routes et places, égouts, bâtiments administratifs, écoles, installations de sport et de détente ainsi que des constructions analogues (pour la protection de l'environnement);

- biens mobiliers tels que véhicules à moteur, meubles, machines, autres équipements et stocks;
- b) les propres prestations d'une collectivité, qu'elle assume elle-même pour la création ou l'amélioration de tels biens et dont la contre-valeur doit être comptabilisée dans le compte de fonctionnement sous «revenus» (par exemple, prestations propres pour l'élaboration de projets, conduite de chantiers ou autres);
- c) l'octroi de subventions uniques pour l'achat, la création ainsi que l'amélioration de tels biens par des tiers;
- d) l'octroi de prêts et l'acquisition de participations dans le cadre de l'accomplissement des tâches publiques (on ne parle de participation que si la collectivité acquiert ou augmente son droit de participer aux décisions);
- e) les transferts du patrimoine financier dans le patrimoine administratif.

415 Un investissement implique que les biens conservent ou rendent possible sur plusieurs années, un usage nouveau, accru, voire plus durable, c'est-à-dire

- a) sous l'angle quantitatif, par une mise à disposition ou par un accroissement substantiel de la capacité d'un équipement, par exemple:
 - augmentation de la capacité d'absorption d'une route existante;
 - agrandissement ou transformation d'une école par la création de locaux supplémentaires ou une utilisation améliorée et plus rationnelle des salles grâce à des équipements modernes;
- b) sous l'angle qualitatif, par une sensible augmentation de la durée de vie d'un bien, liée à un accroissement de sa valeur, par exemple:
 - remise en état d'une route (sa capacité n'est pas accrue mais la rénovation effectuée en prolonge la durée);
 - rénovation d'une école (non pas la peinture des façades et des locaux, mais le remplacement de parties essentielles du bâtiment-dont la durée de vie est augmentée de plusieurs années -, qui ne représente pas un entretien courant).

Si ces conditions ne sont pas remplies, la dépense est, de par sa nature, une charge de consommation imputable au compte de fonctionnement.

416 Lorsque les conditions ci-dessus sont remplies, la dépense est donc considérée comme un investissement dont la signification doit être précisée. Pour des raisons pratiques, les pièces de mobilier, les machines de bureau usuelles (investissement d'un montant modeste), qui sont acquis chaque année, même par de petites collectivités, sont assimilables à des charges de consommation. Dans ce sens

- a) une dépense qui se monte jusqu'à 50000 F pour un seul objet et qui présente les caractéristiques d'un investissement peut être comptabilisée soit dans le compte des investissements, soit dans le compte de fonctionnement;
- b) toute dépense d'investissement excédant 50000 F pour un seul objet doit figurer exclusivement au compte des investissements quelle que soit la grandeur de la collectivité.

417 Dans le cadre d'un premier équipement (par exemple les lits d'un hôpital), les achats d'une quantité de biens d'investissement doivent passer par le compte des investissements quand bien même la valeur de chaque objet est inférieure à 50 000 F. Cette limite de 50 000 F s'applique, dans tous les cas, par rapport aux prix de 1976 (indice suisse des prix à la consommation de 1976 = 100). Pour simplifier, il est loisible de fixer à forfait les charges d'entretien d'un immeuble sur la base d'un faible pourcentage de la valeur d'assurance et de ne prévoir dans le compte des investissements que les grandes rénovations.

418 Les travaux de clôture se distinguent peu de ceux d'une comptabilité privée. Il y a des différences seulement pour la mise à l'actif ou au passif des investissements ainsi que pour le bouclage du compte des investissements.

Habituellement, l'«activation», des investissements et leur amortissement sont effectués directement dans le bilan. Dans ce modèle de compte, les investissements sont comptabilisés d'abord dans le compte des investissements et ce pour les motifs - cités plus haut - de droit budgétaire et de politique financière. C'est seulement à la fin d'un exercice que les comptes correspondants de chaque objet sont reportés (à l'actif ou au passif du bilan).

Compte de résultats /bilan		Modèle de compte			
Bilan		Bilan		Compte des investissements	
Disponibilités	100	Disponibilités	100	Investissements	100
Patrimoine administratif	100	Patrimoine administratif	100	« Activations »	100

419 Le compte des investissements est bouclé en trois degrés qui précisent par étape d'information croissante, les éléments comptables du résultat annuel, comme le montre la planche no 1. Les travaux de clôture sont subdivisés en 4 phases:

- travaux préliminaires à la clôture (420-426);
- boucllement du compte administratif (427);
- préparation et comptabilisation des résultats (428-431);
- écritures de clôture du bilan (432).

420 A la fin d'un exercice, les travaux préliminaires à la clôture commencent par les diverses modifications comptables à effectuer au bilan. Au jour de l'établissement du bilan, les avoirs et les engagements sont fixés et la valeur comptable des installations est diminuée des amortissements. Toutes ces modifications sont comptabilisées en tenant compte de leurs effets sur le résultat et sur le bilan. Les mises à l'actif des dépenses et au passif de certaines recettes du compte des investissements forment également une tâche préparatoire au boucllement.

421 Les écritures internes qui n'ont pas encore été passées dans le compte de fonctionnement, en fin d'exercice, sont comptabilisées. De même, les propres prestations doivent charger le compte des investissements par le crédit du compte de fonctionnement (438). Les résultats des entités particulières, tels que les déficits des propres entreprises ou les parts de bénéfices reçues d'elles sont à comptabiliser au compte de fonctionnement.

422 Le principe de l'échéance du modèle de compte prescrit que toutes les créances et tous les engagements sont comptabilisés à la fin d'un exercice et figurent dans les comptes annuels. Les comptes correspondants se trouvent au bilan. La délimitation réciproque de ces comptes implique des définitions exactes des opérations (voir les directives). Il faut particulièrement veiller que ces comptes de bilan ne soient pas utilisés à d'autres buts, par exemple, pour épuiser des crédits budgétaires ou constituer des réserves.

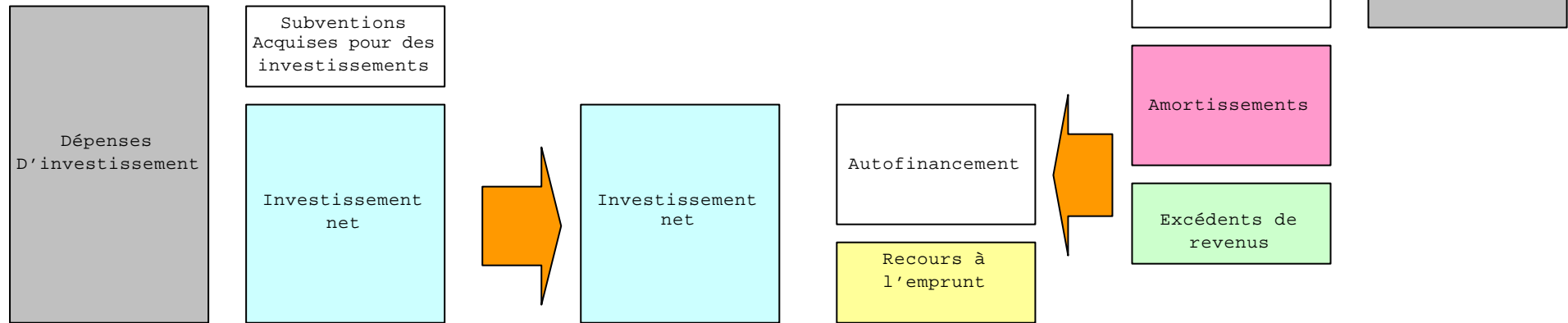
Planche no 1 : Présentation schématique du modèle de comptes

Compte d'investissement

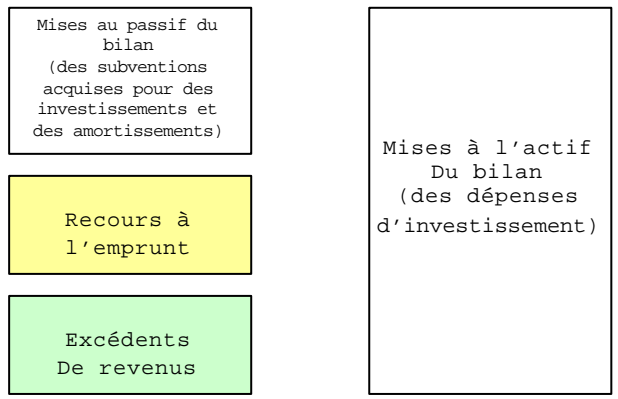
Compte de fonctionnement

1^{er} degré
Investissement net

2^{ème} degré
Financement



3^{ème} degré
Variations de la fortune nette



423 Si les créances ne font pas l'objet d'une comptabilité complète et régulière des débiteurs pendant l'année, celles qui existent en fin de période sont enregistrées dans un compte collectif «débiteurs».

Dans une comptabilité où les «comptes débiteurs» ne sont pas tenus, il faut additionner tous les montants qui ne sont pas recouverts. Pour des pertes prévisibles sur des créances, il n'est pas prévu, dans le modèle de compte, de poste «Ducroire.. en tant que poste correctif. Vue sur plusieurs exercices, la prise en considération au bilan, de créances d'impôts pouvant comporter des risques de perte, n'a pas d'influence notable sur le revenu fiscal des grandes collectivités. Les pertes subies doivent être comptabilisées en tant que charges (331) lorsqu'elles deviennent effectives.

L'amortissement des créances irrécouvrables (pertes sur débiteurs) est une charge (compte 330, principe du produit brut). Dès lors, lorsqu'il n'existe pas de comptabilité des débiteurs, cette perte sera simultanément portée au crédit du compte de revenu correspondant et au débit du compte de charges (330). La comptabilisation d'une perte sur débiteurs, sous forme d'une réduction des revenus, transgresse le principe du produit brut.

424 Les créanciers comprennent les engagements qui résultent de livraisons ou de prestations déjà facturées par des tiers. Si ces engagements ne sont pas comptabilisés régulièrement pendant l'année dans les postes adéquats, ils doivent être repris en fin d'exercice et portés dans des postes du passif du bilan. La comptabilisation d'engagements relatifs à des livraisons ou à des prestations futures, pour épuiser des crédits budgétaires, n'est pas autorisée. Ces engagements, dont les montants ne sont pas fixés de façon précise et pour lesquels aucune dette exigible n'existe, sont traités comme des provisions.

425 Les provisions servent, en fin d'exercice, à déterminer les charges ou les dépenses. Il s'agit d'engagements qui ne sont pas encore arrêtés quant à leur montant, pour des livraisons ou des prestations déjà effectuées. Le paiement effectif sera porté en diminution du compte de provision de l'exercice suivant. D'éventuelles différences seront comptabilisées sur le compte de charges correspondant. Des provisions, relatives à des engagements découlant de livraisons ou de prestations qui seront effectuées lors d'un prochain exercice, sont qualifiées de fictives et considérées comme des réserves. Pour des motifs d'ordre juridique et spécialement en raison d'une comparabilité souhaitée des résultats des comptes entre collectivités (but de l'harmonisation), la création de réserves est interdite dans le nouveau modèle de compte.

426 Les opérations de règlement, découlant de prestations chevauchant sur plusieurs exercices, sont délimitées à la fin de l'année. Elles peuvent figurer aussi bien à l'actif qu'au passif et sont comptabilisées dans les rubriques d'actifs ou de passifs transitoires. Pour les raisons déjà citées, le modèle de compte n'autorise ni constitutions de réserves, ni reports de crédits, même sous forme de passifs transitoires. La comptabilisation des délimitations entre exercices touche notamment les domaines suivants: intérêts, primes d'assurances et loyers courus, factures en suspens, montants à reporter ultérieurement par des imputations internes ainsi que les comptes de liaison entre deux exercices.

427 Les opérations de bouclage du compte administratif se limitent au report des soldes de tous les comptes dans ceux de clôture. Il est recommandé, pour le bouclage, de reporter les comptes de fonctionnement et des investissements selon un processus consistant à subdiviser la clôture du compte des investissements en trois degrés: investissement net, financement, variations de la fortune nette (cf. directives et 7^e partie, exemples comptables 7, 8 et 9).

428 Les comptes de clôture servent à la préparation et à la comptabilisation des résultats. Le solde du compte 90 ,compte de fonctionnement, donne comme résultat l'excédent de charges ou de revenus; ce dernier est à virer, pour le deuxième degré du bouclage, dans le poste 911 «financement,. Un excédent de revenus sert-à côté des amortissements du patrimoine administratif - à l'autofinancement

des investissements tandis qu'un excédent de charges signifie, dans une certaine mesure, une «avance» du compte des investissements au compte de fonctionnement.

429 Dans le premier degré, le compte des investissements (910) indique l'augmentation ou la diminution de l'investissement net, soit les dépenses d'investissements à couvrir par les propres moyens de la collectivité. Ce solde fournit aussi des données importantes sur les investissements entrepris par la collectivité, sur les subventions fédérales et cantonales aux investissements. Ce résultat est repris, pour la suite du bouclage, dans le deuxième degré «financement» (voir planche 1).

430 Le solde du deuxième degré (compte 911) montre, comme résultat, l'excédent ou l'insuffisance de financement de l'investissement net. Ensuite, il fait apparaître le degré d'autofinancement (amortissements et résultat du compte de fonctionnement) ainsi que le financement par des fonds de tiers. Une insuffisance de financement indique, pour l'exercice, le montant des emprunts indispensables pour assumer les tâches publiques. Un excédent de financement représente le montant des moyens financiers qui n'ont pas été nécessaires pour les tâches administratives et qui peuvent être employés par exemple pour rembourser des dettes ou pour effectuer des placements. Ce chiffre ne donne pas, comme déjà mentionné, la situation globale de la trésorerie d'une collectivité mais seulement celle du patrimoine administratif. Les effets des autres positions du bilan (patrimoine financier, fondations, etc.) ne sont pas pris en considération. Ils apparaîtront seulement dans la situation des modes de financement.

431 Ce dernier solde est repris dans le troisième degré pour obtenir la situation des variations de la fortune nette (compte 912). Ce solde est identique au résultat du compte de fonctionnement et à la variation de la fortune nette ou du découvert (double preuve du résultat). Ce dernier est repris dans le compte 29 «Fortune nette» ou dans le compte 19 «Découvert au bilan».

432 Après la reprise du résultat final dans le bilan, ce dernier peut recevoir les écritures de clôture. Les divers soldes des comptes de l'actif et du passif sont reportés dans le compte 921 «Bilan de clôture». Pour de petites communes et collectivités, il est possible, car la vue d'ensemble est facile à présenter, de renoncer à la clôture en trois étapes. Les soldes des comptes de fonctionnement et des investissements sont alors directement reportés dans le bilan; dans ce cas, les informations des premier et deuxième degrés de la clôture sont fournies par le moyen de la statistique (investissements bruts et nets, autofinancement, insuffisance ou excédent de financement).

4.4 Plan comptable général pour les budgets publics

433 Une meilleure compréhension des budgets publics pour celui qui a une formation commerciale, une appréciation rapide et rationnelle de la situation ainsi qu'une comparabilité entre collectivités présupposent une structure de comptes uniforme. Dans ce but, la commission a développé un plan comptable général des budgets publics qui est une version du plan général de comptes utilisé en Suisse, mais adaptée aux besoins spécifiques du secteur public. Il comprend les sept classes de comptes ci-après:

Bilan	1 Actifs / 2 Passifs
Compte de fonctionnement	3 Charges / 4 Revenus
Compte des investissements	5 Dépenses / 6 Recettes
Clôture	9 Clôture

434 Les classes de comptes sont subdivisées en groupes de comptes (deux positions) et en comptes (trois positions). Le compte à trois positions doit répondre aux nombreux besoins, qu'ils soient d'ordre pratique, économique ou statistique, ce qui s'avère particulièrement délicat s'agissant du compte

administratif. Une subdivision plus fine aurait alourdi sensiblement la comptabilité des collectivités les plus petites alors que les plus grandes peuvent les considérer comme des comptes récapitulatifs ventilables en sous-comptes, selon les besoins.

435 Les comptes sont classés selon des critères d'ordre financier et économique. La structure de base des comptes du compte administratif est pour l'essentiel reprise de la classification économique de la statistique financière avec quelques développements pour les besoins du modèle. Ce plan de compte général crée une base globale et uniforme pour les finances publiques des différentes entités de notre Etat fédéral. Il accroît la transparence du processus budgétaire pour le citoyen et élargit les possibilités d'analyse financière. C'est un cadre qui tient à la fois compte des besoins des petites et des grandes collectivités, tout en permettant une comparabilité globale des données budgétaires. Le plan comptable général comprend en premier lieu des groupes de comptes pour les cantons et les communes.

436 Les postes de l'actif du bilan sont répartis entre le patrimoine administratif et le patrimoine financier. Ces deux secteurs sont différents aussi bien concrètement que comptablement: pour le patrimoine financier, les principes commerciaux d'évaluation sont applicables tandis que les principes de couverture décrits dans le prochain chapitre concernent le patrimoine administratif. Ensuite, il convient d'ajouter (cf. 409) les avances aux financements spéciaux et le découvert du bilan.

437 Les postes du passif du bilan sont classés selon leur degré d'échéance, les types de dettes et les nécessités de symétrie avec les postes de l'actif. Les dettes envers les entités particulières comprennent: les dettes envers les établissements d'assurances non autonomes, les entreprises non autonomes ayant leur propre budget approuvé par le pouvoir législatif ainsi que toutes les fondations (patrimoine affecté à une tâche, géré par la collectivité et résultant d'une manifestation expresse de volonté et d'un financement de tiers selon les articles 80 et suivants du CCS).

438 Comme le compte de fonctionnement n'est en général pas équilibré, il en résulte des soldes qui expriment soit une couverture anticipée pour des prestations futures (= fortune nette), soit une insuffisance de couverture à résorber (= découvert). Comme le «découvert» ou la «fortune nette» sont des postes nets, la constitution de provisions ou de réserves, par le moyen du boni du compte de fonctionnement, n'est pas possible. La classification du plan comptable général du compte administratif, soit des natures de dépenses est conditionnée par les principes du modèle. La consommation et l'investissement ainsi que, dans la règle, les flux de capitaux externes et internes sont portés dans des groupes de comptes différents.

Vu l'importance croissante des relations financières entre organismes du secteur public, il convient d'améliorer la transparence des finances publiques et de faciliter les consolidations statistiques par le moyen du plan comptable général. Parmi les 10 groupes de comptes de charges du compte de fonctionnement, 4 sont significatifs dans ce domaine: les opérations à affectation et sans affectation de recettes, les subventions courantes et les dédommagements à d'autres collectivités publiques. Ces derniers ainsi que les remboursements se distinguent des subventions: une collectivité remplit parfois une tâche - en tout ou partie - contre rémunération, opération qui devrait être, d'après la répartition des tâches, l'affaire d'une autre collectivité. Citons parmi ces genres d'activités, les prestations à d'autres cantons dans le cadre de concordats ou à d'autres communes, dans les syndicats à vocations multiples, sans omettre les prestations des cantons et des communes pour la défense nationale militaire.

439 Pour la ventilation des dépenses par nature, la classification des subventions selon les bénéficiaires est nouvelle. La répartition des

subventions, faite jusqu'ici selon des critères, en partie fonctionnels (par exemple, éducation, agriculture, etc.), en partie administratifs et juridiques (subventions ordinaires ou extraordinaires, subventions fédérales à redistribuer, subventions cantonales, etc.) ne suffit plus aux besoins de l'analyse et de l'information. La nouvelle classification des subventions découle de façon appropriée des facteurs déterminant le comportement économique des différents secteurs de l'économie.

440 Les secteurs correspondants sont répartis selon le schéma ci-après dans le plan comptable général. Dans les cas limites et pour des sommes insignifiantes, par rapport à la dépense globale d'une tâche, on applique, pour la répartition des subventions dans les divers comptes récapitulatifs, le principe du domaine le plus important; ce qui évite un accroissement disproportionné du nombre des comptes.

Les secteurs correspondants sont répartis comme suit dans le plan comptable général:

Confédération:	administration fédérale centrale et institutions directement ou indirectement subordonnées à la Confédération (CFF, PTT, CNA, Régie fédérale des alcools, etc.)
Cantons:	administrations cantonales et institutions dirigées en commun - qu'elles soient financées par des taxes ou par des recettes ne couvrant que partiellement leurs coûts
Communes:	administrations communales et institutions dirigées en commun par elles (syndicats intercommunaux, associations de communes, etc.)
Propres établissements:	exploitations, établissements et institutions sans personnalité juridique qui établissent un budget et des comptes distincts du compte administratif ainsi que des organismes similaires avec la personnalité juridique, qui sont entièrement en mains de la collectivité publique
Institutions privées:	entreprises, institutions et organismes dans lesquels le capital et les organes sont exclusivement ou de façon prépondérante en mains privées
Ménages privés:	personnes physiques, résidant en Suisse, qui ne participent pas directement au processus de production (les propriétaires d'immeubles et les exploitations agricoles figurent parmi les institutions privées)
Etrangers:	personnes physiques et morales résidant ou ayant leur siège à l'étranger ainsi que les organisations internationales ayant leur siège en Suisse.

441 Cette ventilation en secteurs n'a pas seulement une utilité économique, mais également politique car la répartition des ressources entre les secteurs privé et public et la connaissance de ceux qui recourent aux deniers publics sont de plus en plus au centre des discussions politiques.

442 On entend par imputations internes, les écritures de débit ou de crédit relatives aux charges et aux revenus qui ont lieu dans le compte de fonctionnement d'une même collectivité entre les départements, les offices et leurs services (montants concernant des prestations internes). Elles servent à stimuler dans les administrations le mode de penser selon les coûts grâce à une appréciation judicieuse des charges ainsi provoquées et des revenus obtenus. Elles sont indispensables pour apprécier complètement les financements spéciaux.

443 La nouvelle classification par nature du compte administratif est - en tenant compte des décaissements et des encaissements- pratiquement identique à la classification économique existante. Le nouveau modèle de compte permet ainsi

une sensible extension de la statistique financière à de nouveaux domaines (couverture et financement, bilans, etc.). Le plan comptable général, dont une vue d'ensemble vient d'être présentée, est précisé dans la partie 4 du manuel.

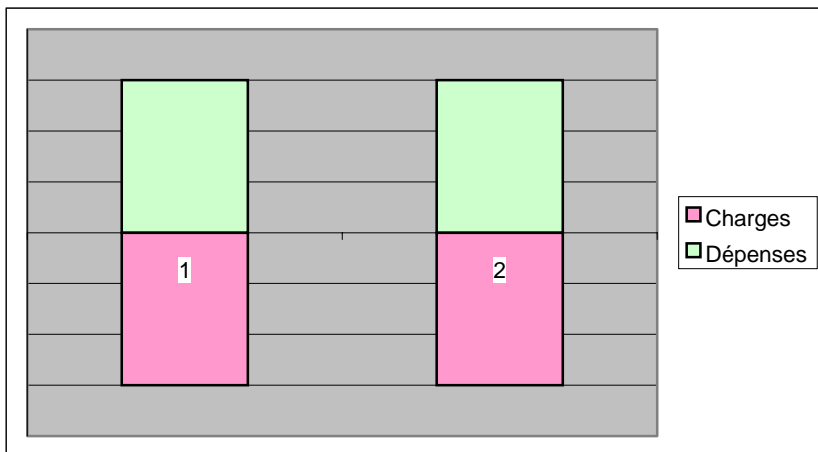
4.5 Harmonisation des principes de couverture et financements spéciaux

444 Des comptes qui ne mettraient l'accent que sur les mouvements de fonds ne peuvent suffire aux besoins de la collectivité publique car, notamment pour de petites collectivités, les séries d'encaissements et de décaissements présentent des discontinuités. En outre, il convient de couvrir les déficits antérieurs et d'utiliser les ressources des financements spéciaux de manière adéquate.

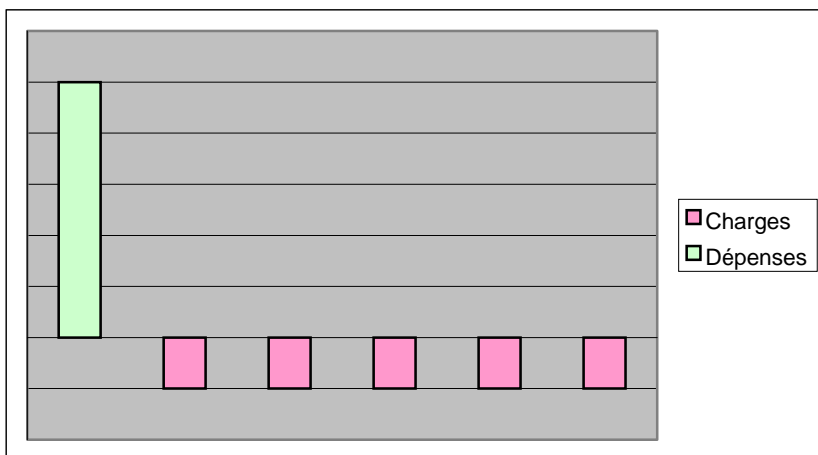
445 En théorie, les principes de couverture décrivent les règles selon lesquelles les charges sont imputables aux divers exercices d'après trois manières (sans tenir compte de la situation passée).

Planche no 2: Modes de couverture

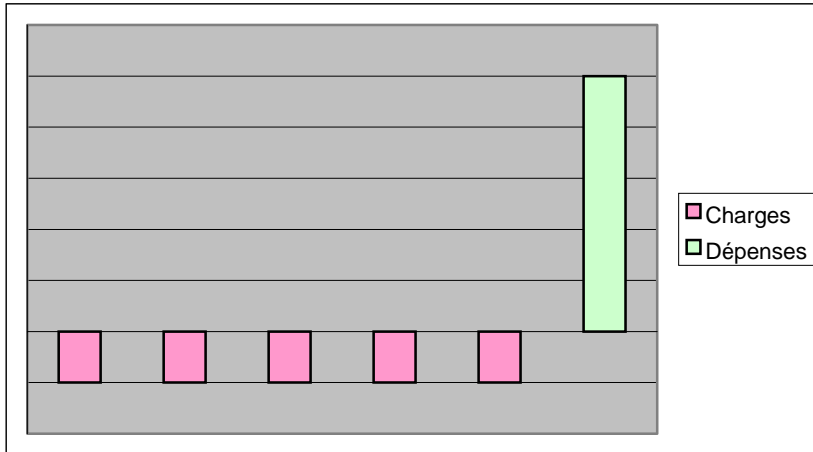
Couverture directe



Couverture ultérieure



Couverture préalable



- **Couverture directe:** les dépenses sont couvertes par des recettes de la même période comptable.
- **Couverture ultérieure:** les dépenses sont mises à l'actif du bilan, les charges sont réparties sur plusieurs exercices sous forme d'amortissements.
- **Couverture préalable:** ces charges sont portées au débit des comptes avant la dépense effective (paiement), sous forme de provisions et de versements aux financements spéciaux (le modèle ne recommande pas ce mode de faire).

446 Des points de vue de l'économie et de la politique financières, les principes de couverture revêtent une triple signification:

- Assurer un autofinancement approprié des investissements pour éviter un recours trop important à l'emprunt, ce qui n'est pas souhaitable du point de vue conjoncturel et conduit à un endettement élevé.
- Permettre la comparabilité des taux de couverture de chaque exercice (excédent des charges ou des produits), ce qui n'est pas possible sans principes de couverture harmonisés. Particulièrement pour des petites collectivités, la situation financière n'est pas appréciable par le seul besoin en moyens de financement (clôture du compte des investissements) vu les fortes fluctuations dans le temps entre les encaissements et les décaissements.
- Stimuler le mode de penser selon les coûts et les comparaisons de prix entre collectivités publiques. Cet objectif peut être atteint dans ce modèle par la concordance entre charges et coûts, qui, de façon rationnelle et simple, peut devenir très étroite. Pour autant que des données plus précises sur les coûts soient requises (pour la fixation de taxes) ou si charges et coûts divergent sensiblement pour des raisons particulières, les informations nécessaires sont obtenues à l'aide des comptes des imputations internes.

447 En principe, les dépenses ayant un caractère d'investissement, soit les opérations du compte des investissements, sont portées à l'actif du bilan et amorties. Pour fixer le niveau des amortissements, il faut s'inspirer des considérations ci-dessus. Au point de vue de l'économie financière, la grandeur de la collectivité joue un rôle important. Plus elle est petite, plus sont marqués les moments où les charges présentent des pointes (à la suite de quelques grands projets d'investissements) et les revenus des variations (peu d'entreprises situées sur leur territoire). Toutefois, les amortissements ne doivent pas être fixés si bas que l'équilibre du compte de fonctionnement

devienne la cause d'un excès d'endettement et partant de charges d'intérêt accrues.

448 Pour des raisons de politique conjoncturelle, des amortissements flexibles, adaptables à la situation économique seraient en eux-mêmes souhaitables. Toutefois, il est douteux qu'un tel système soit applicable sur le plan administratif, vu le grand nombre de collectivités, spécialement au niveau communal. De plus, des confrontations de charges, en vue de comparer les coûts entre collectivités, seraient impossibles en l'absence d'un système d'amortissements à taux constants et uniformes. La nécessité de disposer de données non contestables, la comparabilité des taux de couverture, l'encouragement au mode de penser selon les coûts et les différentes autres possibilités de garantir un degré d'autofinancement des investissements (conforme à la conjoncture), ont conduit à prévoir des taux fixes d'amortissement. Pour des raisons touchant à la politique de croissance et à la situation du marché des capitaux, il est important que le secteur public fournisse une contribution adéquate à la formation de l'épargne et dès lors à l'autofinancement de ses investissements. Sous l'angle de l'économie d'entreprise, les taux d'amortissement doivent si possible correspondre à la durée d'utilisation des installations parce que, de cette façon, le compte de fonctionnement enregistre des montants de charges proches de ceux des coûts. Le rapide progrès technique (par exemple, pour les hôpitaux et les équipements d'enseignement) et l'utilisation intensive de certaines constructions (par exemple les autoroutes) ont pour conséquence des durées d'utilisation toujours plus courtes et impliquent dès lors des investissements de remplacement ou de renouvellement de toutes sortes.

449 Sur le plan pratique, la méthode d'amortissement sur la valeur comptable résiduelle des investissements est la plus appropriée. Elle évite des fichiers volumineux car les dépenses annuelles d'investissement, une fois activées dans les comptes de bilan correspondants, peuvent être amorties d'après les nouvelles valeurs comptables. La tenue d'un fichier selon les divers types de biens est dès lors sensiblement simplifiée. Du point de vue de la politique financière, les amortissements sur la valeur comptable résiduelle sont aussi préférables car la charge d'amortissement s'accroît dans une mesure particulièrement sensible, dès la réalisation d'un projet; ainsi, l'obligation de couvrir les dépenses peut exercer des effets immédiats sur le taux d'impôt, ce qui limite en même temps l'endettement. En effet, plus les taux d'amortissement sont élevés, plus les variations des dépenses d'investissement ont des effets rapides sur le résultat des comptes de fonctionnement.

Pour examiner les effets des divers taux d'amortissement, de vastes calculs ont été entrepris à l'aide d'un «modèle» sur la base des dépenses globales d'investissement du secteur public en Suisse depuis 1950. En résumé, cette étude aboutit aux constatations suivantes.

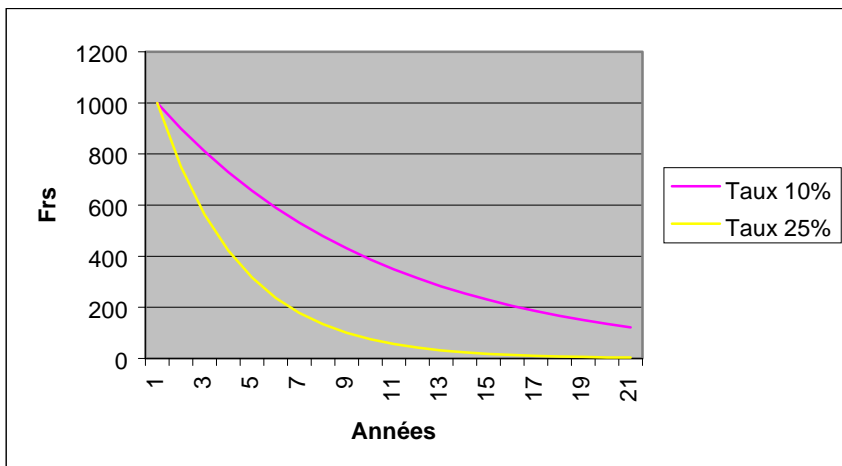
Pour des raisons touchant à la politique de l'emploi, une certaine retenue en matière d'investissements s'était manifestée durant les années 50. Ce retard partiel a dû être comblé dans les années 60; l'amélioration du niveau de vie et l'augmentation de la population accrurent encore les besoins en investissements et accélérèrent la hausse des prix. Puis parallèlement au ralentissement général de la croissance économique (crise de l'énergie 1973), la progression des déficits du secteur public et la stabilisation de la population ont ralenti le volume des investissements publics. Dès lors, de 1968 à 1974, les taux d'augmentation des dépenses publiques d'investissement devraient être exceptionnels dans le trend à long terme, ce quia été pris en considération lors de l'interprétation des résultats de cette étude.

D'autre part, cette étude permet de constater qu'un taux d'amortissement de 10% sur la valeur comptable résiduelle conduit à un degré d'autofinancement d'environ 60% des investissements, compte tenu d'une légère croissance de ce type de dépenses. La fonction de régulation peut- comme les calculs l'ont démontré pour de petites collectivités - être exercée de façon satisfaisante

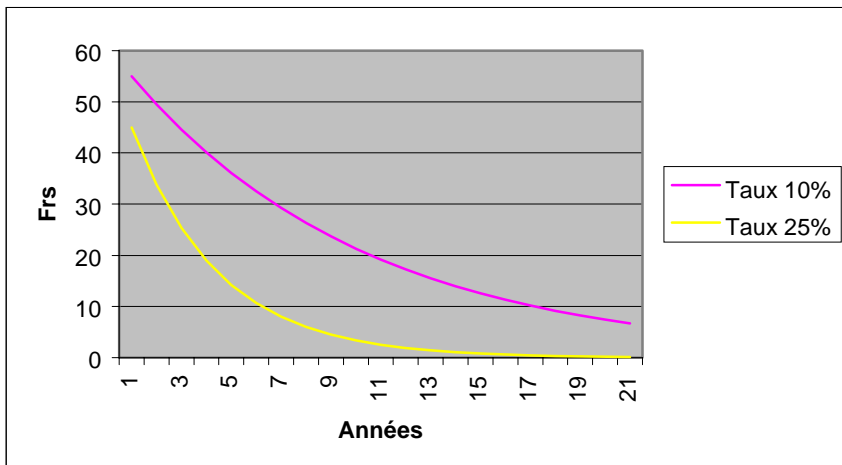
dans la durée, la répartition des charges sur les divers exercices pouvant être considérée comme raisonnable. La charge des intérêts passifs demeure également dans une limite supportable. L'insuffisance de financement du secteur public aurait été, avec les taux d'amortissement cités, plus grande, jusqu'en 1974-1975 et plus faible depuis lors, qu'elle l'a effectivement été. Ces calculs démontrent aussi qu'une baisse de 5% du taux d'amortissement élève le besoin supplémentaire de financement du secteur public de plus d'un demi-milliard de francs par an.

Planche no 3: Evolution de la charge financière des amortissements aux taux de 10% et 25% sur la valeur comptable résiduelle

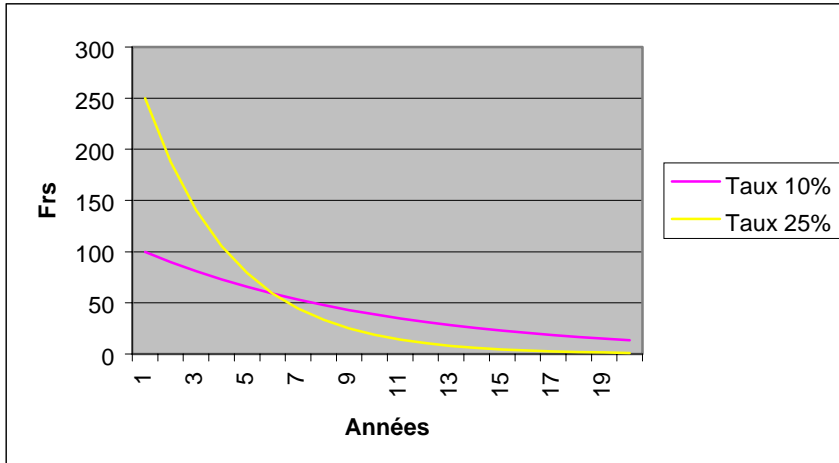
Evolution de la valeur comptable résiduelle (investissement 1000)



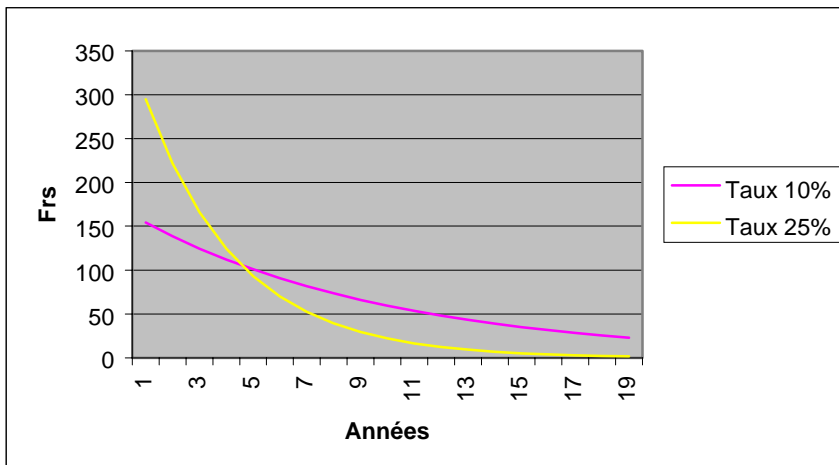
Evolution de la charge d'intérêt sur la valeur comptable résiduelle (taux de 6%)



Evolution des amortissements sur la valeur comptable résiduelle



Evolution de la charge financière (Intérêts et amortissements)



La planche no 3 montre l'évolution des amortissements calculés sur la valeur résiduelle, les charges d'intérêt à 6% ainsi que celle de la charge financière totale (amortissements et intérêts) pour un investissement de 1000 et des taux d'amortissement de 10 et de 25%.

D'après ces réflexions, il convient de recommander un taux d'amortissement d'au moins 10%, en moyenne pondérée, de la valeur comptable résiduelle des investissements et des subventions aux investissements. Demeurent réservés les prêts à intérêt, octroyés dans le cadre du patrimoine administratif, qui ne sont amortissables que si la solvabilité des débiteurs et leur rendement l'exigent.

450 Etant donné que la valeur indicative recommandée consiste en un taux minimum pondéré, des amortissements supplémentaires sont permis dans l'intérêt d'un remboursement des dettes, adapté à la conjoncture. Toutefois, un taux d'amortissement pondéré de 25% des dépenses d'investissement figurant au bilan ne doit pas être dépassé. Pour garantir une clarté suffisante des résultats, des amortissements supplémentaires ne sont autorisés sur le patrimoine administratif que dans la mesure où ils ont été inscrits au budget. Seul un amortissement découvert n'a pas besoin de figurer au budget. Pour tenir compte des aspects conjoncturels de la politique de couverture, il faut que les amortissements supplémentaires, effectués en période de haute conjoncture, servent plutôt à rembourser des dettes qu'à financer de nouveaux investissements. Finalement, soulignons que des excédents de revenus doivent non pas servir à l'amortissement d'objets particuliers, mais accroître la formation de capital pour couvrir d'éventuels excédents de charges futurs ou réduire la charge fiscale.

451 Si des découverts figurent au bilan, ils doivent être amortis aussi vite que possible, compte tenu de la situation conjoncturelle. En renonçant à cette procédure, on masquerait, de façon indéniable, le fait que la résorption d'un découvert, soit un désendettement, représente une tâche nécessaire qui, du point de vue de l'économie financière, ne peut dépendre ni d'une appréciation politique, ni des résultats probables des comptes. Un amortissement sûr et rapide du découvert présuppose cependant qu'il ne se réduise pas à une opération comptable sans consistance, qui n'influencerait pas concrètement la politique budgétaire.

Ajoutons que l'évolution de l'endettement est principalement tributaire de celle du patrimoine administratif.

452 Par désendettement, on entend en général la résorption d'un découvert au bilan ou l'accroissement de la fortune nette. Il convient donc de distinguer la résorption d'un découvert et le remboursement de dettes, soit la réduction des engagements existants à l'égard des fournisseurs de capitaux (emprunts, etc.). Les deux opérations sont souvent comprises sous le terme général «d'amortissement de la dette». Une résorption du découvert occasionnera dans la règle un remboursement de dettes car la diminution de l'actif du bilan entraîne une réduction correspondante du passif. Mais une telle résorption peut aussi se produire lorsque l'accroissement de la dette permet d'augmenter les disponibilités ou les placements au lieu de faire fléchir le passif.

453 Dans le cadre des principes de couverture, il faut aussi fixer la position des financements spéciaux que l'on appelle souvent «fonds fictifs». Nous avons consciemment évité le terme de fonds car il a plusieurs définitions dans la pratique financière, L'étendue du concept va des sommes accumulées dans le cadre de financements spéciaux jusqu'aux fondations, qui sont des capitaux autonomes, administrés par la collectivité dans un but déterminé par des tiers. L'économie d'entreprise et l'économie publique comprennent sous ce vocable, soit des moyens financiers, soit des éléments de fortune. Le terme «financements spéciaux» exprime mieux l'objectif visé par cet instrument.

Par financements spéciaux, on entend l'affectation complète ou partielle de recettes déterminées, surtout des impôts, à des tâches particulières (recettes à affectation spéciale).

Les financements spéciaux ne sont créés en principe que s'il existe, entre la tâche à remplir et les versements directement obtenus des bénéficiaires, un lien de causalité (par exemple, taxes de stationnement/parcages). Il convient d'éviter l'affectation des impôts principaux car, avec de tels financements, il faut craindre que les tâches soient accomplies d'après le flux probable des suppléments de recettes décidés (par exemple, sur les impôts sur le revenu et le bénéfice), procédé qui freine l'emploi des ressources selon un ordre de priorités approprié. De plus, de telles recettes peuvent être utilisées pour le financement préalable de tâches déterminées; mais à condition qu'elles figurent au budget afin de garantir la transparence des comptes et de ne pas les fausser par des opérations ordonnées après coup. Comme le financement préalable des tâches est possible, on doit renoncer à l'affectation des impôts principaux sur le revenu et la fortune et à l'automatisme problématique qui en résulte entre impôts et dépenses. Des financements spéciaux doivent reposer sur une base légale particulière - ou considérée comme juridiquement équivalente - qui fixe les modalités, les versements et les prélèvements selon des critères clairs, identiques pour le budget et les comptes.

454 Les soldes des financements spéciaux représentent soit des avances (à l'actif du bilan), soit des engagements (au passif du bilan). Ils sont comptabilisés respectivement au passif ou à l'actif du bilan. Les engagements ont le caractère de fonds de tiers, car ceux qui fournissent les ressources financières ont droit à une utilisation des moyens disponibles, conforme au but prévu. Par le système des financements spéciaux, des moyens sont mis à disposition, grâce aux ressources provenant en partie ou non de recettes

affectées et par des avances sur des rentrées futures. Les engagements et les avances en résultant doivent porter intérêt; ils sont dès lors traités comme les avoirs et les dettes de tiers.

455 Dans diverses collectivités, des réserves destinées à des buts particuliers (constructions) sont constituées grâce aux bonis du compte ordinaire ou du compte de résultats. De telles réserves sont parfois considérées comme des provisions ou versées sur des fonds. Dans le nouveau modèle de compte, seules sont admises les provisions, au sens de l'économie d'entreprise, pour des engagements non encore connus, qui figurent déjà au bilan (cf. 425). L'affectation de moyens pour des tâches futures doit passer exclusivement par des financements spéciaux. Seul le Parlement est compétent pour énoncer les règles dans ce domaine (lois sur le plan cantonal ou décisions de l'assemblée communale) sans omettre le droit de référendum. Les financements spéciaux représentent une forme particulière de montants affectés, qui est créée par le canal du compte de fonctionnement. Pour garantir la transparence entre le budget et les comptes ainsi que le rôle de la fortune nette comme réserve générale pour des périodes financières difficiles, il faut se distancer de la création de réserves affectées et limiter le plus possible les financements spéciaux afin de garder les excédents de revenus pour faire face à des excédents globaux de charges.

4.6 Classification des comptes de fonctionnement et des investissements selon la structure administrative (classification organique) ou par tâche (classification fonctionnelle) et selon le plan de compte général

456 On a déjà dit que l'harmonisation budgétaire n'avait pas comme objectif une modification structurelle de l'organisation administrative existant dans chaque collectivité. La dimension des diverses administrations, la répartition des tâches et leur importance politique, qui sont variables d'une collectivité à l'autre ne sont pas concernées par la présente harmonisation. A l'intérieur des comptes de fonctionnement et, des investissements, les rubriques sont ventilées par départements et services administratifs (classification organique) et selon les natures du plan comptable. Ainsi sont maintenues les attributions de compétence et les responsabilités pour l'accomplissement des diverses tâches administratives, sans lesquelles une exécution coordonnée du budget et son contrôle ne sont pas possibles. La classification fonctionnelle est établie de telle manière qu'elle puisse servir de classification organique pour de petites communes qui n'ont pas besoin d'une structure administrative détaillée (cf. 503).

4.7 Promotion du mode de penser selon les coûts

457 Le développement du mode de penser selon les coûts est un point important du nouveau modèle de compte. C'est pour cela que la transparence des charges de chaque tâche est nécessaire. Afin d'atteindre ce but, il convient de situer, pour chaque fonction ou service administratif, -outre la charge (dépenses courantes) avec son paiement immédiat - la charge qui n'a pas ou qu'indirectement d'effets sur la trésorerie (par exemple imputations internes, amortissements). En débitant et en créditant les services des charges et des revenus totaux, on se rapproche d'une connaissance des coûts, ce qui permet de renoncer à une comptabilité analytique qui pourrait s'avérer problématique dans une administration traditionnelle. Il ne faut pas oublier qu'une comptabilité analytique implique des dépenses supplémentaires. De tels décomptes ne seront introduits que dans des secteurs où ils servent de base à la détermination de taxes couvrant, dans la règle, le coût des prestations offertes (comptes en rapport avec ceux qui doivent supporter les coûts).

458 Dans ce contexte, les imputations internes jouent un rôle déterminant; apparentes ou non, elles existent pratiquement dans toutes les collectivités.

Elles sont la conséquence de la recherche justifiée, d'un emploi ménager des fonds ou d'un autofinancement approprié des services et des tâches. Tandis que certaines collectivités (par exemple la Confédération) ne connaissent pas expressément dans leurs comptes les imputations, d'autres corporations les utilisent; ces deux formes coexistent fréquemment. Les imputations ont de plus un rôle de politique financière, car elles sont soumises à la procédure de demande des crédits et sont «plafonnées» dans les diverses rubriques budgétaires, ce qui n'est pas le cas quand elles ne sont pas prises en considération; seul subsiste alors un plafond global du budget.

459 La statistique suisse des finances publiques fournit pour le moment uniquement des données relatives aux mouvements de caisse des comptes publics. Si ces informations sont précieuses du point de vue de l'économie générale, elles s'avèrent insuffisantes pour la gestion proprement dite car il est d'un grand intérêt de connaître les coûts globaux des diverses tâches. Nous sommes conscients que des comparaisons de coûts précises entre collectivités différentes nécessiteraient des conditions complémentaires. Toutefois, grâce au nouveau modèle, des données proches des coûts sont disponibles sans dépense supplémentaire: par exemple les intérêts, les amortissements, les prestations sociales, les prestations internes les plus importantes (centrale des imprimés et du matériel, traitement des informations, etc.).

Les chiffres obtenus à l'aide du nouveau modèle permettent de déterminer le degré d'équipement de diverses collectivités en tenant aussi compte des principales charges comptables. Seule la prise en considération de toutes les composantes de la charge donne une information sur l'économie de personnel réalisée par la mise en place d'équipements. Une gestion économique impliquant un mode de penser en fonction d'alternatives, ces informations servent à une allocation judicieuse des ressources. La grandeur de l'administration et son organisation conditionnent l'importance à accorder aux imputations internes. Une connaissance plus affinée de ces informations améliore les moyens de gestion; cela nécessite cependant une ventilation plus poussée des comptes. Le degré optimal des détails à connaître dépend de l'équipement technique, de la capacité de fournir des prestations et de l'organisation de la comptabilité. Dans ce dernier domaine, il demeure encore des possibilités réelles de rationalisation. Les imputations internes sont indiquées pour une appréciation plus rigoureuse des comptes à l'égard de tiers, des charges et des revenus des financements spéciaux ainsi que pour assurer un accomplissement plus économique des tâches. Dans la règle, sauf pour les centres de responsabilité travaillant sur des bases commerciales, les coûts d'installations ou des loyers ne doivent pas être facturés. Une connaissance plus fine des charges procure un instrument de gestion qui facilite le contrôle administratif, parlementaire et public; il permet des décomptes plus précis à l'égard de tiers et des financements spéciaux.

4.8 Consolidation de comptabilités financières d'exploitation avec le compte administratif

460 Certains établissements publics tiennent, à côté du compte administratif, une comptabilité financière d'exploitation propre à leurs domaines, qui représente souvent une étape préalable à un système de comptabilité analytique (hôpitaux, services industriels, transports publics, forêts). Les paragraphes 458 et 459 évoquent les questions touchant la détermination et le contrôle des coûts d'après les centres de responsabilité, les natures de charges et ceux qui les supportent; la valeur d'une comptabilité financière spécifique à un type d'activité et celle d'une comptabilité analytique sont sensiblement accrues par des comparaisons inter-entreprises, ce qui présuppose une concordance étroite entre les plans de comptes et les centres de responsabilité.

Souvent les services industriels communaux qui sont gérés en tant qu'établissements non autonomes tiennent une comptabilité séparée. Par contre, les cantons intègrent fréquemment les comptabilités financières de leurs établissements dans le compte administratif, mais les comptes sont présentés

sous deux formes: selon les normes de la branche, d'une part et selon le plan de comptes de la collectivité, d'autre part.

Des comptabilités financières spécifiques à des exploitations et des comptabilités analytiques doivent être tenues lorsqu'elles sont nécessaires, comme instruments de gestion et de calcul du coût des prestations. Chaque collectivité est libre de choisir entre l'intégration de ces dernières dans le compte administratif ou le maintien d'une comptabilité autonome. Dans le deuxième cas, il faut cependant, pour respecter les prescriptions sur l'octroi des crédits, que les établissements non autonomes tiennent en plus de leur comptabilité financière, un compte des investissements.

461 Afin de pouvoir connaître l'ensemble des dépenses et des recettes d'une collectivité, les données des établissements non autonomes sont consolidées avec celles du compte administratif de la collectivité. De cette façon, l'ensemble des activités de la collectivité peut être présenté selon les natures et les tâches, ce qui joue un rôle clé pour la gestion. Lors de la consolidation, les postes doivent être ventilés statistiquement selon le plan comptable du modèle et les décomptes à double imputation isolés (par exemple, prestations du centre électronique de l'administration centrale pour un hôpital ou énergie obtenue des services industriels communaux pour l'administration).

Comme la pratique l'a montré, la méthode des boucllements parallèles avec l'intégration de la comptabilité financière d'exploitation dans le compte administratif est applicable sans nouvelles charges importantes, notamment lorsque le système comptable est traité sur ordinateur.

Les comptes de charges et de revenus peuvent être identifiés d'après le plan comptable propre à chaque exploitation et être, par un code supplémentaire, simultanément comptabilisés selon le plan comptable du modèle, pour l'intégration ultérieure dans le compte administratif et pour le contrôle des crédits qui en découle. Dans ce cas, à chaque poste du compte administratif doit correspondre une rubrique univoque de la comptabilité financière d'exploitation; sinon, des opérations manuelles sont nécessaires lors de la consolidation.

En tenant une comptabilité conventionnelle (sans l'aide d'ordinateurs), la tenue d'une comptabilité financière d'exploitation distincte du compte administratif n'est rentable que sous certaines conditions. Ici, les comptes d'exploitation sont aussi ventilés selon le plan du compte administratif. Toutefois, la transposition ne se fait pas de façon continue mais seulement lors de l'établissement du budget ou des comptes. Dans ce cas aussi, à chaque compte de la comptabilité financière d'exploitation doit correspondre une rubrique bien déterminée du compte administratif.

Selon l'article 18, alinéa 5, de la loi-modèle sur le budget, les amortissements, prévus par les établissements dans leur comptabilité financière, peuvent être répartis dans la comptabilité centrale. Des problèmes se posent avec les subventions aux investissements qui réduisent le montant des investissements à activer selon la comptabilité financière alors que pour la comptabilité analytique, les amortissements doivent être calculés sur les dépenses brutes. Dans ces cas, les amortissements de la comptabilité financière, qui sont repris dans le compte administratif consolidé, doivent être distingués de ceux de la comptabilité analytique.

La mise en évidence des doubles imputations est effectuée dans le compte administratif et dans la comptabilité financière de l'établissement, ce qui implique une organisation de la comptabilité adaptée en conséquence.

462 Pour remplir certaines tâches publiques, l'Etat peut attribuer du personnel et des moyens matériels à un organisme public juridiquement distinct. Ces établissements publics peuvent être autonomes ou non autonomes. Si l'un d'entre eux est doté de la personnalité juridique, il devient indépendant de la collectivité et peut assumer des obligations et faire valoir des droits (par exemple, la Régie fédérale des alcools et la Caisse nationale suisse en cas d'accidents, sur le plan fédéral; les caisses cantonales de compensation et les établissements d'assurances des immeubles, pour les cantons).

Si, par contre, un organisme, sans avoir la personnalité juridique, est rattaché à une administration publique ou à une structure intercollectivités, il s'agit d'un établissement public non autonome. Les droits et les obligations sont alors assumés par la collectivité dont il dépend (exemples: CFF et PTT sur le plan fédéral, caisses de pensions pour les cantons).

Il serait logique de ne pas intégrer les établissements publics autonomes dans le compte administratif mais d'y inclure les organismes non autonomes. Toutefois, l'examen de cette question fait apparaître de si grandes différences entre les cantons qu'il faut laisser ce critère juridique de côté. Par exemple, la même tâche peut être remplie dans un canton par un établissement autonome et dans un autre par un organisme non autonome.

463 En vue de garantir la comparabilité, les règles suivantes sont applicables:

- La gestion d'établissements d'assurance des immeubles n'appartient pas nécessairement à une tâche publique. Etant donné que dans certains cantons, cette tâche est assumée par des compagnies privées, il convient de renoncer à intégrer cette tâche dans le compte administratif.
- Lorsque, dans les cantons, des établissements publics, autonomes ou non, remplissent seulement le mandat d'encaisser pour la Confédération des primes en pour cent du salaire, de fixer et de payer des rentes ou des indemnités, il ne faut pas incorporer ces transactions dans les ménages cantonaux (caisses cantonales de compensation, allocations familiales, caisses de chômage). L'introduction des opérations de ces organismes provoquerait, dans les budgets cantonaux, un gonflement disproportionné des transactions. Le fait de faire figurer seulement les budgets relatifs à l'administration de ces organismes, dans les budgets cantonaux, n'est pas indiqué. En effet, ces dépenses ne sont en général pas couvertes par des recettes fiscales; de plus, une séparation entre les charges purement administratives et les prestations versées demeure très problématique (par exemple, les assurances sociales-AVS/AI/APG-gérées en application du droit fédéral).
- Les caisses de pensions pour les fonctionnaires et les enseignants ne doivent pas non plus être intégrées dans le compte administratif même si, pour certaines collectivités, des liens existent avec la trésorerie du budget public. En outre, le cercle des membres (en provenance de cantons ou de communes) varie considérablement d'une caisse à l'autre dont le degré d'autonomie est souvent grand. La solution apportée à la question des réserves mathématiques n'est pas satisfaisante car certaines caisses n'inscrivent pas, ou que partiellement, leurs engagements de rentes au passif de leurs bilans, ce qui provoque une amputation de la fortune nette ou du découvert. Dès lors, leur incorporation causerait des problèmes au lieu de les résoudre. Les comptes d'exploitation et les bilans ne sont également pas retenus dans les statistiques, mais doivent suivre les prescriptions du deuxième pilier.

464 Le concept du nouveau modèle de compte encourage l'utilisation de comptabilités analytiques propres. Pour la statistique et sous réserve des exceptions, Il convient de consolider ces dernières avec le compte administratif. Pour faciliter ce travail, il faut disposer de directives de consolidation pour les principaux plans comptables en usage dans les administrations publiques. Il en existe pour le moment seulement pour le plan VESKA des hôpitaux et la statistique forestière suisse. Dans ce dernier domaine, un système est disponible pour les petites communes. Pour d'autres secteurs (universités, entreprises de transport), les prescriptions de consolidation doivent être peu à peu élaborées.

4.9 Situation statistique des modes de financement

465 A côté du flux externe de capital (recettes et dépenses au sens de la comptabilité financière d'exploitation, emprunts), il faut aussi tenir compte

des opérations financières qui ont lieu entre les divers secteurs comptables de la même collectivité: ils forment le flux interne de capital. Dans la règle, les secteurs comptables ci-après sont liés entre eux par le canal de la trésorerie de la collectivité:

- Compte administratif;
- Patrimoine financier (disponibilités, placements) et service de la dette; - Compte des établissements et des entreprises non autonomes;
- Caisses d'assurances avec ou sans la personnalité juridique, intégrées du point de vue de la trésorerie;
- Fondations.

La trésorerie remplit des fonctions importantes qui ne sont récapitulées dans aucun des comptes partiels (compte administratif, comptes des régies, etc.). Outre le financement externe d'une insuffisance de trésorerie du compte des investissements, l'utilisation des sommes des financements spéciaux, les reports du patrimoine financier dans le patrimoine administratif, etc. représentent des opérations effectuées dans le cadre du flux interne de capital. Des découverts doivent être financés, des excédents placés, des dettes consolidées, augmentées ou remboursées, des décaissements aux fondations effectués, des terrains de réserve payés, etc.; ces opérations, qui sont effectuées en partie en dehors du compte administratif, doivent être également prises en considération vu leurs conséquences financières importantes. De plus, la littérature financière a critiqué de façon répétée le manque de transparence des opérations relatives à la gestion de la fortune, ce qu'il s'agit de corriger.

466 Les flux internes et externes de capitaux sont schématisés d'après la planche n°4. Afin de disposer d'une vue d'ensemble intégrée sur les processus financiers d'une collectivité, il est prévu, dans le nouveau modèle de compte, une situation des modes de financement qui regroupe les soldes de toutes les parties de la comptabilité. Afin de ne pas surcharger le système comptable, la situation des modes de financement est établie statistiquement sous la forme d'un décompte simplifié des flux de capitaux, ce qui existe déjà dans diverses collectivités.

D'abord, nous avons essayé de tenir compte des modes de financement dans la comptabilité proprement dite. Toutefois, un tel système aurait provoqué un accroissement considérable du nombre des écritures et une comptabilité relativement complexe. Ces raisons ont conduit à choisir, pour ces opérations financières, une situation élaborée sur une base statistique d'après la méthode des flux de capitaux. Ce sont principalement les variations des postes du bilan qui font apparaître les opérations relatives à la gestion de la fortune de la collectivité. Les augmentations des passifs et les diminutions des actifs fournissent la provenance des moyens de financement. Les progressions des actifs et les réductions des passifs donnent des informations sur l'emploi de ces moyens. La situation des modes de financement se présente selon la vue d'ensemble figurant à la planche no 5.

Planche No 4: Les flux de capitaux dans le modèle de comptes

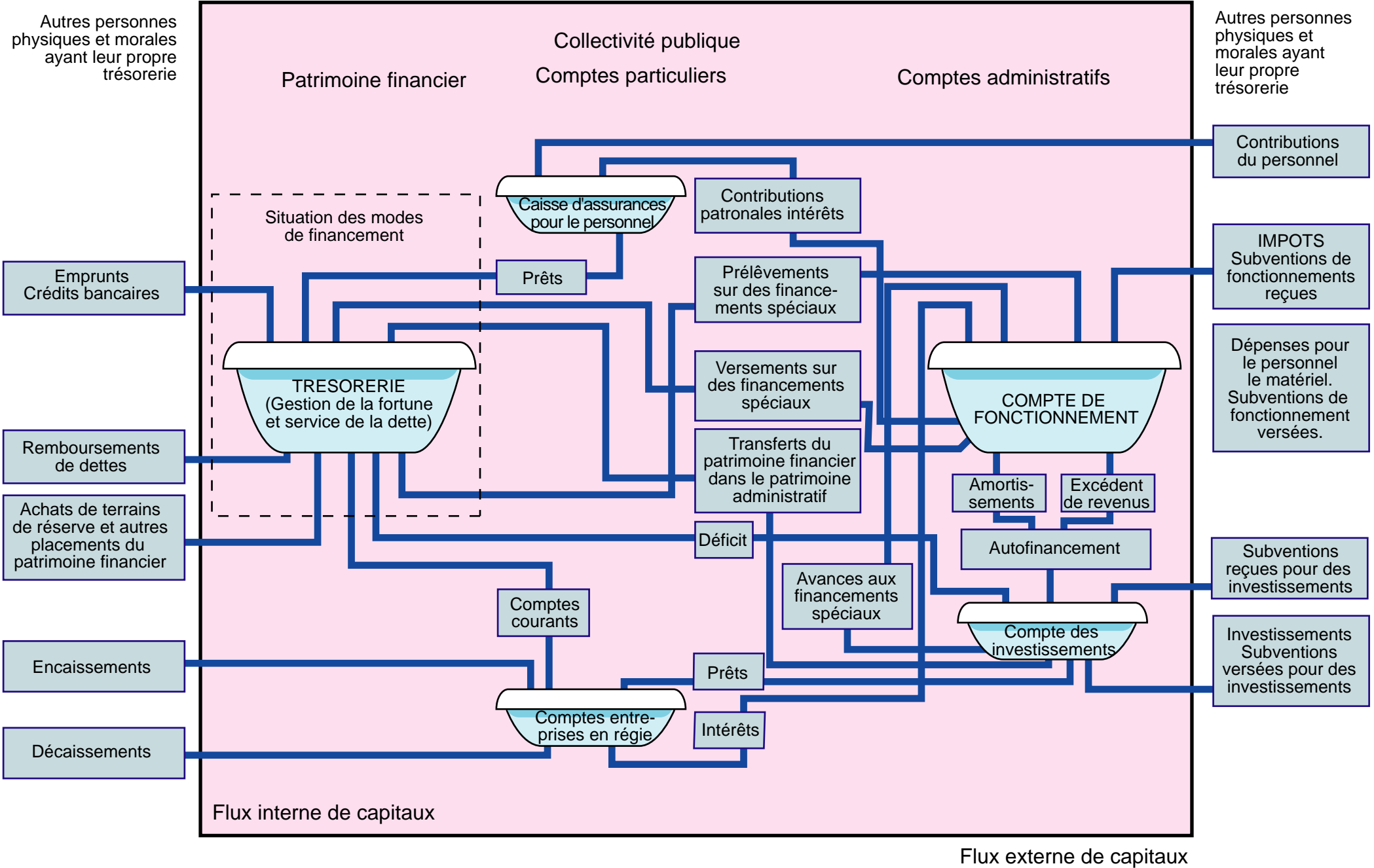


Planche no 5: Modes de financement

Groupe de comptes	Emploi des moyens	Groupe de comptes	Provenance des moyens
911	insuffisance de financement du compte des investissements	911	Excédent de financement du compte des investissements
10	Augmentation des disponibilités	10	Diminution des disponibilités
11	des avoirs	11	des avoirs
12	des placements du patrimoine financier	12	des placements du patrimoine financier
13	des actifs transitoires	13	des actifs transitoires
20	Diminution des engagements courants	20	Augmentation des engagements courants
21	des dettes à court terme	21	des dettes à court terme
22	des dettes à moyen et long termes	22	des dettes à moyen et long termes
23	des dettes envers des comptes particuliers	23	des dettes envers des entités particulières
24	des engagements envers les financements spéciaux	24	des engagements envers les financements spéciaux
25	des provisions	25	des provisions
26	des passifs transitoires	26	des passifs transitoires

4.10 Ventilation statistique du compte administratif d'après les tâches (classification fonctionnelle)

467 Pour permettre le contrôle des crédits et assurer la gestion administrative, les dépenses et les recettes du compte administratif sont réparties par service et par nature. La diversité des classifications organiques parmi les collectivités et le fait qu'un office entreprend plusieurs tâches ou que plusieurs offices s'occupent du même domaine, exigent une classification complémentaire d'après les tâches (classification fonctionnelle) valable pour tous les organismes. La statistique financière suisse comprend une classification fonctionnelle de 20 tâches principales qui sont subdivisées en 46 puis en 130 sous-domaines. Au niveau des tâches principales, il existe une mauvaise distribution car un tiers de ces chapitres comprend moins de 1 % des dépenses publiques, ce qui implique la subdivision d'autres chapitres trop généraux. La décimalisation proposée ci-après présente l'avantage de réduire le nombre des positions et de rendre le premier chiffre plus significatif pour les cantons et les communes. Elle peut aussi remplacer, pour les petites communes, la classification administrative, ce qui permet d'obtenir en même temps des informations statistiques dont le relevé serait sans cela rendu plus difficile. La classification prévoit les 10 domaines principaux ci-après:

- 0 Administration générale
- 1 Sécurité publique
- 2 Enseignement et formation
- 3 Culture et loisirs
- 4 Santé
- 5 Prévoyance sociale
- 6 Trafic
- 7 Environnement et aménagement du territoire
- 8 Economie
- 9 Finances et impôts.

La classification fonctionnelle et les mots clefs pour la répartition des tâches figurent dans la partie no 9 du manuel. Pour cette opération, le principe de la prépondérance du domaine principal est appliqué afin d'éviter des subdivisions insignifiantes des comptes. Chaque collectivité est libre d'affiner encore les subdivisions proposées. Cette classification fonctionnelle est coordonnée avec celle appliquée par l'administration fédérale des finances pour la statistique financière si bien que le passage de l'une à l'autre est possible, garantissant ainsi le principe de la continuité statistique. La nouvelle classification fonctionnelle est introduite en même temps que le modèle. En complément à la présentation existante des opérations de caisse, il convient, sur la base des

principes exposés dans le chapitre 4.6, de codifier la charge totale et le compte des investissements dans la nouvelle classification fonctionnelle. Il sera ainsi possible de répondre à des besoins d'informations propres à la gestion en plus des données économiques globales. En compensant les imputations internes (comptes 49 par les comptes 39), les prestations fournies à d'autres tâches sont supprimées. La consommation découlant des prestations internes demeure cependant attribuée aux tâches correspondantes (voir partie no 10, données statistiques, dépenses consolidées).

468 Pour faciliter l'introduction de la nouvelle codification fonctionnelle, les numéros des diverses tâches de la classification actuelle figurent dans la partie no 9. En principe, la nouvelle présentation fonctionnelle et le plan comptable général remplacent les deux classifications fonctionnelle et économique en vigueur depuis 1968.

La statistique financière de la Confédération qui se fonde sur un concept uniforme du secteur public, ne recouvre pas toujours les postes du compte administratif; par exemple, si une collectivité gère un hôpital, sous forme d'un établissement autonome ou non, les dépenses de ce dernier sont consolidées pour la statistique. Les charges et les revenus de l'établissement sont ajoutés au budget tandis que la prise en charge du déficit est supprimée en tant que double imputation. Comme l'harmonisation budgétaire n'envisage pas de prescriptions relatives à l'organisation administrative de collectivités, une consolidation immédiate des données par ordinateur n'est possible que si les comptes qui ne répondent pas aux normes de la statistique fédérale sont codifiés de façon distincte. Comme le modèle de compte ouvre aussi de nouvelles possibilités pour la statistique financière et que les problèmes de transposition vont perdre de l'importance avec l'application généralisée de ce modèle, une nouvelle conception de la statistique financière est nécessaire à brève échéance. Lors de ces travaux, il conviendra de fonder la classification fonctionnelle sur le nouveau manuel et de renoncer aux codes de l'administration fédérale des finances - à l'exclusion des cas spéciaux de consolidation -. Ajoutons que les nouvelles directives de cette administration, pour la saisie informatique des données de la statistique financière, les prévoient déjà (voir partie no 9, tome 2).

469 Pour les communes, la répartition fonctionnelle peut servir de classification organique. Afin de disposer d'une certaine marge de manœuvre et pour tenir compte des situations particulières des cantons et des communes, l'harmonisation sur le plan suisse doit se limiter, pour les communes de moins de 25000 habitants, aux deux premières positions de la classification fonctionnelle. Comme certains grands cantons prévoient un traitement centralisé de la statistique financière de leurs communes, la transmission des données communales à l'administration fédérale passera par le canal du canton. Soulignons que la statistique doit comprendre les communes politiques (communes englobant les habitants, les bourgeoisies, les communes d'assistance, les communes scolaires, notamment), les établissements non autonomes (services industriels, homes, etc.) et les syndicats intercommunaux. Malgré la concordance des systèmes statistiques, il conviendra de régler de cas en cas les situations particulières durant la période précédant l'application généralisée du nouveau modèle de compte par les cantons et les communes.

5. Exemple de présentation du compte administratif

500 Une présentation harmonisée s'avère judicieuse tant pour les profanes que pour les spécialistes qui ont à traiter des comptes publics de diverses collectivités, car elle facilite la recherche rapide des informations désirées. Une grande importance est accordée à l'élaboration de tableaux statistiques, qui présentent encore des insuffisances dans de nombreuses collectivités. Les données nécessaires à la gestion financière des tâches publiques impliquent des vues d'ensemble établies selon divers angles d'approche. Ces documents, qui

complètent le budget ou les comptes, contribuent à la formation de la volonté politique en matière financière.

501 Comme l'utilisation de l'informatique est de plus en plus courante en comptabilité publique, un exemple de présentation des comptes sortant de l'imprimante d'un ordinateur a été établie (voir partie no 10). Une amélioration ultérieure de la présentation est possible, mais l'exemple élaboré garantit déjà une bonne vue d'ensemble. Pour des raisons d'économie, l'utilisation directe de l'impression de l'ordinateur peut servir à la publication (si possible en format A4 oblong).

502 Les rubriques du compte administratif font l'objet de comparaisons dans le budget ou les comptes. Pour le budget d'une année donnée, on ajoute le budget de l'année précédente, les comptes les plus récents ainsi que les écarts entre les deux budgets. La présentation des comptes comprend le budget de l'année correspondante avec les écarts ainsi que les comptes de l'année précédente. Les comparaisons ont dû être limitées dans cet exemple afin de disposer de suffisamment d'espace pour les textes des rubriques. De plus, il convient de veiller à ce que les libellés des rubriques demeurent brefs, les textes longs pouvant souvent être réduits sans diminuer la compréhension. La structure des espaces entre les lignes et la présentation des titres permet d'apporter la clarté nécessaire aux documents.

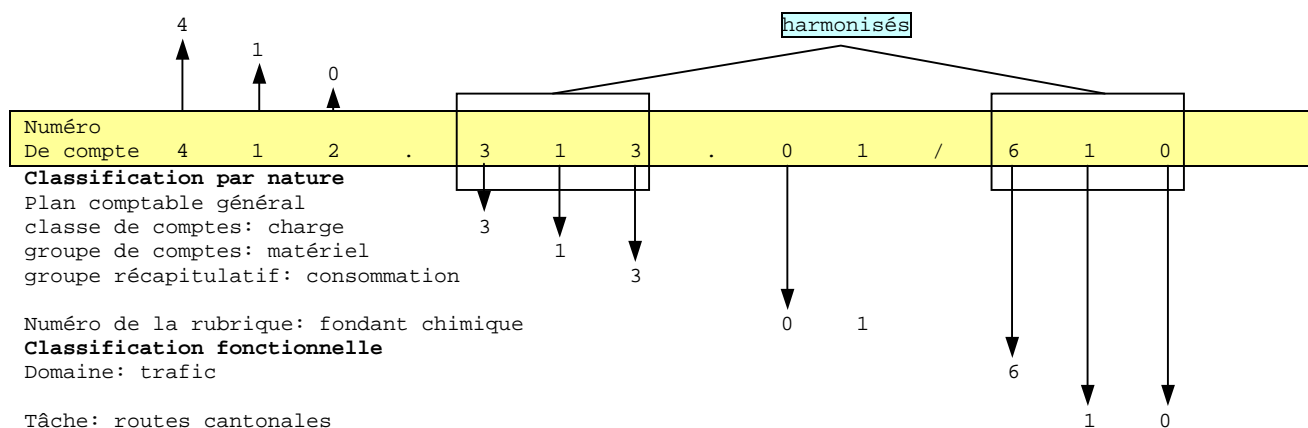
503 La numérotation des comptes provient du plan comptable; elle peut être complétée par chaque collectivité selon ses besoins. Dans les comptes de fonctionnement et des investissements, les numéros de la classification institutionnelle précèdent ceux de la classification par nature afin que les organes responsables de l'exécution (départements, services) soient bien visibles et que les besoins du contrôle soient garantis. Le compte administratif comprend encore, pour la classification fonctionnelle, un code supplémentaire à trois positions qui ne figure que sur la fiche de compte ou le support informatique. Ainsi, lors de l'attribution des numéros des comptes, les exigences de la classification fonctionnelle sont respectées. Les opérations courantes sont ainsi allégées de trois positions. Selon la grandeur de la collectivité, il en résulte un numéro de 7 à 14 positions pour un compte:

Classification institutionnelle	Classification par nature (plan comptable)	Numéro de rubrique	Classification fonctionnelle
x(xxx)	xxx(x)	x(xx)	xx(x)

L'exemple ci-après illustre ce mode de numérotation: pour un fondant chimique:

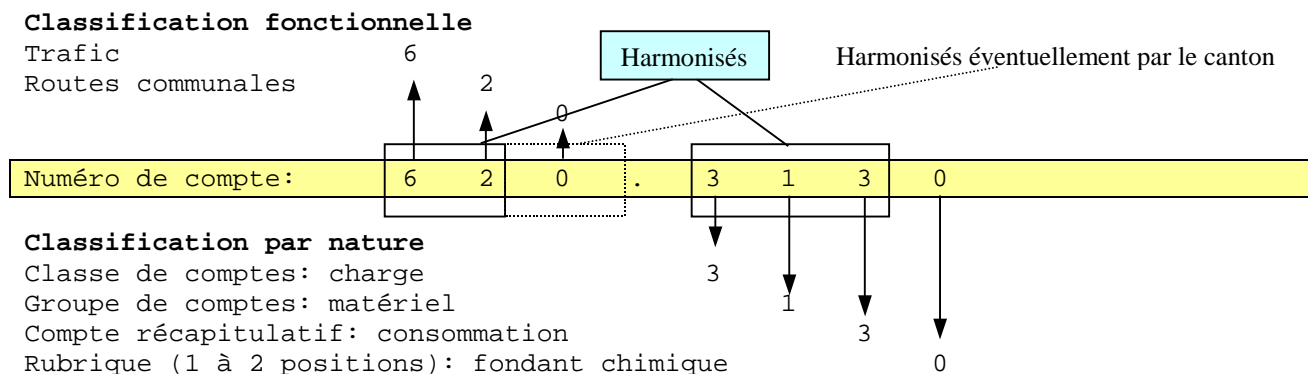
Classification institutionnelle

Département: travaux publics
 Service: génie civil
 Division: entretien des routes



Tâche: routes cantonales

Une commune de moins de 25 000 habitants peut appliquer la solution suivante (exemple relatif aux fondants chimiques):



6. Exigences minimales pour l'introduction du nouveau modèle de compte

600 Comme nous l'avons déjà précisé dans l'introduction, ce manuel tend à réaliser l'harmonisation comptable sur une base volontaire en laissant à chaque collectivité une marge de manœuvre en fonction de ses propres besoins.

L'harmonisation consistant en un processus dynamique, la comptabilité publique doit constamment prendre en considération de nouvelles exigences. Dès lors, jusqu'à un certain point, le modèle est un système ouvert qui permet des adaptations correspondant à de nouveaux besoins.

601 Toutefois, certains éléments, qui forment la base de l'édifice qu'est le nouveau modèle doivent nécessairement être respectés. Il s'agit de:

1. Définition uniforme de la notion de dépense: La distinction univoque entre les patrimoines financier et administratif est un principe garantissant la comparaison des contenus des comptes administratifs.
2. Contenu uniforme du compte des investissements: Le concept d'investissement est le critère de base de la subdivision du compte administratif et des analyses économiques y relatives (degré d'autofinancement, comptabilité nationale, etc.),
3. Application du plan comptable général: Comme point de départ de nombreuses comparaisons, il doit être respecté, ce qui n'exclut pas des subdivisions complémentaires.
4. Amortissement des investissements et renonciation à la formation de réserves affectées: Les principes de couverture formulés laissent un vaste champ libre pour des solutions propres à chaque collectivité, notamment pour la comptabilité analytique. La fortune nette est, en tant que réserve générale, seule autorisée car elle peut servir à absorber des excédents ultérieurs de charges. Dès lors, toute autre réserve prélevée sur un boni en vue d'un but particulier n'est plus envisageable.
5. Introduction d'une classification fonctionnelle: Elle forme avec le plan comptable général, un instrument essentiel pour les comparaisons budgétaires. Elle doit être utilisée par les communes (sans les villes) dans sa version à deux positions; les cantons et les villes appliquent la codification à trois positions.

7. Problèmes posés par la période de transition

700 Vu les situations très variées des diverses collectivités, des recommandations générales pour le passage au nouveau modèle ne sont pas possibles.

Une meilleure transparence est obtenue par une rapide introduction du modèle. C'est seulement de cette manière que diverses informations, utiles pour la rationalisation administrative, peuvent être préparées sur une large base (par exemple, comparaisons de la charge d'exploitation pour certaines tâches, comparaisons des budgets et des plans financiers). De plus, on pourra améliorer l'élaboration de diverses statistiques.

701 Il faut admettre que, lors de l'introduction du modèle, des questions nouvelles et essentielles se poseront encore en vue d'assurer l'harmonisation du contenu des comptes publics, notamment pour délimiter certains postes particuliers. La solution si possible uniforme de ces problèmes exige, dans la période d'introduction, une étroite collaboration. C'est pourquoi, un organe adéquat de coordination - sous forme d'une commission mandatée par la Conférence des directeurs cantonaux des finances (voir no 111) assume, à la demande des collectivités, un rôle de conseiller et offre un lieu d'échanges d'expériences pour l'introduction harmonisée du modèle.

702 La question des directives particulières pour les petites communes a fait l'objet d'un examen détaillé. Il s'est avéré que le modèle leur est également tout à fait applicable. Lorsqu'une classification institutionnelle structurée fait défaut, vu leur modeste organisation administrative, une numérotation des comptes s'appuyant sur la classification fonctionnelle est indiquée car elle facilite en même temps la mise en valeur des statistiques. Considérant que ces communes peuvent enregistrer des fluctuations considérables de leurs dépenses annuelles d'investissement et que ces dernières sont, dans la plupart des cas connues longtemps à l'avance, il serait judicieux de constituer, à titre exceptionnel, un financement spécial et non pas une provision pour ces besoins futurs, ce qui permettrait de les «préfinancer» au préalable. Pour ces mêmes communes, il convient de tendre à un développement harmonieux du taux d'impôts et à un niveau élevé d'autofinancement des investissements.

703 Si l'on considère le nouveau modèle de compte dans son contexte historique, il représente une synthèse des développements divergents de l'après-guerre. Du modèle fédéral (compte financier/compte général), on reprend, dans le solde de financement du compte des investissements et dans la situation des modes de financement, l'idée de base de la connaissance du processus de financement. L'état de l'investissement net tient compte des informations fournies par le compte extraordinaire, sur les dépenses à amortir ultérieurement. D'autre part, le critère de séparation entre comptes ordinaire et extraordinaire n'est plus la capacité d'autofinancement, soit un critère découlant des recettes, mais une distinction fondée sur les dépenses de nature différente figurant dans le compte de fonctionnement et le compte des investissements grâce à la notion d'investissements. Finalement, on reprend du compte de résultats - souvent appliqué par des communes - la règle fondamentale d'une comptabilité publique s'appuyant le plus possible sur les règles de la comptabilité privée. Le nouveau modèle réalise cette intégration dans une structure cohérente, formant un tout harmonieux.

3. Directives pour le droit budgétaire

1. Commentaire du droit budgétaire

1.1 Introduction

1000 Dans un État de droit, les dispositions juridiques relatives du budget ont leur place dans le droit public. Le droit budgétaire ne comprend pas seulement les principes de base du modèle de compte mais aussi les prescriptions les plus importantes de la gestion budgétaire (plan financier, budget, tenue de la comptabilité et présentation des comptes). De plus, il convient de garantir l'harmonisation de ces dispositions entre un canton et ses communes. La loi-

modèle pour les finances des cantons et les directives pour le droit budgétaire des communes, décrites ci-après, se fondent sur une étude comparée des prescriptions actuellement en vigueur dans les collectivités publiques suisses. Elles doivent servir de documents de référence utilisables pour la rédaction ou la révision de lois et de règlements, tout en tenant compte des conditions institutionnelles et politiques propres à chaque canton. Le document destiné à ces derniers revêt la forme d'une loi-modèle (cf. E. Buschor/ R. Jequier, Die Harmonisierung der kantonalen und kommunalen Haushalte in Zeitschrift für Staats- und Gemeindeverwaltung (Zbl) 1979, pp. 330 et ss). Il convient de relever que la plupart des cantons disposent d'une loi budgétaire ou envisagent d'en établir une dans le cadre des travaux d'harmonisation de leur système budgétaire.

Les dispositions légales relatives aux budgets communaux sont rédigées de façons très diverses. Quelques cantons fixent le droit budgétaire communal, de façon relativement exhaustive, dans une loi applicable aux communes.

D'autres cantons ont inscrit dans cette loi une délégation de compétence permettant de rédiger des ordonnances, parfois en réservant l'accord du Parlement cantonal (décrets). Vu la grande variété des textes en vigueur et leurs multiples formes, on a renoncé à la rédaction d'une loi-modèle pour le droit communal. Dès lors, les principes destinés à réglementer les budgets des communes se présentent sous forme de directives qui peuvent être en partie reprises immédiatement comme dispositions juridiques soit dans la loi, soit dans des ordonnances ou figurer dans des règlements communaux. Une harmonisation des droits cantonaux et communaux faisant généralement défaut, l'accent est mis, dans ces directives, sur une concordance des droits budgétaires, certains paragraphes renvoyant directement à des dispositions de la loi-modèle destinée aux cantons.

1001 La loi-modèle et les directives conçues comme des exemples à suivre se limitent à décrire les principes généraux de la gestion budgétaire à tous les niveaux.

Certains points ne sont pas, de façon délibérée, mentionnés dans la loi-modèle car ils sont réglés dans d'autres lois, notamment les procédures d'approbation et de vote du budget et des comptes devant le Parlement ainsi que le droit des parlementaires à l'information dans ces domaines.

1002 L'application de cette loi aux établissements et entreprises dépendant des cantons et des communes, représente en partie une innovation (art. 1). Cette extension du champ d'application est souhaitable vu la grande variété de ces organismes. Leur manque de transparence résulte de pratiques budgétaires et comptables différentes dont les effets négatifs sont amplifiés par leur importance financière croissante. Cette loi est valable pour autant que ni le droit fédéral ni le droit cantonal ne prévoient d'autres prescriptions.

1003 La répartition des compétences entre le gouvernement, le département des finances et les services de chaque collectivité est reprise dans la loi. Les normes pour le contrôle des finances (art. 36-41) sont proches de celles en usage dans la majorité des cantons: Administrativement, le contrôle des finances demeure rattaché à un département dont le choix demeure ouvert. Toutefois, le fait que ce service est l'organe de contrôle interne du département des finances - ce qui implique des contacts fréquents - milite en faveur de son rattachement à ce département. Cependant, pour de bonnes raisons, le contrôle dépend dans quelques cantons du département de justice qui est chargé de la surveillance juridique de l'administration.

Par la réglementation proposée, le contrôle des finances obtient l'indépendance qui lui manque parfois. Elle doit lui permettre d'exercer ses fonctions de façon plus efficace, ce qui est important vu que les lois du marché ne s'appliquent guère dans les administrations.

1004 L'élaboration et le contenu du bilan sont précisés aux chapitres 4.2 et 4.3 de la 2^e partie du présent recueil ainsi qu'aux articles 10 à 16 de la loi. Les

postes de l'actif se subdivisent en quatre parties: le patrimoine financier, le patrimoine administratif, les avances aux «financements spéciaux» et le découvert éventuel. Le patrimoine financier est défini d'après le critère de l'aliénabilité (voir 2^e partie, chiffres 405f, 409, 436, 451, 453). Le patrimoine administratif comprend les biens qui ont transité par le compte des investissements (ch. 468). La conception du compte des investissements et du bilan est fondée sur l'idée que les actifs se composent de biens dont l'utilisation à futur ne nécessitera pas, pour la collectivité, de nouvelles dépenses, car les anciennes s'avèrent suffisantes (cf. ch. 436 et K. Käfer, Die Bilanz als Zukunftsrechnung, Zurich, 1976, p. 25).

Les passifs se composent des fonds de tiers, des engagements courants et des dettes à court et long termes, des dettes internes à l'égard de comptes particuliers intégrés du point de vue de la trésorerie, des provisions, des passifs transitoires et des engagements envers les financements spéciaux et d'une éventuelle fortune nette (Excédent des actifs sur les engagements) qui sert de réserve générale pour des excédents de charges futurs (cf. 425, 428, 437, 453).

L'article 14 prescrit que les cautionnements et d'autres garanties envers des tiers doivent figurer au, bas du bilan. Comme ils représentent d'éventuelles prétentions pouvant aboutir à des dépenses si les conditions se réalisent, ils doivent être considérés du point de vue juridique, comme des dépenses conditionnelles.

1005 L'art. 16 décrit le contenu du compte administratif qui se fonde sur la notion de dépense (voir 403, 404), sur la subdivision des comptes en deux parties: fonctionnement/investissement (411-433) et sur la délimitation entre charges et imputations internes qui, en liaison avec la comptabilité analytique, servent à développer le mode de penser en fonction des coûts (457-459 et 442).

1006 Les commentaires ci-après se limitent aux conceptions principales du droit budgétaire (dépenses liées et dépenses nouvelles, principes de la gestion budgétaire et de la comptabilité, types de crédits).

Les nouveautés par rapport aux règles en vigueur sont plus particulièrement mises en évidence pour autant qu'elles ne figurent pas déjà dans la deuxième partie du recueil traitant de la description du modèle de compte.

1.2 La distinction entre dépenses et placements

1007 D'après les principes généralement reconnus du droit budgétaire suisse, toute recette consiste avant tout en moyens financiers à disposition de la collectivité pour lui permettre d'atteindre ses objectifs. Selon le droit budgétaire, une dépense existe lorsqu'elle implique l'attribution durable de disponibilités à l'accomplissement d'une tâche publique (403-4, 413-416 et art. 16 al. 2). Des dépenses peuvent avoir comme conséquence une diminution des disponibilités (charges du compte de fonctionnement) ou un accroissement du patrimoine administratif (compte des investissements). C'est le critère de l'aliénabilité qui est seul déterminant pour distinguer le patrimoine administratif du patrimoine financier. Des biens sont réalisables (patrimoine financier) lorsqu'ils peuvent être aliénés en tout temps sans nuire à l'exécution des tâches publiques (405 et art. 11, al. 2).

1008 Selon la jurisprudence, les placements du patrimoine financier sont donc uniquement des opérations financières qui modifient la composition des biens réalisables sans en faire varier le total (emplois). Par de telles modifications à l'intérieur du patrimoine financier, le patrimoine administratif et partant, le compte administratif ne sont pas touchés. Par contre, un transfert au patrimoine administratif est nécessaire lorsqu'un immeuble du patrimoine financier sert durablement, en totalité ou en partie, à des fins administratives. Toutefois l'utilisation de biens du patrimoine financier à ces fins est permise pour une durée limitée (par exemple locaux provisoires pendant

la transformation ou la construction d'un bâtiment public) pour autant que des mesures particulières ne soient pas nécessaires pour permettre l'usage de ces biens à des fins publiques (par exemple transformations qui rendraient une location ultérieure à un tiers plus difficile).

Les acquisitions de terrains de réserve sont par contre des opérations du patrimoine financier. Il est vrai que ces achats représentent souvent des transactions en prévision d'un usage public ultérieur. La procédure usuelle de demande de crédits d'investissement - souvent liée à un référendum dans les communes - peut intéresser d'autres personnes à l'achat de terrains et faire alors monter les prix, ce qui est préjudiciable à la collectivité; elle peut même pratiquement empêcher la création de telles réserves utiles pour l'avenir. De plus, l'expérience a montré que beaucoup de vendeurs potentiels ne sont pas disposés à supporter les péripéties inhérentes à tout débat public et dès lors renoncent d'emblée à traiter avec le secteur public. Sur la base des procédures en usage dans quelques cantons, nous avons choisi un mode de procéder qui, tout en garantissant une certaine discrétion dans les transactions, sauvegarde les droits du pouvoir législatif.

1009 Vu l'obligation de consulter préalablement la Commission des finances (art. 33 litt e), le gouvernement peut alors acheter des terrains de réserve dans le cadre du patrimoine financier, les différents intérêts en présence étant alors pris en considération. La disposition choisie est du reste déjà en vigueur dans diverses collectivités. Cette procédure présente les avantages suivants:

- garantie que les négociations se déroulent dans la discrétion commandée pour ce genre d'affaires et à un rythme qui évite le jeu des surenchères provenant d'autres acheteurs potentiels,
- protection institutionnelle accrue des citoyens contre une charge fiscale indésirable, grâce à une surveillance, exercée par la Commission des finances, sur la gestion de la fortune immobilière de la collectivité.

De plus, cette solution respecte le principe de la séparation des pouvoirs, l'obligation de consulter la commission des finances n'équivalant pas à une compétence décisionnelle, qui serait problématique car l'administration des biens du patrimoine financier est du ressort du pouvoir exécutif. On peut supposer que le gouvernement n'agira guère à l'encontre des recommandations de la commission des finances. De plus, c'est seulement l'incorporation d'un terrain de réserve à une demande de crédit d'investissement qui fait alors passer cette parcelle dans le patrimoine administratif. Ainsi, la charge complète, pour une tâche publique déterminée, peut être présentée à l'appréciation des élus et des citoyens. Finalement, les terrains de réserve acquis demeurent utilisables - jusqu'à la décision définitive de dépenser- soit pour un autre but, soit pour une cession à un tiers ou un échange. Cet exemple montre qu'une dépense, selon le droit budgétaire, ne correspond pas nécessairement à un paiement à un tiers, au sens de l'économie d'entreprise, mais peut résulter d'une opération propre au flux interne de capitaux.

1010 En résumé, la dépense et le placement se distinguent par les caractéristiques suivantes:

Une dépense (du patrimoine administratif)

- diminue le patrimoine financier (par exemple disponibilités, terrains); - attribue durablement un bien à une tâche publique;
- ne procure aucune contre-valeur estimable selon les critères commerciaux (non-aliénabilité);
- a un effet sur le niveau de la charge fiscale (impôts, contributions causales, etc.);
- nécessite une base légale ou juridique particulière. La compétence en matière de dépenses est du ressort du pouvoir législatif.

Un placement (du patrimoine financier)

- n'a pas d'effet direct sur le niveau de la charge fiscale; - ne remplit pas directement une tâche publique;
- ne nécessite pas de base légale particulière de la part du pouvoir législatif;
- est un emploi ayant une contre-valeur correspondante. Ainsi, le patrimoine financier est utile pour sa valeur d'échange tandis que le patrimoine administratif l'est pour sa valeur d'usage.

1011 En règle générale, la distinction entre placements et dépenses est déterminée par le droit cantonal. Si un canton ne dispose ni d'une loi ni d'une pratique uniforme dans ce domaine, les critères développés par le Tribunal fédéral sont applicables. C'est l'intention visée (RO 93 I 313) par la collectivité qui est déterminante pour opérer cette distinction. La préférence de la collectivité pour un placement n'est vraiment effective que si toutes les caractéristiques décrites ci-dessus sont réunies, sans omettre le type de placement visé. Si le but décidé ne concerne pas la gestion du patrimoine financier mais l'achat d'un bien, utile à la collectivité pour sa valeur d'usage, l'opération a le caractère d'une dépense. De nombreux cas existent, il est vrai, où des biens du patrimoine financier sont utilisés pour accomplir des tâches publiques: transformations d'immeubles, locations, bâtiments gérés ou contrôlés par des établissements considérés par le gouvernement soit comme dépendants, soit comme artificiellement autonomes. Il s'agit plus particulièrement des caisses de pensions du personnel où il y a placement lorsque le rendement de l'immeuble correspond aux normes usuelles de l'économie privée.

On éluderait le référendum financier si, - par le moyen d'une caisse de pensions du personnel ou tout autre établissement contrôlé de fait par le gouvernement (établissements d'assurance immobilière contre l'incendie, par exemple) - des bâtiments étaient mis à disposition du secteur public à des fins déterminées (bâtiments administratifs en zones périphériques, hôpitaux), dont la location, aux conditions du marché, ne pourrait être obtenue qu'après d'importantes transformations. Afin de respecter la raison d'être du référendum financier, le transfert d'immeubles dans le patrimoine administratif doit avoir lieu quand l'importance des transformations nécessaires pour l'administration implique un usage durable, selon les normes usuelles en matière immobilière, qui limite ainsi considérablement la possibilité de ventes à des tiers. Il convient donc de souligner que, pour une collectivité publique, l'utilisation du patrimoine financier a des fins publiques n'est tolérée que dans des limites étroites, ce qui n'est pas le cas pour les caisses de pensions et les établissements d'assurance incendie, dans le cadre de leurs placements institutionnels.

1012 Selon l'article 33 lit g, le gouvernement peut décider le transfert de biens du patrimoine administratif au patrimoine financier pour autant que la preuve soit faite qu'une participation ou un immeuble ne sont plus nécessaires pour remplir une tâche publique. Cette compétence se justifie juridiquement car de telles opérations (suspension d'une activité, vente d'une série d'actions) procurent des disponibilités et contribuent ainsi à réduire la charge fiscale. Le devoir de renoncer à des biens superflus du patrimoine administratif découle de l'application des principes de l'emploi judicieux et ménager des moyens. De plus, c'est un aspect essentiel de la responsabilité constitutionnelle du pouvoir exécutif. De telles opérations doivent être effectuées uniquement sur la base de la valeur comptable (résiduelle) afin de ne pas faire apparaître de bénéfice comptable. Le bénéfice réel apparaîtra lors de la vente effective.

1013 Les règles d'estimation pour le transfert de biens dans le patrimoine administratif sont d'autant plus importantes que les prescriptions en usage dans les collectivités publiques suisses divergent sensiblement entre elles. Ces questions d'estimations des biens du secteur public font aussi l'objet de discussions réitérées dans différents milieux. Une nouvelle estimation uniforme,

à intervalles réguliers, du patrimoine financier serait très coûteuse. Les gains comptables non réalisés devraient être bonifiés au compte de fonctionnement, ce qui fausserait le résultat financier. La délimitation entre les deux patrimoines a été traitée au paragraphe précédent.

Le fait de comptabiliser un transfert du patrimoine financier au patrimoine administratif à la valeur d'échange correspond à la nature du premier. Une telle règle, ainsi précisée, est nécessaire car l'appréciation des valeurs de transfert détermine, dans de nombreux cantons, l'application du référendum financier facultatif ou obligatoire et fixe le montant des subventions à verser. Il convient dans tous les cas, tant pour le transfert d'un bien dans le patrimoine administratif que pour une vente qui se conclurait en dessous de la valeur d'échange, d'appliquer la valeur d'acquisition plus une charge d'intérêt appropriée afin d'éviter une dilapidation du patrimoine financier pour accomplir une tâche publique, ce que l'article 15 garantit. Une vente de biens doit être, en principe, effectuée à la valeur d'échange ou à la valeur marchande; si ces valeurs ne sont pas respectées ou que l'intérêt, correspondant au capital investi, n'est pas compris dans le prix, il convient de demander un crédit correspondant à la subvention ainsi octroyée (voir R. Jequier «Aspects juridiques des finances publiques», Revue de droit administratif et de droit fiscal, novembre et décembre 1969).

1.3 Dépenses liées et dépenses nouvelles

1014 La distinction entre dépenses nouvelles et dépenses liées est étroitement connexe au référendum législatif ou financier. En démocratie directe, le peuple doit se prononcer sur les actes les plus importants de la gestion des finances publiques, le citoyen ayant ainsi la possibilité de se défendre contre les charges fiscales non désirées. Les décisions en matière de dépenses peuvent aussi revêtir la forme de lois, le peuple déléguant alors aux autorités élues les compétences qu'il détient selon les dispositions du référendum financier. Dès lors, le pouvoir législatif peut décider de lui-même les dépenses résultant de cette délégation.

1015 Par le référendum financier, les dépenses «nouvelles, dépendent quant à leur montant et à un but précis, de l'accord du corps électoral. Cette procédure nécessite une distinction entre les dépenses: celles qui ont déjà fait l'objet de votes populaires ou de délégations générales de compétences -les dépenses liées et celles qui n'ont pas encore été autorisées. Les dépenses sont dites liées lorsque le souverain, soit directement par un choix pour un objet déterminé, s'est prononcé positivement, soit indirectement par une décision générale (disposition constitutionnelle ou légale résultant d'un vote populaire). Ce sont donc des dépenses qui sont prévues dans la Constitution, dans une loi ou dans une autre décision déjà soumise au référendum ou découlant nécessairement des textes en vigueur. Lorsque la création d'un établissement ou d'une installation a fait l'objet d'un référendum populaire, la décision positive permet d'assumer les conséquences financières d'une telle exploitation car le souverain n'admettrait pas que ce nouvel équipement ne fonctionne pas.

1016 Dans chaque cas particulier, l'organe compétent pour décider d'une dépense doit être saisi. En démocratie directe, le principe de la légalité implique des votations populaires avant d'entreprendre de nouvelles tâches publiques. Cependant, les décisions une fois prises engagent l'avenir. Cette procédure de consultation en matière financière a lieu de deux façons

- a) le peuple délègue au Parlement ou au pouvoir exécutif, au moyen d'une loi, l'accomplissement d'une tâche avec la compétence d'engager les dépenses en résultant;
- b) la décision financière demeure l'apanage du peuple malgré l'existence d'un texte officiel prévoyant une activité dans tel ou tel domaine.

Avec une délégation de compétence au Parlement ou au gouvernement, inscrite dans une loi, les décisions financières sont soustraites au référendum financier. De telles dépenses sont qualifiées de liées parce qu'elles «lient» les autorités à la volonté populaire. Dans les autres cas, les dépenses doivent être soumises au référendum financier facultatif ou obligatoire, dans la mesure où elles dépassent un certain montant. En droit budgétaire, elles portent le nom de dépenses nouvelles parce que l'organe compétent de par la loi, ne s'est pas encore prononcé.

1017 Lors de la procédure d'octroi d'un crédit, il ne faut pas seulement examiner si l'on a affaire à une dépense, selon le droit budgétaire, mais encore quel organe est compétent pour une telle décision. Comme les nombreux arrêts du Tribunal fédéral le démontrent, cet examen occasionne régulièrement des difficultés qui sont parfois considérables car le droit édicté ne règle pas toujours la question suivante: quelle dépense doit être soumise au référendum financier? La réponse repose essentiellement sur la pratique adoptée pour chaque secteur d'activité. Pour trancher des recours, le Tribunal fédéral s'est référé jusqu'à maintenant à la jurisprudence dégagée lors de cas semblables qui se sont produits dans le même canton. Selon les principes posés par le Tribunal fédéral dans son arrêt RO 105a I 84/85, «sont considérées comme liées et partant non soumises au référendum financier, les dépenses dont le principe et l'étendue sont fixés par une norme légale ou qui sont absolument nécessaires à l'accomplissement des tâches administratives ordonnées par la loi. Une dépense est également liée s'il faut admettre que le peuple, en adoptant précédemment le texte de base, a aussi approuvé la dépense qui en découlait lorsque la nécessité en était prévisible ou lorsqu'il est indifférent que tel moyen soit choisi plutôt que tel autre pour l'accomplissement de la tâche prévue par le texte de base. Néanmoins, il peut arriver que, lorsque la loi de base précise clairement l'opportunité d'une tâche impliquant des dépenses, le choix du mode d'exécution soit suffisamment important pour justifier la consultation du peuple. Dès lors, quand l'autorité de décision dispose d'une grande marge de manœuvre quant au montant de la dépense et à ses modalités d'exécution, il s'agit d'une dépense nouvelle.»

Dans diverses décisions du Tribunal fédéral, il est souligné qu'il n'existe pas de notions fédérales de la dépense nouvelle et de la dépense liée. «Aussi peut-on s'écarter de la jurisprudence du Tribunal fédéral relative à la détermination de cette notion lorsqu'une autre façon de considérer les choses s'impose de par l'interprétation en droit cantonal ou en raison d'une conception juridique ou d'une pratique constante et non contestée du législateur cantonal.» (RO 102a I pp. 459-60 = Jdt 1968 135 rés.)

1018 A la différence de nombreux cantons, le Tribunal fédéral ne fait en général pas de distinction fondamentale entre les cantons et les communes quant au concept de la dépense liée. Ainsi, le Conseil d'Etat du canton de Zurich précisait «que la démocratie directe pratiquée dans les communes, à la différence du canton, implique une participation plus active des électeurs à la procédure de demandes de crédit» (Amtsblatt 1978, p. 1981). Dans les communes (à l'exception des grandes villes), le fait d'être proche du citoyen et la plus grande transparence existant dans l'exécution des tâches, rendent possible une participation accrue des intéressés quant au choix des moyens et du moment de toute nouvelle tâche ou de ses variantes. Par contre, dans les cantons et les grandes villes, le critère déterminant se pose en ces termes: l'exécution rationnelle d'une tâche décidée par le peuple est-elle impossible sans engager les dépenses correspondantes ou rendue plus difficile par le recours à une taxe? Sur le plan cantonal, les dépenses sont liées «lorsque l'accomplissement d'une tâche décidée n'est pas possible sans dépense ou quand l'omission d'une dépense irait à l'encontre d'une gestion économique de l'administration» (Amtsblatt des Kantons Zürich 1979, p. 1266). Les principes de l'emploi judicieux et ménager des moyens, situés sur le même plan que le principe de la légalité dans la loi-modèle, sont utiles pour distinguer les dépenses nouvelles des dépenses liées car, comme le référendum financier, ils protègent le citoyen contre une charge

fiscale trop élevée. Indépendamment des exigences de ces deux principes, la compétence d'engager des dépenses liées de fait est limitée par l'interdiction de l'arbitraire. Tandis que l'article 3 prévoit pour les cantons le référendum financier, surtout pour les constructions nouvelles, la directive 2.2 du droit budgétaire pour les communes exige, à la différence du droit cantonal, que la forme ou le moment d'exécuter une tâche soient clairement précisés par une décision de l'organe communal compétent.

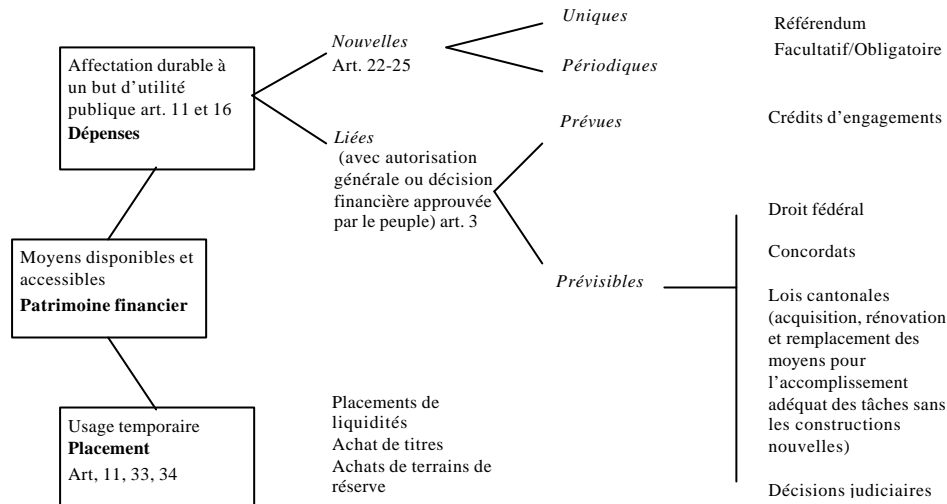
1019 Au niveau cantonal, ce sont les dépenses prévisibles au moment de la décision de principe qui sont liées et dès lors expressément ou implicitement déléguées par le peuple aux autorités. Cette délégation de compétence est toutefois très limitée lorsqu'il s'agit de constructions neuves. Le gros entretien ou la transformation d'un bâtiment peuvent être considérés comme délégués alors même que la décision accordant le crédit ne mentionne pas expressément cette compétence. Par contre, des constructions nouvelles, y compris des agrandissements ou des surélévations, doivent être soumises au référendum financier. En effet, des bâtiments neufs revêtent une importance particulière si bien que le citoyen doit pouvoir se prononcer non seulement sur le but visé et le montant à engager mais encore sur l'emplacement - ou le tracé pour les routes - proposés selon l'aménagement du territoire envisagé. Il faut souligner que des transformations ne sont soumises au référendum financier que si elles excèdent le gros entretien ou la rénovation usuellement admis en permettant une nouvelle affectation à un immeuble.

1020 Toutefois, en cas de nécessité, le pouvoir exécutif peut modifier, de sa propre autorité, l'affectation à des fins similaires de biens du patrimoine administratif existant: attribution de locaux administratifs à un autre département ou de salles d'hôpital à une autre clinique. Il ne s'agit donc pas d'une nouvelle affectation au sens juridique du terme. Dès lors, une telle opération est possible sans décret pour autant qu'il n'en résulte pas de grosses transformations. Ainsi, le Tribunal fédéral a admis, comme dépense communale liée, des mesures tendant à améliorer un bâtiment administratif, pour autant qu'elles soient nécessaires à un usage approprié par l'administration (Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung, 1980, pp. 125 et ss).

1021 Dans la règle, les dépenses nouvelles figurent dans le compte des investissements, à l'exception de certaines subventions à l'exploitation. Cependant, les crédits d'engagement du compte des investissements ne sont pas tous soumis au référendum financier. Quand les droits fédéral ou cantonal prévoient ou prescrivent certaines dépenses d'investissements, elles sont liées et donc soustraites à la procédure référendaire. Cela se produit aussi avec certaines subventions à l'investissement (protection des eaux) ou lors d'augmentations des capitaux de dotation des banques cantonales dont le niveau est fixé par la législation fédérale (rapport entre les prêts et les fonds propres). De plus, des indemnités pour expropriations formelles ou matérielles, découlant des plans de zone juridiquement en vigueur, sont des dépenses liées du compte des investissements car elles représentent la suite prévisible des décisions de constitution de zones. Il en va de même pour les engagements que le secteur public doit assumer en vertu des décisions judiciaires.

1022 Globalement, sur la base de la loi-modèle, l'utilisation des moyens se présente comme suit:

Budget



Legs et fondations

Les n° d'articles renvoient à la loi-modèle

(Libre attribution par des tiers pour des tâches déterminées) art. 32

1023 Selon la loi-modèle, le patrimoine se subdivise en deux catégories: le patrimoine financier et le patrimoine administratif (art. 11). Quant aux biens des legs et des fondations au sens du Code civil suisse (art. 80 et se. CCS), ils n'ont pas besoin de figurer dans le bilan.

1024 Dans le droit budgétaire de la plupart des cantons, les limites pour le référendum sont différentes si les dépenses nouvelles sont uniques ou périodiques. Une dépense est unique quand elle a rempli son but par une seule décision (construction d'un immeuble). Des dépenses sont périodiques lorsqu'elles servent à remplir une tâche qui se répète: subventions pour des déficits d'exploitation qui n'ont pas de base légale, par exemple. Cette distinction conduisant parfois à des difficultés d'interprétation dans des cas limites, le modèle de compte y supplée par le moyen de ses deux comptes, les dépenses de fonctionnement ayant en général un caractère périodique.

1.4 Principes de la gestion budgétaire et de la comptabilité

1025 Dans la règle, les principes budgétaires figurent seuls dans les lois de finances, sans qu'ils soient définis. Cela conduit, comme la pratique l'a montré, à des difficultés d'interprétation. Dans la loi-modèle, l'on distingue les principes de la gestion financière de ceux de la comptabilité. Tandis que les premiers ont une fonction économique et financière pour les autorités et l'administration, les seconds s'adressent d'abord aux comptables. Vu le large cercle des personnes concernées par les premiers principes, ils sont définis dans la loi alors que les seconds, qui ont un caractère plus technique, sont seulement énoncés; ils peuvent être précisés ou définis par règlement.

1026 La gestion budgétaire doit respecter les principes de la légalité, de l'équilibre budgétaire, de l'emploi ménager et judicieux des moyens, du paiement par l'utilisateur, de la rémunération des avantages économiques et de l'interdiction de l'affectation des impôts principaux (art. 2).

1027 Le principe de la légalité (art. 3) a déjà été précisé lors de la définition de la dépense nouvelle ou liée. Alors que le référendum financier délimite les compétences entre le peuple et les autorités, il convient aussi de procéder à des délimitations entre les compétences du Parlement et celles du gouvernement. Du point de vue juridique, il faut relever que l'adoption du

budget représente en soi un acte administratif qui, vu sa grande importance politique, économique et financière, est du ressort du Parlement. En principe, le gouvernement est compétent pour procéder à des engagements financiers dans le cadre juridique existant. Comme il est chargé de l'exécution des lois, il dispose d'une marge d'appréciation pour la conclusion de contrats dans le cadre des dépenses liées. Il en résulte que les crédits budgétaires représentent souvent des dépenses liées de fait pour le gouvernement qui peut ainsi décider d'exercer en tout ou partie cette compétence. Le gouvernement peut aussi passer des contrats indispensables à la bonne marche des activités administratives, avec la réserve expresse de l'octroi ultérieur des moyens financiers dans le budget (condition suspensive) alors qu'il n'en est pas tenu d'après le droit financier (opportunité politique). Les compétences du Parlement en matière budgétaire ne limitent la liberté de manœuvre du gouvernement que par des autorisations de certaines dépenses de fonds ou lorsqu'il n'existe pas encore - au moment du vote du budget - de bases légales permettant l'utilisation des crédits nécessaires (possibilités d'engager des fonctionnaires ou des employés, contrats d'ouvrages ou autres contrats, par exemple) pour la poursuite de l'activité administrative. Comme, pour la plupart des crédits, ces facteurs ne jouent pas de rôle, il ne demeure, lors du vote du budget, qu'une certaine liberté de choix. Des problèmes particuliers peuvent surgir lors de divergences d'opinion entre le Parlement et le gouvernement sur diverses positions budgétaires. Les possibilités d'action du Parlement sont limitées par la spécificité des crédits budgétaires. Il serait, par exemple, interdit d'approuver une rubrique générale sous réserve du blocage d'une seule position particulière, car seul le crédit global de ce poste peut être fixé, du point de vue juridique, par le Parlement. Les efforts de ce dernier et du gouvernement, en vue de trouver des solutions acceptables pour les deux partenaires, font que, dans la pratique, les conflits de compétences conduisent rarement à des situations critiques.

1028 L'évolution des tâches et de l'économie (finances publiques) jouent un rôle important lors de l'application du principe de l'équilibre budgétaire. La part croissante du secteur public dans le produit national brut et le changement de la conception du rôle de l'Etat dans la société ont renforcé la fonction de régulation que les budgets publics doivent assumer. L'article 4 prescrit un équilibre non pas annuel, mais à moyen terme, du compte de fonctionnement, ce qui permet des périodes de déficit passagères pour atténuer les effets d'une récession. Dans ce contexte, signalons l'article 20 qui autorise la budgétisation d'amortissements supplémentaires et leur utilisation pour rembourser des dettes (chiffre 450). De plus, il est possible d'amortir à moyen terme un éventuel découvert du bilan en tenant compte de la situation conjoncturelle (chiffre 451). Par moyen terme, il faut entendre une période de 8 à 10 ans au maximum. Etant donné que pour les communes (à l'exclusion des grandes villes), les possibilités de régulation - par le moyen des dépenses - sont limitées, un éventuel excédent de charges du compte de fonctionnement, en dehors d'une période de récession, doit être amorti au plus tard dans un délai de deux ans.

1029 Ce modèle demande l'équilibre à moyen terme du compte de fonctionnement car une série de déficits, s'étendant à long terme au-delà du cycle conjoncturel, conduirait à une hausse des contributions publiques, notamment des impôts. La résorption des déficits, motivée par la politique conjoncturelle, ne doit pas conduire obligatoirement à des hausses périodiques des impôts. Comme la procédure de clôture du compte administratif représente un acte politique fondamental - et non pas seulement un processus de technique financière - le principe de l'équilibre budgétaire figure parmi les normes de la gestion budgétaire et non parmi celles de la comptabilité.

1030 Comme nous l'avons déjà écrit dans la deuxième partie, la fortune nette sert à couvrir de futurs excédents de charges du compte de fonctionnement. Tant que la diminution de cette fortune permet d'assumer ces excédents, en période de

conjoncture défavorable, la situation financière est consolidée. Les directives 6.1 et 6.2 du droit budgétaire communal le font aussi apparaître. Toutefois, un excédent de charges excédant la fortune nette nécessite une autorisation du département cantonal compétent pour les communes (en général le département de l'intérieur).

1031 Les principes de l'emploi ménager et judicieux des moyens sont envisagés comme des objectifs. Tandis que le premier, utile pour ceux qui doivent disposer d'une vue d'ensemble du ménage public (autorités, commissions, états majors administratifs), met l'accent sur les buts visés et leur ordre de priorité dans un cadre budgétaire acceptable financièrement, le second a trait d'abord à une utilisation optimale des moyens à disposition, en personnel et en matériel, pour remplir les tâches publiques.

1032 Le principe de l'emploi ménager des moyens (art. 5) découle de l'article 4 qui exige l'équilibre à moyen terme du compte de fonctionnement. L'appréciation continue de l'activité publique, en fonction des moyens financiers à disposition, présuppose une planification financière à moyen terme, qui examine l'accomplissement dans la durée des tâches publiques en fonction d'un système global de priorités. Cela vaut notamment pour les domaines dont les dépenses doivent être réduites en vue d'une nouvelle situation. A côté de la planification financière, le calcul des conséquences financières des projets de lois ou de décisions sur le budget de fonctionnement représente une facette importante de ce principe pour une gestion budgétaire économique.

1033 Le principe de l'emploi judicieux des moyens (art. 6) implique constamment, pour exécuter chaque tâche publique, une allocation calculée en vue de minimiser les charges et les coûts. Il convient d'examiner périodiquement s'il est possible d'effectuer telle action à moindres frais en combinant différemment les facteurs de production: travail, capital et organisation. Les lois fixant en général les objectifs et les modes d'accomplir les tâches, les décisions sur la façon la plus rationnelle de les exécuter, reviennent au gouvernement et à l'administration. Il convient d'éviter autant la gestion optimale d'activités superflues et la mauvaise exécution de tâches importantes, ce qui conduit à rompre avec la mentalité de l'inéluçabilité des charges et à revoir périodiquement les manières de procéder. Il est dès lors capital que l'administration dispose de spécialistes rompus aux méthodes modernes d'analyses économiques et capables de les transposer dans la pratique. Il est également important que les autorités et l'administration, sans omettre les groupes d'intérêt désirant proposer des changements, demeurent conscients des exigences que pose une gestion administrative économique et rationnelle.

1034 L'article 7 consacre, dans la loi, le principe du paiement par l'utilisateur qui fait supporter au bénéficiaire d'une prestation particulière les coûts raisonnablement exigibles. Même si ces deux derniers termes laissent subsister une marge d'appréciation importante, les autorités sont néanmoins chargées d'examiner, lors de chaque décision relative aux prestations publiques, les modes de financement par l'utilisateur: lever de nouvelles taxes ou ajuster les anciennes, conditionner une subvention à l'ajustement préalable des recettes perçues. Toutefois, le prélèvement d'une taxe ne doit pas compromettre ou rendre impossible le but visé (émoluments pour la récolte de résidus dangereux en petite quantité), voire provoquer des situations socialement ou économiquement insupportables (émoluments de justice exigés de personnes assistées). Ce principe est aussi applicable, avec les cautions citées, pour compenser des avantages économiques obtenus grâce à des installations publiques ou à des dispositions édictées.

1035 La comptabilité doit, selon l'article 9, al. 1, «donner une vue d'ensemble claire, complète et véridique de la gestion financière du patrimoine et des dettes». Les instruments adéquats pour atteindre ces objectifs sont: la

planification financière, le budget, le bilan, le compte administratif, le contrôle des crédits d'engagement et la statistique financière.

1036 Les principes de la comptabilité sont décrits dans l'article 9, al. 2. Alors que les principes de l'annualité (établissement du budget et des comptes pour chaque année civile) et de l'antériorité (budget approuvé avant le début de l'exercice concerné), de la clarté (description compréhensive et claire des chapitres et des rubriques du budget) et de l'universalité, ne posent guère de questions d'interprétation, les autres principes nécessitent des commentaires plus complets, les différences d'interprétation pouvant être grandes.

1037 Le principe du produit brut prescrit que la compensation entre recettes et dépenses est interdite afin que toutes les opérations relatives à l'accomplissement des tâches figurent dans le compte administratif. Seules sont autorisées les extournes conformes aux règles commerciales usuelles. Le principe d'échéance ou des droits constatés veut que les opérations soient comptabilisées au moment de l'origine effective des droits et des obligations comme dans le secteur privé: les charges/dépenses sont alors comptabilisées au moment où elles sont dues et les revenus/recettes lorsqu'ils sont facturés. De plus, ce principe permet de connaître exactement les créances et les dettes de la collectivité dans le compte administratif, ce qui facilite les contrôles (109, 335, 422).

1038 Le principe de la spécialité qualitative prescrit un emploi des crédits selon l'objectif visé par chaque rubrique. Cette spécialité découle de la classification administrative et spécifique du compte administratif, duquel résulte la numérotation des postes. Le fait de savoir si et à quel degré il convient de procéder à une subdivision des rubriques ou de groupes de rubriques, va dépendre de la grandeur de la collectivité ainsi que des rapports existant entre le Parlement et le gouvernement. Tandis que certains groupes de subventions, par exemple pour la promotion de la culture, sont souvent très ventilés, d'autres postes par contre, pour les constructions de routes, notamment, sont en général regroupés dans un seul compte. Le degré de détail est une question politique car en s'accroissant, il réduit d'autant la marge d'appréciation du gouvernement. Toutefois, les montants inscrits dans le budget ne sont que des autorisations au gouvernement (et non des obligations) d'effectuer les dépenses jusqu'à la somme prévue. Une spécification trop détaillée restreint la liberté d'action du gouvernement et c'est le Parlement qui décidera pratiquement chaque acte administratif. Une spécification exagérée des crédits va à l'encontre de la séparation des pouvoirs, gonfle exagérément le nombre des comptes à tenir et rend plus difficile une vue d'ensemble du budget. A contrario, une renonciation à la spécialité qualitative des crédits, groupés dès lors en comptes globaux, comporte une large délégation de compétences au gouvernement dans la gestion des crédits. Il convient donc d'obtenir un degré de structuration homogène qui évite ces deux extrêmes et sauvegarde, par le moyen des comptes récapitulatifs, le caractère uniquement informatif des aperçus d'ensemble.

1039 La spécialité quantitative implique, au préalable, pour tout dépassement de crédit, une autorisation de l'organe compétent qui, selon l'urgence de la demande, peut être soit le Parlement, soit le gouvernement (art, 28 et 29). Des transferts de crédits entre les comptes sont interdits car ils transgressent les principes de la spécialité quantitative et qualitative.

1040 Le report automatique des soldes de crédits sur l'exercice suivant, qui est d'usage courant dans la comptabilité carcérale, n'est plus possible. Il en résulte que, lors de la décision sur le budget, les crédits effectivement utilisés durant l'exercice courant ne sont pas connus, les soldes disponibles n'apparaissant que lors du bouclage des comptes de l'année en cours. Par un usage suffisamment souple des crédits supplémentaires, conséquence normale du non-épuiement des crédits de l'année précédente, pour des raisons particulières, on peut éviter la pratique, à laquelle certains se disent

contraints, de l'entière utilisation, à n'importe quel prix, des crédits annuels votés. De tels abus doivent être sanctionnés par le contrôle des finances. Pour cette raison, il convient donc de respecter le principe de la spécialité temporelle.

1041 On a sciemment renoncé à énoncer d'autres principes budgétaires, notamment à propos de la politique financière adaptée à la conjoncture et à la croissance pour donner aux prescriptions de la gestion financière un aspect concret et exécutable par les autorités et l'administration. Ainsi, les articles 18 (amortissements supplémentaires pour rembourser des dettes en période de haute conjoncture et réduire le découvert du bilan) et 31 (budget complémentaire pour créer des possibilités de travail) tiennent compte des objectifs de politique conjoncturelle dans le processus budgétaire. De plus, la loi ne comprend pas de règles de politique économique et financière difficilement appréciables en tant que principes juridiques contraignants (par exemple, péréquation économique régionale, activités conformes à la croissance, ménagement des ressources naturelles, etc.).

1.5 Fonds et financements spéciaux

1042 Les raisons qui ont conduit à la création des fonds ne s'expliquent que dans une perspective historique. Anciennement, à cause de l'absence d'un marché des capitaux développé, il fallait d'abord accumuler des moyens financiers avant de pouvoir procéder à la réalisation d'une tâche. Ce capital en numéraire accumulé en vue d'un but précis, était dès lors «lié». Aujourd'hui, il faut partir de l'idée que la trésorerie, de par sa définition même, est mobilisable pour n'importe quel objectif. Une gestion rationnelle des disponibilités n'existe qu'en fonction des besoins en liquidités, l'état de la caisse étant, pour l'ensemble des activités de la collectivité, aussi réduit que possible. De plus, aujourd'hui, le marché développé de l'argent et des capitaux permet une gestion de caisse rémunératrice, l'origine des moyens utilisés ne jouant aucun rôle. Dès lors, l'accumulation d'argent en provenance d'une seule source, pour un but précis, est devenue économiquement irrationnelle, ce qui rend caduques les finalités prévues historiquement pour les fonds. Il faut faire, dès lors, la distinction entre l'obtention des capitaux, leur placement rémunérateur à court terme et leur emploi définitif pour assumer une tâche publique.

1043 Le système des fonds doit donc être remanié, ce qui implique d'abord la séparation des legs et fondations- qui ne figurent dorénavant plus dans les comptes annuels et au bilan - d'avec les fonds proprement dits selon le nouveau modèle. Les financements spéciaux, selon l'article 13, consistent en moyens financiers, affectés de par la loi, pour remplir une tâche publique (453-455). Leur base juridique doit revêtir la forme d'une loi ou d'une disposition de nature équivalente car leur création représente une décision importante de politique financière. Les fonds qui ont actuellement leur origine dans une décision du pouvoir exécutif doivent être légalisés durant la période de passage au modèle de compte ou bien être supprimés. Les paragraphes 5 et 6 obligent le gouvernement à veiller, qu'en temps voulu, les moyens soient disponibles et lui donnent aussi la compétence de supprimer des financements spéciaux dont le but n'existe plus ou ne peut être atteint. La loi-modèle laisse ouverte la question de savoir si les divers financements spéciaux représentent des moyens en vue de dépenses liées ou nouvelles.

1044 Le droit budgétaire connaît divers types de fonds. Un premier groupe comprend les fonds formés par des legs ou des fondations, soit des sommes librement affectées par des tiers à un but déterminé. Souvent nombreux, ils ne représentent cependant pas, quant à leurs montants, la catégorie principale des fonds. Comme ces moyens ne proviennent pas des disponibilités générales de la collectivité, les dépenses en résultant ne sont soumises ni au référendum financier, ni à la procédure d'autorisation devant le pouvoir législatif. Ces

patrimoines étant immédiatement affectés par la volonté du donateur, les autorités doivent garantir une gestion des biens conforme à cette dernière.

1045 Les financements spéciaux, définis au paragraphe 1043, représentent un deuxième type de fonds, financièrement bien plus important que le premier, puisqu'ils découlent de décisions officielles, ayant une base juridique, d'affecter des disponibilités générales pour des tâches déterminées. Toutefois, actuellement, de tels fonds ne figurent guère parmi les charges du compte administratif mais prennent la forme de réserves provenant d'excédents de revenus (455).

1046 En droit budgétaire, la délimitation des compétences entre le peuple et les autorités peut être réglée de façon très variée en matière de financements spéciaux. Il convient d'abord de déterminer pour quels buts ils sont créés et quelles incidences en découlent pour le référendum financier. Les citoyens qui décident la création d'un financement spécial peuvent déléguer au Parlement ou au gouvernement la compétence d'engager des dépenses dans un cadre financièrement limité. Dès lors, comme le référendum financier ne concerne que les dépenses nouvelles, il ne s'applique pas dans une telle situation.

1047 Un financement spécial peut servir uniquement à accumuler des moyens pour des tâches futures afin que la décision politique ultérieure puisse rapidement être appliquée. Selon l'article 13, al. 5, les moyens d'un financement spécial doivent être disponibles à temps. Cette mise à disposition effective représente une dépense nouvelle car l'affectation des moyens n'est définitive que lors de la décision populaire. Dans un tel cas, un financement spécial remplit seulement le rôle d'une réserve constituée de façon générale (à éviter si possible).

1.6 Crédits d'engagement et crédits de paiement

1048 Une fois la comptabilité définie, il convient de décrire les types de crédit et l'organisation du processus budgétaire. Les crédits d'engagements, prévus pour la réalisation de projets à long terme, sont différents des crédits budgétaires qui sont des autorisations annuelles; cette distinction a fait ses preuves dans de nombreuses collectivités.

1049 Les crédits d'engagements donnent, pour un objectif déterminé, une autorisation de procéder à des engagements financiers jusqu'à un certain montant. Selon l'article 22, al. 2, des crédits d'engagements sont aussi nécessaires pour des obligations éventuelles de la collectivité en faveur de tiers, qui dépendent d'une condition particulière (suspensive ou résolutoire) provoquant des conséquences financières d'un genre et d'un montant déterminés; alors, seulement, les dépenses correspondantes sont portées au budget d'investissement, voire de fonctionnement. Si un crédit d'engagement ne suffit pas, un crédit complémentaire doit être demandé. Cependant, les paiements effectifs ne peuvent être effectués que s'il existe un crédit budgétaire correspondant dans le compte administratif. Les crédits d'engagements permettent une amélioration de la planification et du contrôle de l'évolution de projets dont la réalisation s'étend sur plusieurs exercices (investissements, subventions aux investissements, etc.). Un crédit d'engagement implique une délégation limitée de compétence assez parallèle à celle d'un financement spécial. Toutefois, le crédit d'engagement ou le crédit-cadre sont des procédures plus simples et plus claires (art. 24).

1050 L'instrument du crédit d'engagement figure déjà dans le droit de plusieurs cantons. Cependant, il n'est utilisé en général que sous la forme de crédits d'ouvrage ou de crédits complémentaires. Selon le droit budgétaire, aussi bien les demandes de crédit à soumettre au référendum financier que les nombreux octrois de crédit qui sont de la compétence du pouvoir exécutif (garanties de subventions ou gros entretien des immeubles), soit des dépenses liées, ont le caractère de crédits d'engagements.

1051 La décision relative à un crédit d'ouvrage doit comprendre aussi le but visé et le montant maximum des dépenses autorisées. Des modifications ne peuvent donc avoir comme conséquence, ni une autre affectation (modification du tracé d'une route), ni un dépassement de crédit. Les éléments principaux d'un projet ne peuvent pas varier. Cela n'exclut pas néanmoins des adaptations à différents besoins d'exploitation, cette compétence découlant du principe de l'emploi judicieux des fonds, Toutefois, dans de telles situations, le pouvoir exécutif demeure lié par la destination prévue pour l'ensemble du projet, par le lieu d'implantation et par la conception définie selon les règles d'aménagement du territoire et de la police des constructions.

1052 Des modifications essentielles du but visé nécessitent chaque fois l'assentiment de l'organe quia accordé le crédit. Cependant, le peuple ne doit pas se prononcer deux fois sur les modalités d'exécution d'un projet car, alors, le référendum financier deviendrait - en quelque sorte - pour le citoyen un moyen de contrôle général sur l'administration. Dans ce contexte, il ne faut pas définir le terme «objectif» de façon trop étroite. Un écart important par rapport au but primitif n'a lieu que si la finalité est profondément modifiée. Dès lors, des changements importants concernant le but, le lieu d'implantation, la police des constructions, l'aménagement du territoire, qui modifient le projet, doivent indépendamment de leur incidence financière, être tranchés par l'organe qui a octroyé le crédit initial.

1053 Enfin, il faut souligner que l'octroi de crédits d'études dans le cadre des moyens déjà autorisés par le budget, sert de base pour la préparation des demandes de crédits. Cette procédure est du ressort du pouvoir exécutif et constitue donc une dépense liée.

1054 L'article 22, al. 7, charge le Parlement d'annuler les crédits d'engagements non utilisés lorsque le but est déjà atteint ou devenu sans objet. Cette compétence découle notamment des principes de l'emploi ménager et judicieux des moyens, car ils obligent les autorités à adapter la gestion administrative à de nouvelles situations. Comme le but principal du référendum financier est de garantir le citoyen contre des impôts non voulus, cette protection, - réalisée par le simple fait de la renonciation à un crédit, - porte non seulement sur l'investissement mais encore sur les dépenses d'exploitation qui en auraient résulté. Afin d'assurer au citoyen, plus particulièrement sur le plan communal, une participation la plus large possible, les crédits d'engagements doivent être supprimés, selon la directive 4.1.7, s'ils ne sont pas utilisés dans le délai de 5 ans.

1055 La réalisation d'un projet ne doit pas volontairement être répartie sur plusieurs demandes partielles de crédit qui éviteraient l'application du référendum financier. L'unité de la matière comprend tous les éléments qui s'additionnent les uns aux autres et sans lesquels le projet ne pourrait pas devenir opérationnel. Des constructions de routes par étapes - formant des unités fonctionnelles d'après le réseau existant - sont toutefois possibles. Le concept intrinsèque du projet et l'interdépendance des dépenses sont importants, que ce soit sur le plan technique ou gestionnel. Un crédit d'investissement doit dès lors comprendre toutes les dépenses qui sont nécessaires à une mise en exploitation immédiate des installations. A la dépense effective de la construction s'ajoutent les coûts des machines, les frais de déménagement ainsi que les charges des installations provisoires, y compris leur démontage, durant la période de réalisation.

1056 L'article 25 fixe les modalités des crédits complémentaires aux crédits d'engagements. L'organe compétent pour ces derniers doit se prononcer avant l'engagement de toute dépense complémentaire. Si ce mode de faire n'est pas possible sans suite dommageable pour la collectivité, le pouvoir exécutif, en dépassant sa limite de compétence, doit immédiatement informer l'organe

législatif des dépenses complémentaires à escompter. Les montants nominaux sont déterminants pour les crédits d'engagements, pour autant qu'aucune clause ne bloque les prix prévus.

1057 Afin de clarifier la terminologie, on emploie l'expression crédit complémentaire urgent lorsque des travaux doivent nécessairement être poursuivis (art. 26). On a choisi cette expression pour distinguer cette opération de celle de l'art. 25 qui est usuelle. Quant à la notion de dépassement de crédit, elle est réservée aux crédits budgétaires indispensables (art. 29).

1058 Le terme de crédit budgétaire (art. 27) correspond à la notion en usage dans les cantons. Seule la possibilité de bloquer des crédits votés est nouvelle (art. 27, al. 2). Les articles 28 et 29 règlent les modalités des crédits supplémentaires et des dépassements de crédit. Dorénavant, des crédits supplémentaires sont demandés avant que le paiement n'ait lieu ou lorsque l'échéance durant l'année en cours n'a pas encore été convenue. Dans bien des cantons, il est encore usuel de demander des crédits supplémentaires pour des dépenses déjà effectuées. Dès lors, le Parlement ne dispose plus, lors de son examen, d'une liberté de choix et se trouve pratiquement contraint de donner décharge au gouvernement. L'adoption des comptes et la décharge qui en découle pour la gestion budgétaire font partie de la procédure, si bien qu'en demandant une décision sur des crédits supplémentaires déjà utilisés, la décharge est donnée deux fois. Cette nouvelle procédure a comme conséquence que le pouvoir exécutif doit plus souvent recourir aux dépassements de crédit pour lesquels il assume alors la responsabilité.

2. Loi-modèle sur les finances des cantons

Champ d'application et principes de la gestion financière

Art. 1 Champ d'application

Les dispositions de la présente loi régissent la gestion financière, notamment la planification financière, le budget, les comptes, le contrôle des crédits d'engagement ainsi que le contrôle des finances et la statistique financière.

Cette loi est applicable à l'administration cantonale, y compris ses propres établissements non autonomes.

Art. 2 Principes

Les principes de la gestion financière comprennent les règles de la légalité, de l'équilibre budgétaire, de l'emploi judicieux et ménager des moyens, du paiement par l'utilisateur, de la rémunération des avantages économiques et de la non-affectation des impôts principaux.

Art. 3 Légalité

Les dépenses nécessitent une base légale. Elle existe notamment lorsqu'une dépense résulte de l'application immédiate ou prévisible de lois et de décisions de crédits. Les moyens en personnel et en matériel, nécessaires à l'activité administrative, y compris leur remplacement-à l'exclusion des nouvelles constructions, font notamment partie des dépenses.

Art. 4 Equilibre budgétaire

Le compte de fonctionnement doit être équilibré à moyen terme.

Art. 5 Emploi ménager des moyens

Les dépenses à engager doivent être nécessaires et supportables; elles sont examinées et effectuées selon un ordre prioritaire.

Art. 6 Emploi judicieux des moyens

Chaque projet est choisi, compte tenu de l'objectif visé, sur la base de la variante la plus favorable économiquement.

Art. 7 Paiement par l'utilisateur et rémunération des avantages économiques

Le bénéficiaire d'une prestation particulière doit en supporter, en principe, les frais raisonnablement exigibles (tout en tenant compte de sa situation sociale et économique).

Pour les avantages économiques particuliers provenant d'installations publiques ou de normes édictées, des participations raisonnablement exigibles doivent être réclamées au bénéficiaire. Ces participations ne peuvent dépasser le coût effectif.

Art. 8 Non affectation des impôts principaux

Des parts d'impôts sur le revenu et la fortune des personnes physiques ainsi que sur le bénéfice et le capital des personnes morales, y compris les impôts sur les successions et les donations, ne peuvent pas être attribuées à la couverture d'un type de tâches particulier, soit directement, soit par le moyen de financements spéciaux.

Principes et structures de la comptabilité

Art. 9 Principes de la comptabilité

La comptabilité doit donner une situation claire, complète et véridique de la gestion financière, du patrimoine et des dettes. La planification financière, le budget, le bilan, le compte administratif et la statistique financière sont établis dans ce but.

La comptabilité est établie selon les principes suivants: annualité, universalité, clarté, exactitude, sincérité, produit brut, échéance, spécialités qualitative, quantitative et temporelle des montants inscrits au budget ainsi qu'antériorité du vote du budget.

Art. 10 Bilan

Le bilan contient les patrimoines, les engagements ainsi que la fortune nette ou le découvert.

Le bilan comprend les actifs et les passifs au moment du bouclage annuel.

Art. 11 Actif

L'actif se compose des patrimoines financier et administratif, des avances aux financements spéciaux ainsi que d'un éventuel découvert.

Le patrimoine financier comprend les valeurs qui peuvent être aliénées sans nuire à l'exécution des tâches publiques.

Le patrimoine administratif comprend les valeurs indispensables à l'accomplissement des tâches publiques. Ce sont notamment les investissements et les subventions aux investissements.

Le découvert est l'excédent des engagements sur les actifs.

Art. 12 Passif

Le passif est constitué par les fonds de tiers, les engagements envers les financements spéciaux et éventuellement par la fortune nette.

Les fonds de tiers comprennent la dette publique, les provisions et les passifs transitoires.

La fortune nette est l'excédent des actifs sur les engagements.

Art. 13 Financements spéciaux

Les financements spéciaux consistent en moyens financiers, affectés de par la loi, pour remplir une tâche publique.

Les attributions aux financements spéciaux ne doivent pas dépasser les recettes affectées à ceux-ci ni les montants budgétisés.

Les avances aux financements spéciaux ne sont licites que si les recettes affectées ne couvrent provisoirement pas les dépenses.

Les engagements envers les financements spéciaux et les avances qui leur sont octroyées, doivent porter intérêt.

Les moyens des financements spéciaux doivent être disponibles à temps pour le but envisagé,

Le gouvernement annule les financements spéciaux dont le but est atteint ou ne peut plus l'être.

Art. 14 Engagements conditionnels

Les cautions et autres garanties, de même que les constitutions de gages en faveur de tiers, sont indiquées en annexe au bilan.

Art. 15 Principes d'évaluation

Les actifs figurent au bilan au plus pour leur prix d'achat ou de revient, compte tenu des amortissements et des réévaluations commandés par les circonstances.

Le transfert d'éléments du patrimoine financier dans le patrimoine administratif s'opère au prix d'achat ou de revient, y compris une charge d'intérêt appropriée.

Les biens qui ne sont plus utilisés à des fins d'utilité publique sont transférés du patrimoine administratif dans le patrimoine financier à leur valeur résiduelle.

La vente de biens à des tiers est effectuée à la valeur marchande. s Les prêts et participations doivent être estimés dans la règle d'après les principes commerciaux.

Art. 18 Compte administratif

Le compte administratif comprend les dépenses et les recettes nécessaires à l'accomplissement des tâches publiques.

Les dépenses consistent en affectations du patrimoine financier pour remplir les tâches publiques.

Les recettes sont les opérations financières qui augmentent la fortune nette ou diminuent le découvert; elles proviennent aussi de la cession de biens du patrimoine administratif et des prestations de tiers pour la constitution de biens du patrimoine administratif.

Le compte administratif comprend le compte de fonctionnement et le compte des Investissements.

Art. 17 Compte de fonctionnement

Le compte de fonctionnement comprend, pour un exercice, les charges et les revenus qui modifient la fortune nette ou le découvert.

Art. 18 Amortissements

Les biens du patrimoine administratif sont amortis selon le principe d'un autofinancement approprié compte tenu de la situation économique et financière. L'amortissement est effectué sur la valeur résiduelle des dépenses.

Pour autant que la situation financière et conjoncturelle le permette, le budget peut contenir des amortissements supplémentaires.

Les prêts et les participations du patrimoine administratif sont amortis selon les principes commerciaux.

Le découvert doit être amorti à moyen terme en tenant compte de la situation conjoncturelle.

Pour les amortissements des établissements, des dispositions particulières sont applicables.

Art. 19 Imputations Internes

Les imputations internes sont des facturations de prestations effectuées entre divisions administratives.

Les imputations internes sont recommandées pour obtenir une facturation plus précise envers des tiers et des financements spéciaux, pour assurer une gestion plus économique de l'accomplissement des tâches ou pour permettre la comparabilité entre les comptes.

Art. 20 Comptabilité analytique

Une comptabilité analytique peut être tenue en vue de déterminer les taxes relatives à certaines prestations ou pour assurer une gestion économique.

Pour les propres établissements non autonomes, Il convient d'ajouter au budget et aux comptes, les investissements et leur financement.

Art. 27 Compte des investissements

Le compte des investissements comprend les opérations financières qui créent le patrimoine administratif. La durée d'utilisation des propres biens et des objets subventionnés s'étend sur plusieurs années.

Il fait apparaître l'investissement brut, l'investissement net, l'autofinancement ainsi que l'insuffisance ou l'excédent de financement.

Types de crédits

Art. 22 Crédit d'engagement

Un crédit d'engagement est une autorisation de procéder, pour un objectif visé, à des engagements financiers d'un montant déterminé. Il est particulièrement indiqué pour les dépenses qui s'étendent sur plusieurs années.

Le crédit d'engagement doit être demandé, particulièrement pour les constructions, les subventions d'exploitation et d'investissement et pour les obligations conditionnelles.

Un crédit d'engagement est autorisé sous forme de crédit d'ouvrage, de crédit-cadre ou de crédit complémentaire.

Les tranches de dépenses figurent au budget annuel selon le principe du produit brut.

Un crédit d'engagement net peut être demandé lorsque les subventions à recevoir ont force de loi ou que le crédit est destiné à des prestations, fixées à l'avance, à des tiers.

Les demandes importantes de crédit d'engagement sont soumises au Parlement avec un message, qu'elles soient soumises au référendum facultatif ou obligatoire, voire décidées en dernier ressort par le Parlement.

Un crédit d'engagement est périmé dès que le but est atteint ou devenu sans objet. Le Parlement diminue ou annule les crédits d'engagement pour des projets sensiblement réduits ou supprimés, que le crédit ait été approuvé par le peuple ou par le Parlement, lorsque la réduction dépasse la limite du référendum financier facultatif; dans tes autres cas, le gouvernement est compétent.

Un crédit d'engagement est bouclé immédiatement après la terminaison d'un projet.

Art. 23 Crédit d'ouvrage

Un crédit d'ouvrage est un crédit d'engagement pour un seul projet.

Art. 24 Crédit-cadre

Un crédit-cadre est une autorisation générale de dépense sous forme d'un crédit d'engagement pour un programme.

Une décision sur un crédit-cadre précise l'organe compétent pour répartir la somme entre les divers crédits d'ouvrage.

Art. 25 Crédit complémentaire (additionnel)

Si un crédit d'engagement accordé s'avère insuffisant, avant ou lors de l'accomplissement du projet prévu, un crédit complémentaire doit être demandé avant tout nouvel engagement.

Si un crédit d'engagement contient une clause d'indexation des prix, les dépenses liées au renchérissement sont approuvées avec le budget. En cas de baisse de prix, le crédit est réduit d'autant.

Art. 26 Dépassement de crédit d'engagement

Si la demande d'un crédit complémentaire avant son engagement n'est possible qu'avec des conséquences dommageables importantes, le gouvernement doit informer sans délai le Parlement des dépenses additionnelles escomptées pour autant que la dépense totale dépasse la limite du référendum facultatif.

Art. 27 Crédit budgétaire

Un crédit budgétaire est une autorisation annuelle de dépense d'un montant déterminé dans le compte administratif; il est accordé au gouvernement par le Parlement pour un but précis.

Pour des dépenses prévisibles mais dont la base légale manque encore, lors de l'élaboration et du vote du budget, les crédits budgétaires correspondants sont mentionnés, dans le budget, comme bloqués, jusqu'à l'entrée en vigueur de la base juridique y relative.

Art. 28 Crédit supplémentaire

Si un crédit budgétaire est insuffisant pour remplir la tâche prévue, un crédit supplémentaire doit être demandé. L'article 29 demeure réservé.

Art. 29 Dépassement de crédit budgétaire

Si l'engagement d'une dépense, non ou insuffisamment prévue au budget, ne nécessite aucun délai, sans conséquence dommageable pour la collectivité, le gouvernement peut décider l'utilisation anticipée d'un crédit.

Les dépassements de crédit sont permis pour des dépenses auxquelles correspondent, durant le même exercice, des recettes y relatives.

Plan financier-budget et comptes

Art. 30 Plan financier

Le gouvernement établit périodiquement un plan financier. 2 Le plan financier comprend au moins:

- a) une vue d'ensemble des charges et des revenus du compte de fonctionnement;
- b) une synthèse des investissements;
- c) une estimation des besoins financiers découlant des lettres a) et b) ainsi que des possibilités de financement;
- d) une vue d'ensemble de l'évolution de la fortune et de l'endettement.

Le gouvernement adresse le plan financier au Parlement pour qu'il en prenne connaissance. Lors de la présentation du budget, le gouvernement informe l'assemblée des modifications importantes survenues au plan financier.

Art. 31 Budget

Le budget est réparti selon la classification administrative et d'après le plan comptable du compte administratif.

Le budget est établi d'après le plan financier; il fait l'objet d'un commentaire et comprend des tableaux d'ensemble sous forme de statistiques consolidées.

Si un ralentissement de l'activité économique est prévisible, un budget complémentaire est élaboré. Le gouvernement peut proposer son approbation avec des conditions.

Si le Parlement n'approuve pas le budget jusqu'au 31 décembre, le gouvernement est autorisé à engager les dépenses indispensables aux activités administratives.

Art. 32 Comptes

Le compte administratif a la même structure que le budget; il est soumis, par analogie, aux mêmes principes.

Le compte administratif doit être complété par:

- a) le bilan avec une situation de la fortune et des dettes;
- b) les comptes des propres établissements non autonomes;
- c) les comptes des legs et des fondations;
- d) la justification des écarts importants par rapport au budget, y compris les crédits supplémentaires;
- e) la liste des crédits d'engagement utilisés et encore disponibles ainsi que les crédits bouclés avec la justification d'éventuels écarts;
- f) la situation des modes de financement pour l'ensemble des opérations financières;
- g) la classification fonctionnelle des dépenses.

Lorsque des budgets et des comptabilités séparées sont tenus pour des propres établissements non autonomes, leurs recettes et leurs dépenses sont consolidées et présentées avec le compte administratif dans un document récapitulatif et commenté.

Le gouvernement soumet au Parlement le compte annuel jusqu'à la fin du mois de mai.

Le Parlement examine le compte annuel et donne décharge au gouvernement et à l'administration de la justice.

Organes et compétences

Art 33 Gouvernement

Le gouvernement est compétent pour, notamment:

- a) la préparation du projet de budget, des divers crédits encore nécessaires et des comptes à l'intention du Parlement;
- b) l'élaboration du plan financier;
- c) l'engagement des dépenses prévues au budget pour autant que les départements ne soient pas compétents;
- d) les autorisations pour les dépassements de crédits;
- e) l'achat de terrains non affectés à des tâches publiques (patrimoine financier). Pour des achats importants de terrains, la commission des finances doit être entendue;
- f) le changement d'affectation de biens du patrimoine administratif pour autant qu'aucune décision en matière de construction n'en résulte;
- g) le transfert au patrimoine financier d'éléments du patrimoine administratif ne remplissant plus leur but;
- h) le lancement des emprunts à long terme.

Art.34 Département des finances

Le département des finances est compétent pour, notamment:

- a) l'organisation de l'ensemble de la comptabilité et des archives comptables;
- b) la préparation des ordonnances relatives à la gestion financière et l'utilisation des crédits;
- c) l'élaboration de directives pour l'administration des finances;
- d) la préparation du plan financier, du budget, des crédits supplémentaires et complémentaires et des comptes;
- e) l'approbation des autorisations départementales relatives à l'engagement des crédits budgétaires à partir d'un certain montant;
- f) la rédaction d'avis sur les affaires ayant une incidence financière;
- g) l'administration des opérations de comptabilité et de caisse pour autant que d'autres organes n'en soient pas chargés;
- h) la conduite de procès relatifs à des prétentions financières pour autant qu'elles ne soient pas de la compétence d'un autre organe;
- i) l'obtention de crédits à court terme nécessaires au maintien d'une trésorerie suffisante;
- k) la préparation des décisions relatives au lancement d'emprunts à long terme;
- l) le placement et la gestion du patrimoine financier à des conditions judicieuses de sécurité et de rapport; l'art. 33, litt a) demeure réservé;
- m) l'élaboration de la statistique financière pour autant qu'elle ne soit pas élaborée par d'autres instances;
- n) l'autorisation de tenir des comptabilités séparées pour des entités importantes de l'administration;
- o) la diffusion de conseils aux départements en matière de finances.

Art. 35 Services

Chaque service est responsable pour:

- a) la gestion économique aussi parcimonieuse que possible des crédits et des éléments de patrimoine mis à sa disposition;
- b) la défense adéquate de ses droits en matière pécuniaire à l'égard de tiers;
- c) le respect des règles relatives au contrôle des crédits et à la tenue correcte des livres et des inventaires;
- d) la préparation minutieuse des documents requis de lui pour la gestion financière.

Une écriture comptable ne peut être ordonnée que sur la base d'une pièce écrite du service compétent.

Les fonctions d'ordonnateur et de caissier doivent, dans la règle, être assumées par des personnes différentes.

Pour le remboursement des créances, un délai de paiement ne peut être accordé que si la prétention n'est pas mise davantage en péril. Un intérêt et, dans la mesure du possible, des garanties sont exigés.

Un dégrèvement n'est accordé que s'il est établi que la poursuite n'a pas de chance de succès ou que les frais sont en disproportion évidente avec la créance à récupérer.

Contrôle des finances

Art. 36 Compétences

Le contrôle des finances est effectué par un service autonome et indépendant qui est administrativement subordonné au département des finances. Il est dirigé par un spécialiste de la révision.

Le contrôle des finances, en tant qu'organe spécialisé de la surveillance financière, est à disposition du Parlement pour l'exercice de sa haute surveillance sur le gouvernement, l'administration, les tribunaux et du département des finances pour les contrôles usuels.

Le contrôle des finances peut s'adjoindre des spécialistes lorsqu'un mandat de contrôle nécessite des connaissances particulières.

Le contrôle des finances donne à la commission des finances une vue d'ensemble sur les rapports de révision; Il peut demander à cette dernière des instructions complémentaires pour l'exercice de son mandat. Le contrôle des finances informe le département des finances ainsi que le département concerné ou l'administration de la justice du résultat de ses contacts avec la commission des finances.

Art. 37 Principes du contrôle

Le contrôle des finances exerce son activité d'après les critères mentionnés dans la présente loi et selon les principes généralement reconnus en matière de révision.

Art. 38 Domaines d'activités

La surveillance du contrôle des finances s'étend à l'administration cantonale et à ses subdivisions, aux tribunaux et aux établissements propres cantonaux non autonomes.

Le contrôle des finances peut être chargé de l'examen des comptes d'établissements et d'entreprises qui sont chargés par l'Etat d'une tâche publique et qui reçoivent de ce dernier une participation financière ou auquel l'Etat participe financièrement.

Art. 39 Charges

Le contrôle des finances est notamment compétent pour:

- a) l'examen courant de la comptabilité sous les angles juridique, comptable et économique;
- b) le contrôle des livres tenus par les services;
- c) le contrôle des valeurs du patrimoine et des inventaires;
- d) la coordination des activités de contrôle;
- e) la révision des comptes de construction;
- f) la participation à l'élaboration de prescriptions sur les services de caisse, la tenue des inventaires, le contrôle, la révision et la comptabilité;
- g) l'examen de l'organisation des services de caisse et de comptabilité en veillant à l'efficacité des mesures de contrôle en vigueur.

Le contrôle des finances ne doit pas, dans la règle, être chargé de tâches administratives.

Art. 40 Obligation de renseigner

Toutes les décisions du Parlement, du gouvernement et de l'administration de la justice ainsi que les prescriptions des départements et services qui tiennent une comptabilité, sont soumises au contrôle des finances.

Les organes soumis à la surveillance du contrôle des finances doivent lui fournir, sur demande, tout renseignement ou document nécessaire à l'accomplissement de ses tâches.

Les organes de révision soumettent leur rapport de contrôle au service du contrôle des finances. Ce dernier peut établir des directives pour la suite à donner aux remarques des réviseurs.

Art. 41 Remarques de révision

Lors de manquements graves, le contrôle des finances informe le département compétent, l'administration de la justice et le département des finances. Il peut formuler des propositions dans son rapport.

Le département ou le service concerné peut prendre position, par écrit dans le délai de trois mois, sur le rapport qui contenait des points contestables.

Lorsque le contrôle des finances découvre une opération sanctionnable pénalement, il l'annonce au département compétent, à l'administration de la justice et au département des finances qui veillent immédiatement aux mesures à prendre.

Tant qu'une enquête du contrôle des finances n'est pas classée, aucun nouvel engagement, ni paiement y relatif ne peut être effectué sans l'approbation du département des finances.

Le gouvernement se prononce en dernier lieu, sur proposition du département des finances ou du département compétent, sur les remarques de révision contestées.

3. Directives pour le droit budgétaire des communes

1. Champ d'application

Les prescriptions du droit financier sont applicables aux communes, aux établissements autonomes et non-autonomes des communes, aux syndicats intercommunaux ainsi qu'aux autres corporations de droit public au niveau communal.

2. Principes de la gestion budgétaire

- 2.1 La gestion budgétaire est fondée sur les principes de la légalité, l'équilibre budgétaire, l'emploi ménager et judicieux des moyens et la non-affectation des impôts principaux.
- 2.2 Les dépenses et les recettes nécessitent une base juridique soit dans une loi, soit dans une disposition acceptée par le pouvoir délibérant de la commune. Une dépense est liée notamment quand elle est prévisible lors de la décision relative à l'attribution de compétences et quand le choix des moyens et le moment de la dépense sont clairement déterminables lors de son autorisation.
- 2.3 Lorsqu'une opération est entièrement réglée dans l'année, elle peut être décidée dans le cadre du budget pour autant que le règlement communal l'autorise.
- 2.4 Pour les principes de l'équilibre budgétaire, de l'emploi ménager des moyens ainsi que ceux du paiement par l'utilisateur et de la rémunération des avantages économiques, les articles 4 à 8 de la loi-modèle sur les finances des cantons sont applicables.

3. Principes et structures de la comptabilité

Dans ce domaine, les articles 9 à 21 de la loi-modèle sont applicables.

4. Types de crédits

4.1 Crédit d'engagement

Un crédit d'engagement autorise l'autorité exécutive communale à procéder, pour l'objectif visé, à des engagements financiers jusqu'au montant fixé.

- 4.1.1 Un crédit d'ouvrage est un crédit d'engagement pour un seul objet, notamment pour:
 - a) les investissements et les subventions aux investissements dont l'exécution s'étend sur plusieurs périodes comptables
 - b) l'achat et le transfert de terrains dans le patrimoine administratif
 - c) l'octroi de subventions qui seront échues durant des exercices ultérieurs
 - d) des décisions portant sur des engagements conditionnels (cautionnements et garanties).
- 4.1.2 Si avant ou au cours de l'exécution d'un projet, il apparaît que le crédit d'ouvrage décidé est insuffisant, un crédit complémentaire doit être demandé avant la passation de nouveaux engagements.
- 4.1.3 Si la procédure citée sous chiffre 4.1.2 n'est pas possible sans conséquences dommageables pour la commune, l'autorité exécutive autorise un dépassement de crédit d'engagement et informe l'organe compétent des dépenses complémentaires attendues, dans les meilleurs délais.
- 4.1.4 Des crédits d'engagements sont décidés dans la règle sous forme de montants bruts. Un crédit net peut être demandé lorsque les subventions à recevoir sont connues de façon définitive quant à leur nature et à leur montant (ou lorsque le crédit est destiné à des prestations, fixées à l'avance, à des tiers).
- 4.1.5 Le mode de financement et les coûts ultérieurs d'exploitation doivent être commentés dans l'exposé des motifs concernant la décision d'investissement.
- 4.1.6 Un crédit d'engagement doit être bouclé immédiatement après la terminaison de l'ouvrage. Il est soumis à la même procédure d'examen et d'approbation que le compte annuel communal.
- 4.1.7 Un crédit d'engagement est périmé dès que le but est atteint, devenu sans objet ou lorsque son utilisation n'a pas encore commencé après un délai de 5 ans.

4.2 Crédit budgétaire

Un crédit budgétaire autorise l'autorité exécutive communale à utiliser, pour le but visé, un certain montant prévu dans le budget de l'année déterminante.

- 4.2.1 Si un crédit budgétaire ne suffit pas pour remplir la tâche prévue, un crédit supplémentaire doit être demandé.
- 4.2.2 Si la dépense ne supporte aucun délai, le pouvoir exécutif communal peut décider un dépassement de crédit. Aucun crédit supplémentaire n'est nécessaire pour les dépenses liées qui doivent être engagées jusqu'à la décision de l'assemblée élue ou de l'assemblée de commune ainsi que pour toute charge découlant, durant la même année, d'une recette correspondante. Les dépassements de crédit doivent être justifiés dans le compte annuel.

5. Plan financier

- 5.1 Le pouvoir exécutif communal établit périodiquement un plan financier à moyen terme.

- 5.2 Le plan financier contient notamment: a) une vue d'ensemble sur les charges et les revenus du compte de fonctionnement b) une récapitulation des investissements c) une estimation des besoins de financement et des données sur les possibilités de financement d) une vue d'ensemble sur l'évolution du patrimoine et de l'endettement.
- 5.3 Le plan financier doit être communiqué à l'assemblée élue voire à l'assemblée de commune.

6. Budget

- 6.1 Le budget du compte de fonctionnement est établi de telle façon que les charges soient couvertes par les revenus. Un excédent de charges ne peut être budgétisé que lorsqu'il est couvert par la fortune nette. Le compte de fonctionnement est équilibré à moyen terme.
- 6.2 Si l'excédent de charges budgétisé dépasse la fortune nette, il convient de proposer soit des modifications au budget, soit une augmentation du taux d'impôt. Un excédent de charges qui ne serait pas couvert par la fortune nette nécessite l'accord du département de l'intérieur.
- 6.3 Le budget est réparti selon la classification administrative ou selon les tâches, voire d'après le plan comptable général du compte administratif.
- 6.4 Le projet de budget comprend les postes du budget de l'année en cours et ceux du dernier compte bouclé. Des différences importantes par rapport au budget courant doivent être justifiées.
- 6.5 Le projet de budget fait l'objet d'un commentaire et contient dès tableaux statistiques appropriés.
- 6.6 Le projet de budget doit être soumis à l'organe compétent en temps voulu afin qu'il puisse être discuté et voté. Le budget et le taux d'impôt sont décidés dans une votation d'ensemble.
- 6.7 Si le budget n'est pas approuvé le 31 décembre de l'année précédente, l'autorité exécutive est autorisée à engager les dépenses nécessaires aux activités administratives.

7. Comptes

- 7.1 Le compte administratif a la même structure que le budget; il est soumis par analogie aux mêmes principes.
- 7.2 Le document établi comprend le compte administratif, le bilan avec une situation de la fortune, des dettes et de l'évolution des crédits d'engagements. Au résultat des comptes, il convient d'ajouter les transactions financières selon leur nature et les valeurs comptables compte tenu des amortissements appropriés.
- 7.3 Le compte administratif comprend les chiffres du budget et ceux des comptes de l'exercice précédent. Les différences importantes par rapport au budget doivent être justifiées. Les comptes sont commentés dans un rapport.
- 7.4 Les comptes doivent être soumis à l'autorité de surveillance cantonale dans le délai fixé.

8. Compétences financières des organes

- 8.1 L'Etat édicte des prescriptions sur:
- la structure et la classification des budgets et des comptes
 - la comptabilisation et le bouclage des crédits d'engagements
 - la garde des pièces comptables, des justificatifs et des titres
 - les amortissements et l'estimation des actifs et passifs
 - le placement des fonds communaux
 - l'enseignement et la formation continue du personnel comptable communal
 - la statistique des finances communales
 - l'administration des fondations.
- 8.2 L'autorité exécutive communale est notamment chargée, en matière financière, des tâches suivantes:

- a) propositions en matière de crédits et de comptes à l'organe compétent dont elle dépend (assemblée délibérante) ainsi que l'exécution des décisions
 - b) la surveillance immédiate de l'administration et du ménage de la commune y compris les établissements qui lui sont rattachés
 - c) le recours à l'emprunt pour financer les dépenses décidées
 - d) l'achat et la vente de terrains dans le cadre des compétences énoncées dans le règlement communal
 - e) le placement des fonds communaux.
- 8.3 La commission des finances examine le budget, les demandes de crédits d'engagement et de crédits supplémentaires ainsi que les comptes. Elle a accès à toutes les pièces nécessaires à son examen.

4. Extraits du plan comptable général

Bilan

1. Actif

Patrimoine financier

10 Disponibilités

Avoirs disponibles en tout temps, pouvant servir immédiatement comme moyens de paiement.

11 Avoirs

Avoirs fondés sur un droit à caractère public ou privé de la collectivité envers d'autres collectivités publiques ou des privés. Il s'agit de créances qui sont, par nature, réalisables à court terme et convertibles, suivant leurs échéances, en moyens de paiement.

12 Placements

Placements du patrimoine financier. Ils peuvent être aliénés sans nuire à l'exécution des tâches publiques.

13 Actifs transitoires

Revenus connus concernant l'exercice en cours à encaisser lors de l'exercice suivant et dépenses faites pendant l'exercice en cours mais concernant l'exercice suivant.

Il s'agit de comptes correctifs qui sont établis avant la clôture de l'exercice en cours et qui doivent être balancés au début de l'exercice suivant.

Patrimoine administratif

14 Investissements

Valeur comptable des biens non réalisables nécessaires à l'exécution des tâches publiques (prix d'acquisition ou de revient diminué des amortissements).

15 Prêts et participations permanentes

Prêts et participations nécessaires à l'exécution des tâches publiques. Les participations donnent à la collectivité le droit de prendre part aux décisions.

Dans les cas limites, ou lors de la ventilation de sommes globales avec certains montants de peu d'importance, c'est le principe de la prédominance qui vaut pour l'imputation.

16 Subventions d'investissements

Subventions accordées par la collectivité à des tiers pour des investissements que la collectivité désire promouvoir. Elles sont portées à l'actif.

Dans les cas limites, ou lors de la ventilation de sommes globales avec certains montants de peu d'importance, c'est le principe de la prédominance qui vaut pour l'imputation.

17 Autres dépenses à amortir

Autres dépenses destinées à l'exécution de tâches publiques portées à l'actif.

Financements spéciaux

18 Avances aux financements spéciaux

On parle de financement spécial.. lorsque, sur la base de dispositions légales ou réglementaires, des recettes particulières sont totalement ou partiellement affectées à l'exécution d'une tâche publique. Dans le cadre de la classification institutionnelle, les charges/dépenses correspondantes sont comptabilisées dans un chapitre relatif à ce financement spécial. Dans le cas où les revenus/recettes affectés sont insuffisants pour couvrir, au cours de la période comptable, les charges/dépenses relatives au financement spécial, l'excédent des charges doit être couvert soit par la diminution des excédents de revenus antérieurs, soit par une avance de la collectivité (comptes 18), soit, le cas échéant, par ces deux solutions simultanément (voir aussi les chapitres 28, 38 et 48 - exemples comptables: 7^e partie, chiffre 5).

Découvert

19 Découvert

Le troisième degré de la clôture du compte des investissements (rubrique 912) aboutit à la variation de la fortune nette. Ce résultat est reporté au bilan. S'il s'agit d'une diminution de fortune, il convient de réduire le poste correspondant au bilan (chapitre 29). Au cas où cette diminution est supérieure à la fortune existant au début de la période, la différence est à enregistrer dans le présent chapitre 19. Reste le cas où le bilan comportait un découvert en début de période. Ce découvert sera alors augmenté de l'excédent de charges ou diminué de l'excédent de revenus de l'exercice.

Pour mémoire

Engagements conditionnels

Ces engagements doivent figurer au bilan sans pour autant y être comptabilisés. Il s'agit d'engagements de la collectivité en faveur de tiers, dont l'exécution n'intervient que sous certaines conditions. Le montant maximal et la nature de ces engagements sont fixés d'avance (cautions, garanties de déficit).

Plan comptable général des collectivités publiques

Bilan		Compte de fonctionnement		Compte des investissements		Clôture	
1 Actif	2 Passif	3 Charges	4 Revenus	5 Dépenses	6 Recettes	9 Clôture	
Patrimoine financier	Engagements	Charges de personnel	Impôts	Investissements propres	Transfert au patrimoine financier	9 Compte de fonctionnement	
10 Disponibilités	20 Engagements courants	300 Autorités, commissions et juges	400 Impôts sur le revenu et la fortune	500 Terrains non bâtis	600 Terrains non bâtis	91	Compte des investissements
100 Caisse	200 Créanciers	301 Personnel administratif et d'exploitation	401 Impôts sur le bénéfice et le capital	501 Ouvrages de génie civil	601 Ouvrages de génie civil	910	Investissement net
101 Chèques postaux	201 Dépôts	302 Personnel enseignant	402 Impôts fonciers	503 Terrains bâtis	603 Terrains bâtis	911	Financement
102 Banques	202 Réserves de crise	303 Assurances sociales	403 Impôts sur les gains en capital	505 Forêts	605 Forêts	912	Variation de fortune nette
11 Avoirs	203 Dédommagements à des collectivités publiques	304 Caisses de pensions et de prévoyance	404 Droits de mutation et de timbre	506 Mobilier, machines, véhicules	606 Mobilier, machines, véhicules	92 Bilan	
110 Accréditifs	204 Subventions à verser	305 Assurance-maladie et accidents	405 Impôts sur les successions et les donations	507 Marchandises et approvisionnements	607 Marchandises et approvisionnements	920	Bilan d'ouverture
111 Comptes courants	205 Subventions à redistribuer	306 Prestations en nature	406 Impôts sur la propriété et sur la dépense	509 Autres biens	609 Autres biens	921	Bilan de clôture
112 Impôts à encaisser	206 Comptes courants	307 Prestations aux retraités	407 Impôts sur la consommation	52 Prêts et participations permanentes	61 Contributions de tiers		
113 Dédommagements de collectivités publiques	208 Compte de liaison entre deux périodes comptables	308 Personnel temporaire	41 Patentes, concessions	521 Cantons	62 Remboursements de prêts et de participations permanentes		
114 Subventions de collectivités publiques	209 Autres engagements	309 Autres charges de personnel	42 Revenus des biens	522 Communes	621 Cantons		
115 Autres débiteurs	21 Dettes à court terme	31 Biens, services et marchandises	420 Banques	523 Propres établissements	622 Communes		
116 Avoirs à terme fixe	210 Banques	310 Fourniture de bureau, imprimés et matériel d'enseignement	421 Créances	524 Sociétés d'économie mixte	623 Propres établissements		
118 Compte de liaison entre deux périodes comptables	211 Collectivités publiques	311 Mobilier, machines, véhicules	422 Capitaux du patrimoine financier (sans les immeubles)	525 Institutions privées	624 Sociétés d'économie mixte		
119 Autres créances	212 Entreprises publiques autonomes	312 Eau, énergie, combustibles	423 Immeubles du patrimoine financier	526 Personnes physiques	625 Institutions privées		
12 Placements	213 Placements effectués par le personnel	313 Autres marchandises	424 Gains comptables sur les placements du patrimoine financier	527 Etranger	626 Personnes physiques		
120 Valeurs à revenu fixe	219 Autres dettes à court terme	314 Prestations de tiers pour l'entretien des immeubles	425 Prêts du patrimoine administratif	56 Subventions accordées	627 Etranger		
121 Actions et parts sociales	22 Dettes à moyen et long termes	315 Prestations de tiers pour l'entretien d'objets mobiliers	426 Participations permanentes du patrimoine administratif	560 Confédération	634 Facturation à des tiers		
122 Prêts	220 Emprunts hypothécaires	316 Loyers, fermages et redevances d'utilisation	427 Immeubles du patrimoine administratif	561 Cantons	631 Ouvrages de génie civil		
123 Immeubles	221 Reconnaissances de dettes	317 Dédommagements	428 Autres revenus	562 Communes	633 Terrains bâtis		
124 Mobilier, machines, véhicules	222 Bons de caisse	318 Honoraires et prestations de service	43 Contributions	563 Propres établissements	64 Remboursements de subventions accordées		
125 Marchandises et approvisionnements	223 Emprunts par obligations	319 Frais divers	430 Contributions de remplacement	564 Sociétés d'économie mixte	640 Confédération		
129 Autres placements	228 Dettes en monnaies étrangères	32 Intérêts passifs	431 Emoluments administratifs	565 Institutions privées	641 Cantons		
13 Actifs transitoires	229 Autres dettes à moyen et long termes	320 Engagements courants	432 Recettes hospitalières et d'établissements spécialisés, pensions	566 Personnes physiques	642 Communes		
130 Intérêts	23 Engagements envers des entités particulières	321 Dettes à court terme	433 Ecologies	567 Etranger	643 Propres établissements		
131 Loyers, fermages et redevances de droit de superficie	230 Propres établissements	322 Dettes à moyen et long termes	434 Autres redevances d'utilisation et prestations de service	57 Subventions redistribuées	644 Sociétés d'économie mixte		
132 Assurances	231 Caisses de pensions	323 Dettes envers des entités particulières	44 Parts à des recettes et contributions sans affectation	570 Confédération	645 Institutions privées		
139 Autres comptes transitoires	232 Caisses d'épargne	324 Autres intérêts passifs	440 Part à des recettes fédérales	571 Cantons	646 Personnes physiques		
Patrimoine administratif	233 Fonds et fondations	33 Amortissements	441 Part à des recettes cantonales	572 Communes	665 Subventions acquises		
14 Investissements	234 Fonds destinés à couvrir les risques matériels non assurés	330 Patrimoine financier	442 Contributions de remplacement	573 Propres établissements	660 Confédération		
140 Terrains non bâtis	24 provisions	331 Patrimoine administratif - Amortissements ordinaires	443 Recettes hospitalières et d'établissements spécialisés, pensions	574 Sociétés d'économie mixte	661 Cantons		
141 Ouvrages de génie civil	240 Compte de fonctionnement	332 Patrimoine administratif - Amortissements complémentaires	444 Contributions cantonales	575 Institutions privées	662 Communes		
143 Terrains bâtis	241 Compte des investissements	333 Découvert	445 Contributions communales	576 Personnes physiques	663 Propres établissements		
145 Forêts	25 Passifs transitoires	34 Parts et contributions sans affectation	45 Dédommagements de collectivités publiques	58 Autres dépenses à porter à l'actif	664 Personnes physiques		
146 Mobilier, machines, véhicules	250 Intérêts	340 Parts de recettes destinées à des communes	450 Confédération	580 Expropriations	665 Personnes physiques		
147 Marchandises et approvisionnements	251 Loyers, fermages et redevances de droit de superficie	341 Contributions à des communes	451 Cantons	59 Report au bilan	666 Personnes physiques		
149 Autres biens	252 Assurances	35 Dédommagements à des collectivités publiques	452 Communes	590 Recettes	667 Propres établissements		
15 Prêts et participations permanentes	253 Assurances	350 Confédération	46 Subventions accordées	591 Amortissements	668 Reprise des amortissements		
151 Cantons	254 Autres comptes transitoires	351 Cantons	460 Confédération	60 Report au bilan	669 Autres subventions		
152 Communes	Financements spéciaux	352 Communes	461 Cantons	600 Recettes	670 Confédération		
153 Propres établissements	28 Engagements envers les financements spéciaux	36 Subventions accordées	462 Communes	601 Cantons	671 Cantons		
154 Sociétés d'économie mixte	Fortune	360 Confédération	463 Propres établissements	602 Communes	672 Communes		
155 Institutions privées	29 Fortune nette	361 Cantons	464 Autres subventions	603 Propres établissements	673 Propres établissements		
156 Personnes physiques		362 Communes	47 Subventions redistribuées	604 Sociétés d'économie mixte	674 Propres établissements		
157 Etranger		363 Propres établissements	470 Confédération	605 Institutions privées	675 Propres établissements		
16 Subventions d'investissements		364 Sociétés d'économie mixte	471 Cantons	606 Personnes physiques	676 Propres établissements		
160 Confédération		365 Institutions privées	472 Communes	607 Personnes physiques	677 Propres établissements		
161 Cantons		366 Personnes physiques	473 Propres établissements	608 Etranger	678 Propres établissements		
162 Communes		367 Etranger	48 Prélèvements sur les financements spéciaux	61 Report au bilan	679 Propres établissements		
163 Propres investissements		37 Subventions redistribuées	480 Confédération	610 Dépenses	680 Propres établissements		
164 Sociétés d'économie mixte		370 Confédération	481 Cantons		681 Patrimoine administratif - Amortissements ordinaires		
165 Institutions privées		371 Cantons	482 Communes		682 Patrimoine administratif - Amortissements complémentaires		
166 Personnes physiques		372 Communes	483 Propres établissements		683 Découvert		
167 Etranger		373 Propres établissements	484 Autres subventions		69 Report au bilan		
17 Autres dépenses à amortir		374 Sociétés d'économie mixte	49 Imputations internes		690 Dépenses		
170 Expropriations		375 Institutions privées					
Financements spéciaux		376 Personnes physiques					
18 Avances aux financements spéciaux		38 Attributions aux financements spéciaux					
Découvert		380 Confédération					
19 Découvert		381 Cantons					
		382 Communes					
		383 Propres établissements					
		384 Sociétés d'économie mixte					
		385 Institutions privées					
		386 Personnes physiques					
		387 Etranger					
		39 Imputations internes					

2. Passif

Engagements

20 Engagements courants

Engagements exigibles à court terme ou susceptibles de l'être, découlant notamment de livraisons, de prestations de tiers ou de l'alimentation de réserves de crise par l'économie privée.

21 Dettes à court terme

Comptes courants bancaires et emprunts à court terme contractés pour pallier une insuffisance temporaire de trésorerie.

22 Dettes à moyen et long termes

Dettes à moyen et à long termes destinées à financer les placements/ investissements des patrimoines financier et administratif.

23 Engagements envers des entités particulières

Engagements envers les propres établissements de la collectivité qui tiennent une comptabilité séparée, les caisses de pensions et d'épargne, les fondations avec ou sans personnalité juridique gérées par la collectivité ainsi qu'envers le fonds destiné à couvrir les risques non assurés.

24 Provisions

Les provisions concernent des engagements existants dont le montant n'est pas encore connu avec précision. Il est nécessaire de tenir compte de ces engagements dans la détermination des charges ou des dépenses à la fin d'une période comptable.

25 Passifs transitoires

Charges connues concernant l'exercice en cours, qui seront payées lors de l'exercice suivant et recettes encaissées pendant l'exercice en cours mais qui concernent l'exercice suivant. Il s'agit de comptes correctifs qui sont établis avant la clôture de l'exercice en cours et qui doivent être balancés au début de l'exercice suivant.

Financements spéciaux

28 Engagements envers les financements spéciaux

On parle de ..financement spécial.. lorsque, sur la base de dispositions légales ou réglementaires, des recettes particulières sont totalement ou partiellement affectées à l'exécution d'une tâche publique. Dans le cadre de la classification institutionnelle, les charges/dépenses correspondantes sont comptabilisées dans un chapitre relatif à ce financement spécial. Dans le cas où les revenus/recettes affectés dépassent les charges/ dépenses du financement spécial au cours de la période comptable concernée, l'excédent de revenus doit être porté soit au crédit du compte ..Engagements envers les financements spéciaux.. (comptes 28), soit au crédit du compte «Avances aux financements spéciaux». Le cas échéant, ces deux solutions devront être pratiquées simultanément (voir aussi les chapitres 18, 38 et 48- exemples comptables: 7° partie, chiffre 5).

Capital

29 Fortune nette

Le troisième degré de la clôture du compte des investissements (rubrique 912) aboutit à la variation de la fortune nette. Ce résultat est reporté au bilan. S'il s'agit d'une augmentation de fortune, il convient de réduire le cas échéant le découvert (comptes 19). Au cas où le montant est supérieur au découvert existant au début de la période, la différence est à enregistrer dans les comptes 29. Reste le cas où le bilan comportait une fortune nette en début de période. La fortune sera alors augmentée de l'excédent de revenus ou diminuée de l'excédent de charges de l'exercice.

Pour mémoire

Engagements conditionnels

Ces engagements doivent figurer au bilan sans pour autant y être comptabilisés. Il s'agit d'engagements de la collectivité en faveur de tiers, dont l'exécution n'intervient que sous certaines conditions. Le montant maximal et la nature de ces engagements sont fixés d'avance (cautions, garanties de déficit).

Compte de fonctionnement

3. Charges

30 Charges de personnel

Charges salariales, assurances, recrutement, formation et information, avantages en nature, indemnités et primes en tous genres ayant trait aux autorités et au personnel dont le versement du salaire est assuré par la collectivité. Les allocations de renchérissement aux autorités et au personnel retraité, ainsi que la rémunération du personnel temporaire sont également considérées comme «Charges de personnel». En revanche, les dédommagements pour frais de déplacements professionnels des autorités et du personnel sont comptabilisés sous la rubrique 317 «Dédommagements».

31 Biens, services et marchandises

Consommation de biens et services pour la période comptable considérée. Pour des raisons pratiques, peuvent être considérées comme «consommation de biens et services» les dépenses d'investissement inférieures à 50 000 F par cas (voir sous 2e partie, chiffres 417 à 423). Figurent en outre dans ce chapitre, l'ensemble des prestations de service (telles que téléphone, taxes CCP, frais bancaires, travaux d'entretien, réparations, etc.) qui ne sont pas exécutées par le personnel.

32 Intérêts passifs

Intérêts passifs relatifs aux engagements.

33 Amortissements

Amortissements des avoirs et des placements du patrimoine financier ainsi que des éléments du patrimoine administratif.

34 Parts et contributions sans affectation

Part légale d'autres collectivités aux recettes particulières et autres contributions dont l'affectation est laissée au libre choix de la collectivité bénéficiaire.

35 Dédommagements à des collectivités publiques

Dédommagements à une collectivité publique qui se substitue partiellement ou en totalité dans l'exécution d'une tâche incombant à la propre collectivité. Le dédommagement est calculé en fonction du prix de revient.

Dans les cas limites, ou lors de la ventilation de sommes globales avec certains montants de peu d'importance, c'est le principe de la prédominance qui vaut pour l'imputation.

Les charges résultant de prestations effectuées par une collectivité publique, mais sans rapport avec l'exécution d'une tâche publique, doivent être traitées comme les prestations de tiers.

36 Subventions accordées

Subventions de fonctionnement accordées par la collectivité à des tiers. Elles sont octroyées sans contre-prestation directe. Les subventions à l'exploitation, les couvertures de déficit, de même que les contributions de péréquation horizontale entrent également dans ce chapitre.

Dans les cas limites, ou lors de la ventilation de sommes globales avec certains montants de peu d'importance, c'est le principe de la prédominance qui vaut pour l'imputation.

Les rétrocessions de subventions devenues sans objet sont à porter en déduction des charges, même si elles ont été accordées lors d'exercices précédents.

37 Subventions redistribuées

Subventions de fonctionnement provenant d'une collectivité et destinées à d'autres collectivités ou à des tiers. Les recettes correspondantes sont comptabilisées dans le chapitre 47. A la fin de la période comptable, les totaux des chapitres 37 et 47 doivent être égaux.

Dans les cas limites, ou lors de la ventilation de sommes globales avec certains montants de peu d'importance, c'est le principe de la prédominance qui vaut pour l'imputation.

38 Attributions aux financements spéciaux

On parle de «financement spécial» lorsque, sur la base de dispositions légales ou réglementaires, des recettes particulières sont totalement ou partiellement affectées à l'exécution d'une tâche publique. Dans le cadre de la classification institutionnelle, les charges/dépenses correspondantes sont comptabilisées dans un chapitre relatif à ce financement spécial.

Dans le cas où, au cours de la période comptable, la charge relative au financement spécial est inférieure aux recettes affectées, l'excédent de recettes sera soit viré à un compte d'engagement ouvert à cet effet, soit porté en déduction totale ou partielle de l'avance faite par la collectivité. Cette écriture, destinée à égaliser les charges et revenus des financements spéciaux, intervient par le débit du compte de fonctionnement (compte 38) et le crédit du compte correspondant au bilan (no 18 et/ou 28) (voir aussi les chapitres 18, 28 et 48 - exemples comptables: 7^e partie, chiffre 5).

39 Imputations internes

Dans le cadre de la classification institutionnelle du compte de fonctionnement, des imputations internes sont effectuées entre les différentes subdivisions administratives. Les imputations internes sont portées au débit de ce chapitre. A la fin de la période comptable, ces sommes doivent correspondre à celles créditées au chapitre 49,

4. Revenus

40 Impôts

Impôts classés par nature (y compris amendes pour soustraction). Les répartitions d'impôts sont à porter en augmentation ou en diminution des revenus.

41 Patentes, concessions

Recettes des récales, monopoles, patentes et concessions.

42 Revenus des biens

Intérêts actifs, revenus des biens mobiliers et immobiliers des patrimoines financier et administratif, bénéfiques des établissements autonomes ou non.

43 Contributions

Revenus résultant des prestations et livraisons effectuées par la collectivité pour des tiers, ainsi que les recettes provenant des amendes, des dédommagements et des prestations effectuées par la collectivité pour ses propres investissements.

44 Parts à des recettes et contributions sans affectation

Part légale au produit de certaines contributions encaissées par d'autres collectivités publiques ainsi que subventions pour lesquelles aucune affectation n'est imposée.

Les parts aux recettes grevées d'affectation doivent figurer sous le chapitre «Subventions acquises».

Le principe du produit brut doit être respecté par la collectivité qui perçoit la contribution.

45 Dédommagements de collectivités publiques

Dédommagements versés par une collectivité tierce pour laquelle la propre collectivité se substitue partiellement ou totalement dans l'exécution d'une tâche. Le dédommagement est calculé en fonction du prix de revient.

Dans les cas limites, ou lors de la ventilation de sommes globales avec certains montants de peu d'importance, c'est le principe de la prédominance qui veut pour l'imputation.

Les revenus provenant de prestations effectuées pour une collectivité publique, mais sans rapport avec l'exécution d'une tâche publique, doivent être traités comme les prestations à des tiers (chapitre 43).

46 Subventions acquises

Subventions de fonctionnement acquises à la collectivité en vue d'une affectation déterminée. Elles sont accordées sur la base de dispositions légales.

47 Subventions à redistribuer

Subventions de fonctionnement provenant d'une collectivité et destinées à d'autres collectivités ou à des tiers. Les charges correspondantes sont

comptabilisées dans le chapitre 37. A la fin de la période comptable, les totaux des chapitres 37 et 47 doivent être égaux.
L'imputation comptable s'effectue en fonction de la provenance des subventions.

48 Prélèvements sur les financements spéciaux

On parle de «financement spécial», lorsque, sur la base de dispositions légales ou réglementaires, des recettes particulières sont totalement ou partiellement affectées à l'exécution d'une tâche publique. Dans le cadre de la classification institutionnelle, les charges/dépenses correspondantes sont comptabilisées dans un chapitre relatif à ce financement spécial.

Dans le cas où, au cours de la période comptable, la charge relative au financement spécial est supérieure aux recettes affectées, l'excédent de charges sera couvert soit par prélèvement au compte d'engagement constitué par des excédents de recettes antérieures, soit par l'ouverture d'un compte d'avance. Cette écriture, destinée à égaliser les charges et revenus des financements spéciaux, intervient par le débit du compte correspondant du bilan (no 18 et/ou 28) et par le crédit du compte de fonctionnement (compte no 48) (voir aussi les chapitres 18, 28 et 38 exemples comptables: 7^e partie, chiffre 5).

49 Imputations Internes

Dans le cadre de la classification institutionnelle du compte de fonctionnement, des imputations internes sont effectuées entre les différentes subdivisions administratives. Les imputations internes sont portées au crédit de ce chapitre. A la fin de la période comptable, ces sommes doivent correspondre à celles débitées au chapitre 39.

Compte des Investissements

5. Dépenses

50 investissements propres

Dépenses d'investissement pour l'acquisition ou la création de biens nécessaires à l'exécution des tâches publiques. Ces dépenses seront portées à l'actif du bilan dans le patrimoine administratif (débit des rubriques 140 à 149 par le crédit de la rubrique 690). Pour des raisons pratiques, Il est autorisé de comptabiliser sous la rubrique 311 du compte de fonctionnement les dépenses d'investissement inférieures à 50000 F par cas (voir chiffres 417 à 423, 1^{er} partie).

52 Prêts et participations permanentes

Dépenses d'investissement pour des prêts et des participations nécessaires à l'exécution des tâches publiques. Ces dépenses sont portées à l'actif du bilan dans le patrimoine administratif (débit des rubriques 151 à 157 par le crédit de la rubrique 690).

Dans les cas limites, ou lors de la ventilation de sommes globales avec certains montants de peu d'importance, c'est le principe de la prédominance qui vaut pour l'imputation.

56 Subventions accordées

Subventions d'investissement accordées par la collectivité à des tiers. Elles s'effectuent sans contre-prestation. Ces dépenses sont portées à l'actif du bilan dans le patrimoine administratif (débit des rubriques 160 à 167 par le crédit de la rubrique 690).

Dans les cas limites, ou lors de la ventilation de sommes globales avec certains montants de peu d'importance, c'est le principe de la prédominance qui vaut pour l'imputation.

57 Subventions redistribuées

Subventions d'investissement provenant d'une collectivité et destinées à d'autres collectivités ou à des tiers. Les recettes correspondantes sont comptabilisées dans le chapitre 67. A la fin de la période comptable, les totaux des chapitres 57 et 67 doivent être égaux.

Les subventions reçues par la collectivité, mais qui n'auraient pas été redistribuées, doivent être inscrites dans les engagements courants (rubrique 205).

Dans les cas limites, ou lors de la ventilation de sommes globales avec certains montants de peu d'importance, c'est le principe de la prédominance qui vaut pour l'imputation.

58 Autres dépenses à porter à l'actif

Autres dépenses d'investissement nécessaires à l'exécution de tâches publiques. Ces dépenses sont portées à l'actif du bilan dans le patrimoine administratif.

59 Report au bilan

Ensemble des recettes et amortissements du compte des investissements portés au bilan en diminution du patrimoine administratif.

Une exception concerne le chapitre 67 «Subventions à redistribuer» lequel est compensé par le chapitre 57 «Subventions redistribuées.. (voir précisions aux chapitres 57 et 67).

6. Recettes

60 Transferts au patrimoine financier

Transferts, à la valeur comptable, des biens du patrimoine administratif au patrimoine financier lorsque ceux-ci ne sont plus nécessaires à l'exécution de tâches publiques. L'éventuel gain comptable n'apparaît dès lors que dans le patrimoine financier (voir rubrique 424, ainsi que les exemples comptables 1, 2 et 4, 7^e partie).

61 Contributions de tiers

Contributions en relation avec les investissements de la collectivité. Elles sont estimées sur la base des avantages particuliers obtenus par des tiers. Leur montant ne doit pas dépasser celui de l'investissement.

62 Remboursements de prêts et de participations permanentes

Remboursements des prêts et participations qui ne sont plus nécessaires à l'exécution de tâches publiques.

63 Facturation à des tiers

Facturation des dépenses d'investissement effectuées dans le cadre de la réalisation de projets propres à la collectivité. Ces travaux sont effectués sur demande des bénéficiaires (privés ou collectivités publiques) et sont à leur charge.

64 Remboursement de subventions accordées

Rétrocession de subventions d'investissement à fonds perdu, dont le but n'est plus rempli.

66 Subventions acquises

Subventions d'investissement acquises à la collectivité en vue d'une affectation déterminée.

67 Subventions à redistribuer

Subventions d'investissement provenant d'une collectivité et destinées à d'autres collectivités ou à des tiers. Les charges correspondantes sont comptabilisées dans le chapitre 57. A la fin de la période comptable, les totaux des chapitres 57 et 67 doivent être égaux.

Lors de la classification des comptes selon les institutions, l'origine immédiate des subventions est seule déterminante.

68 Reprise des amortissements

Contrepartie des amortissements du patrimoine administratif enregistrée au débit du compte de fonctionnement (rubriques 331, 332, 333). Ces amortissements sont virés en fin d'année au compte de clôture du compte des investissements (financement). Augmentés ou diminués par le résultat du compte de fonctionnement, ils constituent l'autofinancement (voir exemple comptable no 8, 7^e partie).

69 Report au bilan

Ensemble des dépenses du compte des investissements portées au bilan en augmentation du patrimoine administratif.

Une exception concerne le chapitre 57 «Subventions redistribuées» lequel est compensé par le chapitre 67 «Subventions à redistribuer».

Clôture

9. Clôture

90 Compte de fonctionnement

Le solde des comptes de charges et de revenus est viré dans ce compte en vue de déterminer l'excédent de charges ou de revenus. Ce résultat est reporté dans le deuxième degré de la clôture du compte des investissements (compte 911 «Financement» (voir exemple no 7, 7^e partie).

91 Compte des investissements

La clôture du compte des investissements intervient en trois degrés qui déterminent l'investissement net (1^o degré), son financement (2^e degré) et la variation de la fortune nette ou du découvert (3^e degré) (voir exemple no 8, 7^o partie).

92 Bilan

Ce chapitre comprend l'ensemble des comptes de l'actif et du passif.

9.Extraits de la classification fonctionnelle

Classification fonctionnelle pour les cantons et les communes

Numérotation selon classification du modèle

0 Administration générale

- 01 Législatif et exécutif
 - 011 Législatif
 - 012 Exécutif
- 02 Administration générale
 - 020 Administration des finances et des contributions
 - 021 Administration de district
 - 029 Administration générale, divers
- 03 Prestations aux pensionnés
- 09 Tâches non ventilables

1 Sécurité publique

- 10 Protection juridique
 - 100 Cadastre, poids et mesures
 - 101 Justice, divers
- 11 Police
 - 110 Office de la circulation routière
 - 112 Police de la route
 - 113 Corps de police
 - 114 Sécurité du trafic aérien
 - 119 Autres tâches de police
- 12 Justice
- 13 Exécution des peines
 - 130 Pénitenciers
 - 139 Exécution des peines, divers
- 14 Police du feu
- 15 Défense nationale militaire
 - 150 Administration
 - 151 Instruction
 - 152 Matériel de guerre
- 16 Défense nationale civile
 - 160 Protection civile
 - 161 Autres tâches de défense nationale civile

2 Enseignement et formation

- 20 Jardins d'enfants
- 21 Ecoles publiques
 - 210 Ecoles primaires
 - 211 Ecoles secondaires, degré inférieur
 - 212 Ecoles secondaires, degré moyen
 - 213 Ecoles secondaires, degré supérieur
 - 214 Ecoles de musique
 - 215 Travaux manuels et enseignement ménager
 - 219 Dépenses non ventilables pour écoles publiques
- 22 Ecoles spécialisées
- 23 Formation professionnelle
 - 230 Formation en agriculture et en sylviculture
 - 231 Formation en Arts et métiers
 - 232 Formation commerciale

- 233 Formation sociale et paramédicale
- 239 Autre formation professionnelle
- 24 Formation des instituteurs
 - 240 Cycle inférieur
 - 241 Cycle supérieur
- 25 Ecoles de formation générale
 - 250 Ecoles de maturité
 - 259 Autres écoles de formation générale
- 26 Formation professionnelle supérieure
 - 260 Ecoles d'Ingénieurs
 - 261 Ecoles de sciences économiques
 - 262 Technicums agricoles
- 27 Etablissements universitaires et recherche
 - 270 Ecoles polytechniques fédérales
 - 271 Universités
 - 272 Recherche fondamentale
 - 273 Recherche appliquée
- 29 Autres tâches d'enseignement
 - 290 Administration
 - 291 Orientation professionnelle
 - 292 Formation des adultes

3 Encouragement à la culture

- 300 Bibliothèques
- 301 Musées
- 302 Théâtres, concerts
- 309 Autres tâches culturelles
- 31 Entretien des monuments et protection des sites
- 32 Mass media
- 33 Parcs publics et chemins pédestres
- 34 Sports
- 35 Autres loisirs
- 39 Eglises

4 Santé

- 40 Hôpitaux
- 41 Homes médicalisés
- 42 Cliniques psychiatriques
- 44 Soins ambulatoires
- 45 Prophylaxie, lutte contre les maladies
 - 450 Lutte contre les drogues
 - 459 Lutte contre les autres maladies
- 46 Service médical des écoles
- 47 Contrôle des denrées alimentaires
- 49 Autres dépenses de santé

5 Prévoyance sociale

- 50 Assurance-vieillesse et survivants
- 51 Assurance-Invalidité
- 52 Assurance-maladie
- 53 Autres assurances sociales
 - 530 Prestations complémentaires AVS
 - 531 Prestations complémentaires AI
 - 532 Assurance-chômage
 - 533 Caisse de compensation pour allocations familiales
 - 534 Assurance accidents
- 54 Protection de la jeunesse

- 55 Invalidité
- 56 Encouragement à la construction de logements
- 57 Homes pour personnes âgées
- 58 Assistance
 - 580 Assistance aux personnes âgées
 - 581 Aide aux indigents
 - 582 Office du travail
 - 583 Aide suisse à l'étranger
 - 589 Autres tâches d'assistance
- 59 Actions d'entraide
 - 590 Actions d'entraide dans le pays
 - 591 Actions d'entraide à l'étranger

6 Trafic

- 60 Routes nationales
- 61 Routes cantonales
- 62. Routes communales
 - 620 Réseau des routes communales
 - 621 Parkings
- 63. Routes privées
- 64. Chemins de fer fédéraux
- 65. Trafic régional
 - 650 Chemins de fer privés
 - 651 Entreprises de trafic local
 - 652 Transport en montagne
- 66. Navigation lacustre et fluviale
 - 660 Navigation intérieure
 - 661 Navigation sur le Rhin
- 67. Navigation aérienne
 - 670 Places d'aviation
 - 671 Sécurité aérienne
 - 679 Navigation aérienne, autres
- 68. Communications
- 69. Autres tâches relatives au trafic

7 Protection et aménagement de l'environnement

- 70 Approvisionnement en eau
- 71 Protection des eaux
- 72 Traitement des déchets
- 73 Abattoirs
- 74 Cimetières et crématoires
- 75 Correction des eaux
- 76 Lutte contre les avalanches
- 77 Protection de la nature
- 78 Protection de l'environnement, autres
 - 780 Toiletttes publiques
 - 781 Incinération des dépouilles animales
 - 789 Lutte contre la pollution, autres
- 79 Aménagement
 - 790 Aménagement du territoire
 - 791 Plans de développement
 - 792 Construction de logements

8 Economie publique

- 80 Agriculture
 - 800 Administration
 - 801 Amélioration de l'exploitation

- 802 Cheptel
- 803 Lutte contre les épizooties
- 804 Production végétale
- 805 Mesures économiques en faveur de l'élevage
- 806 Mesures économiques en faveur des cultures
- 807 Versements compensatoires
- 808 Mesures sociales
- 81 Sylviculture
 - 810 Sylviculture en général
 - 811 Forêts cantonales
 - 812 Forêts communales
- 82 Chasse et pêche
- 83 Tourisme
- 84 Industrie, artisanat et commerce
- 85 Banques
- 86 Energie
 - 860 Electricité
 - 861 Gaz
 - 862 Chauffage à distance
 - 869 Autres énergies
- 87 Autres exploitations artisanales

9 Finances et Impôts

- 90 Impôts
- 91 Conventions fiscales
- 92 Péréquation financière
 - 921 Canton-Communes
 - 922 Communes-Canton
- 93 Quotes-parts aux recettes
 - 930 Parts des cantons aux recettes de la Confédération
 - 931 Parts des communes aux impôts cantonaux
 - 932 Parts des communes aux régales et patentes
 - 933 Parts des communes aux émoluments et droits cantonaux
 - 934 Parts de la Confédération aux taxes cantonales
- 94 Gérance de la fortune et des dettes
 - 940 Intérêts
 - 941 Frais d'émission
 - 942 Immeubles du patrimoine financier
 - 943 Domaines
- 99 Postes non ventilables

(Achevé d'imprimer en novembre 1982)