

Rapport explicatif accompagnant l'avant-projet de loi sur les finances communales (LFCo)

Table des matières

1	RÉSUMÉ DU RAPPORT	2
2	ORIGINE DU PROJET	3
2.1	MODÈLE COMPTABLE HARMONISÉ POUR LES CANTONS ET LES COMMUNES (MCH2)	3
2.2	SUIVI DES PROJETS ET MISE À JOUR DU MODÈLE COMPTABLE PAR LE CONSEIL SUISSE DE PRÉSENTATION DES COMPTES PUBLICS (SRS-CSPCP)	4
2.3	TRAVAUX D'ADAPTATION DE MCH2 AUX SPÉCIFICITÉS DES COMMUNES PAR LA CONFÉRENCE DES AUTORITÉS CANTONALES DE SURVEILLANCE DES FINANCES COMMUNALES (CACSF)	4
2.4	INSTRUMENTS PARLEMENTAIRES DEMANDANT DE NOUVELLES RÈGLES SUR LES FINANCES COMMUNALES	4
2.4.1	<i>La motion 2011-GC-21 des députés André Schoenenweid et Stéphane Peiry [M1120.11]</i>	4
2.4.2	<i>La motion M1070.09 Dominique Butty portant sur une modification de la loi sur les communes concernant les charges relatives aux ententes intercommunales</i>	5
2.5	TRAVAUX DU GROUPE DE PROJET ET DU COMITÉ DE PILOTAGE INSTITUÉS PAR LE CONSEIL D'ÉTAT	6
2.5.1	<i>Groupe de projet technique MCH2</i>	6
2.5.2	<i>Comité de pilotage MCH2</i>	6
2.6	PROCÉDURE DE CONSULTATION	6
3	GRANDES LIGNES DU PROJET	7
3.1	STRUCTURE GÉNÉRALE DE L'AVANT-PROJET DE LOI SUR LES FINANCES COMMUNALES (AP-LFCo)	7
3.2	THÈMES PRINCIPAUX	7
3.2.1	<i>Pilotage financier</i>	7
3.2.2	<i>Droit des crédits et compétences financières</i>	8
3.2.3	<i>Présentation des comptes et principes d'évaluation</i>	8
3.2.4	<i>Contrôle des finances</i>	9
3.2.5	<i>Applicabilité des règles aux différentes collectivités publiques locales</i>	9
3.2.6	<i>Passage à MCH2</i>	10
4	ÉCHÉANCES IMPORTANTES DU CALENDRIER PRÉVU	10
5	COMMENTAIRE DES ARTICLES	11
6	CONSÉQUENCES DU PROJET	36
6.1	CONSÉQUENCES POUR L'ÉTAT	36
6.1.1	<i>Conséquences financières pour l'Etat</i>	36
6.1.2	<i>Autres conséquences pour l'Etat</i>	37
6.2	CONSÉQUENCES POUR LES COMMUNES ET LES AUTRES COLLECTIVITÉS PUBLIQUES LOCALES	37
6.2.1	<i>Conséquences financières</i>	37
6.2.2	<i>Conséquences en personnel</i>	38
7	CONFORMITÉ DU PROJET AU DROIT SUPÉRIEUR	38
8	RÉPARTITION DES TÂCHES ENTRE L'ÉTAT ET LES COMMUNES	38
9	APPRÉCIATION SOUS L'ANGLE DU DÉVELOPPEMENT DURABLE	38
10	ABRÉVIATIONS	38

1 RÉSUMÉ DU RAPPORT

Les règles régissant les finances communales sont actuellement contenues dans la loi sur les communes et son règlement d'exécution. Le présent projet propose de créer une loi spécifique sur les finances communales (LFCo). La LFCo met en œuvre le Modèle comptable harmonisé pour les cantons et communes (MCH2), avec toutefois quelques adaptations tenant compte des particularités des collectivités publiques locales fribourgeoises.

MCH2 vise une meilleure harmonisation de l'ensemble des comptabilités de la Confédération, des cantons et des communes. Son introduction constitue un pas supplémentaire vers l'intégration, dans les collectivités publiques, de principes de gestion provenant de l'économie privée. Dans de nombreux domaines, MCH2 présente des différences fondamentales par rapport à la pratique actuelle. Outre une nouvelle terminologie, il comporte en particulier un plan comptable complètement remodelé, un système d'amortissements comptables ainsi que des instruments complémentaires inédits (p. ex. tableaux des flux de trésorerie, des immobilisations, des participations et garanties).

Le projet constitue également la suite à des instruments parlementaires, notamment à la motion M1120.11 des députés André Schoenenweid et Stéphane Peiry. Comme proposé par le Conseil d'Etat, la motion a été acceptée par le Grand Conseil concernant la partie portant sur la création d'une nouvelle loi sur les finances communales.

L'avant-projet de loi sur les finances communales (AP-LFCo) est divisé en 12 chapitres qui portent les titres suivants : (1) dispositions générales, (2) gestion des finances, (3) droit des crédits, (4) présentation des comptes, (5) gestion financière au niveau de l'administration, (6) contrôle externe de la comptabilité et des comptes, (7) ressources fiscales, (8) compétences des organes communaux, (9) haute surveillance, (10) voies de droit, (11) règles de mise en œuvre, (12) droit modifié et dispositions finales.

Le contenu de l'AP-LFCo peut être présenté succinctement à l'aide des six thèmes suivants : le pilotage financier, le droit des crédits et les compétences financières, la présentation des comptes et les principes d'évaluation, le contrôle des finances, l'applicabilité des règles aux différentes collectivités publiques locales et le passage à MCH2. Ces thèmes sont présentés dans le chapitre 3.2 du présent rapport.

L'AP-LFCo se limite à définir les principes et les règles importantes. Le détail fait l'objet d'une ordonnance sur les finances communales qui sera adoptée ultérieurement par le Conseil d'Etat (OFCo). Le présent rapport indique d'ores et déjà certaines pistes de réflexion et il est prévu de soumettre également l'OFCo à une consultation publique avant que le texte soit soumis au Conseil d'Etat. Les règles applicables seront en outre complétées par un règlement communal des finances (RFC). Par le RFC, les communes pourront définir elles-mêmes certaines données, telles que les compétences financières de l'exécutif et la limite d'activation, ce qui renforce l'autonomie communale.

MCH2 vise l'ensemble des collectivités publiques. Le projet englobe dès lors toutes les collectivités locales fribourgeoises, à savoir les communes, les associations de communes, les agglomérations, les établissements personnalisés et les bourgeoisies. Il va toutefois sans dire que sur certains points, la législation devra permettre une différenciation, tenant compte de la nature et des besoins spécifiques des différentes collectivités.

Les échéances importantes du projet et le calendrier prévu font l'objet du chapitre 4 du rapport. Il est envisagé de soumettre le projet de loi et le message du Conseil d'Etat au Grand Conseil en 2017, l'année 2018 étant réservée au processus législatif. Les travaux de mise en œuvre nécessitant plus

de temps qu'un projet ordinaire, il est prévu de faire entrer en vigueur la nouvelle législation (LFCo et OFCo) de telle sorte que les premiers budgets conformes au nouveau droit soient ceux de l'exercice 2020.

Le rapport comporte également un commentaire détaillé des articles, la présentation des conséquences du projet ainsi qu'une liste des abréviations utilisées.

2 ORIGINE DU PROJET

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

Depuis quelques décennies, il existe des standards pour la comptabilité des collectivités publiques en Suisse, appelés « modèle de compte harmonisé (MCH) ». Le premier concept de ces standards a été élaboré à la fin des années 1970 par un groupe d'experts sur l'initiative de la Conférence des directeurs cantonaux des finances (CDF). L'intention était alors avant tout d'harmoniser formellement les règles relatives à la gestion financière des collectivités de droit public aux niveaux de la Confédération, des cantons et des communes.

Les travaux du groupe d'experts placé sous la direction du professeur Ernst Buschor ont abouti à la publication du « Manuel de comptabilité publique » par la Conférence des directeurs cantonaux des finances (tomes I et II, édition 1978, réédition 1982).

Le MCH est un modèle de comptabilité publique éprouvé. Il a permis une gestion financière selon la règle de la comptabilité en partie double et en vertu de principes budgétaires et financiers traditionnels. La révision totale de la loi sur les communes (LCo, RSF 140.1) s'est inspirée de ce modèle pour les règles financières.

Il est toutefois devenu nécessaire de tenir compte de diverses évolutions récentes, soit :

- > la forte demande visant la tenue d'une comptabilité analytique qui fournisse des données comparables concernant les coûts et les prestations ;
- > les besoins accrus en matière de prescriptions relatives aux consolidations comptables ;
- > l'introduction de la Nouvelle gestion publique et sa mise en œuvre dans le domaine de la comptabilité ;
- > les normes comptables internationales IPSAS, IAS, etc.

De telles évolutions ont amené la CDF à constituer un groupe de travail sous la présidence de Yvonne Reichlin, alors directrice de l'Administration des finances du canton de Bâle-Campagne.

Les travaux du groupe ont abouti à la publication en janvier 2008, sous l'égide de la CDF, d'un nouveau manuel intitulé « Modèle comptable harmonisé pour les cantons et les communes – MCH2 » (Manuel MCH2).

Ce nouveau modèle vise une meilleure harmonisation de l'ensemble des comptabilités de la Confédération, des cantons et des communes. Son introduction constitue un pas supplémentaire vers l'intégration, dans les collectivités publiques, de principes de gestion provenant de l'économie privée. Dans de nombreux domaines, le MCH2 présente des différences fondamentales par rapport à la pratique actuelle. Outre une nouvelle terminologie, il comporte en particulier un plan comptable complètement remodelé, un système d'amortissements selon des taux différenciés, définis par catégories d'immobilisations et selon leur durée d'utilisation, ainsi que des instruments complémentaires inédits (p. ex. tableau des flux de trésorerie, tableau des immobilisations). Il est recommandé aux cantons (et aux communes) de l'introduire dans un délai de dix ans, à savoir jusqu'en 2018.

Il appartient ainsi aux cantons et aux communes de déterminer leur position quant à la mise en pratique des nouvelles dispositions régissant les comptabilités des cantons et des autres collectivités publiques. Il n'existe ainsi aucune obligation légale d'introduire le MCH2.

Le canton de Fribourg a décidé pour sa part de fonder la comptabilité de l'Etat sur les normes MCH2 à partir du 1^{er} janvier 2011, moyennant une adaptation de la loi sur les finances de l'Etat (LFE, RSF 610.1) adoptée par le Grand Conseil le 6 octobre 2010 et une adaptation du règlement des finances de l'Etat (RFE, RSF 610.11) adoptée par le Conseil d'Etat le 21 décembre 2010. S'agissant des communes, il est renvoyé aux points 2.4 et 2.5.

2.2 Suivi des projets et mise à jour du modèle comptable par le Conseil suisse de présentation des comptes publics (SRS-CSPCP)

Créé en 2008 par la CDF et le Département fédéral des finances, le Conseil suisse de présentation des comptes publics (SRS-CSPCP) répond au besoin de promouvoir l'uniformité, la transparence et la comparabilité des états financiers des collectivités publiques suisses. Le SRS-CSPCP observe en particulier comment les cantons et les communes appliquent le MCH2 et comment se développe la présentation des comptes de la Confédération. Il élabore des conseils et des recommandations répondant aux questions pratiques qui se posent aux collectivités dans ce domaine.

Les choix des différents cantons suisses par rapport aux normes MCH2 pour leurs finances et celles des communes sont répertoriés par le SRS-CSPCP dont les publications sont accessibles sur son site internet (www.srs-cspp.ch, rubrique *MCH2*). On peut constater que les cantons ont pris des options variées par rapport à ce modèle et ont suivi des rythmes très différents.

2.3 Travaux d'adaptation de MCH2 aux spécificités des communes par la Conférence des autorités cantonales de surveillance des finances communales (CACSF)

La Conférence des autorités cantonales de surveillance des finances communales (CACSF) a rapidement constaté que l'introduction du MCH2 au niveau communal nécessitait une collaboration intercantonale afin d'en améliorer, au mieux d'en faciliter sa mise en œuvre. Elle estimait indispensable de procéder à des échanges d'expériences et a institué à cet effet le Groupe intercantonal de coordination MCH2.

Pour l'essentiel, il incombait à ce groupe d'impliquer les différents acteurs, de coordonner les démarches des cantons lors de l'introduction du MCH2 dans leurs communes et d'assurer la collaboration avec le SRS-CSPCP ainsi que la section Statistique financière de l'administration fédérale.

Le Groupe intercantonal a suivi l'évolution de MCH2 et mis à disposition des services cantonaux de surveillance, des communes et des autres milieux intéressés des informations, des exemples et des recommandations en complément du Manuel MCH2. En l'état, son mandat a été prolongé jusqu'à fin 2017.

Les travaux et documents du Groupe intercantonal de coordination MCH2 sont accessibles sur le site internet de la CACSF : www.kkag-cacsfc.ch, rubrique *Introduction du MCH2*.

2.4 Instruments parlementaires demandant de nouvelles règles sur les finances communales

2.4.1 La motion 2011-GC-21 des députés André Schoenenweid et Stéphane Peiry [M1120.11]

Par motion déposée et développée le 7 juin 2011, les députés André Schoenenweid et Stéphane Peiry demandaient au Conseil d'Etat de présenter notamment une révision totale de la loi sur les communes (LCo) et des règles régissant les finances communales. Ils estimaient que la LCo

contient des terminologies dépassées et qu'il conviendrait de créer une nouvelle loi sur les finances communales, ce qui permettrait en même temps de réaliser le passage à MCH2.

Dans sa réponse du 3 octobre 2011, le Conseil d'Etat était d'avis qu'il convenait d'accorder une priorité à la révision du volet financier de la LCo ; une nouvelle loi sur les finances communales accompagnée du nettoyage de la LCo en ce qui concerne les dispositions à caractère financier permettrait de régler cet important domaine dans un horizon plus rapproché qu'une révision totale de la LCo. Toutefois, compte tenu de la complexité de la matière et du temps nécessaire pour consulter les communes, le Conseil d'Etat estimait que le délai ordinaire d'une année pour l'élaboration du projet de loi et du message sur les finances communales n'était en l'espèce pas réalisable.

Le Conseil d'Etat se voyait ainsi amené à proposer le fractionnement de la motion : la première partie concernait la révision totale de la LCo, la seconde la révision du chapitre financier par l'élaboration d'un projet de loi ad hoc impliquant une révision partielle de la LCo. Lors du débat de prise en considération de la motion qui eut lieu le 4 novembre 2011, le Grand Conseil a accepté le fractionnement comme proposé par le Conseil d'Etat. Dès lors, les travaux de mise en œuvre de la motion, visant la création d'une nouvelle loi sur les finances communales ont été lancés (cf. pt 2.5).

2.4.2 La motion M1070.09 Dominique Butty portant sur une modification de la loi sur les communes concernant les charges relatives aux ententes intercommunales

Au titre des instruments parlementaires concernés par l'avant-projet, il convient de citer également la motion susmentionnée, qui traitait d'un aspect particulier des finances communales, à savoir l'impact des charges des ententes intercommunales sur le calcul des indicateurs financiers communaux.

Par motion déposée et développée le 1^{er} avril 2009, le député Dominique Butty demandait au Conseil d'Etat de soumettre au Grand Conseil un projet de loi modifiant la loi sur les communes afin que, lors de l'établissement du budget communal, les produits et les charges soient apurés des montants générés par les ententes intercommunales. Le motionnaire faisait valoir le fait que l'intégration des produits et des charges des ententes intercommunales dans les comptes de la commune siège peut avoir des conséquences lors de l'établissement du budget, notamment sur le calcul du pourcentage de l'excédent de charges par rapport aux produits et biaiser à son avantage le déficit budgétaire maximal de 5 % autorisé (art. 87 al. 3 LCo).

Avant de répondre au motionnaire, le Conseil d'Etat préférait attendre que les travaux visant à introduire le MCH2 sous une forme spécialement adaptée aux communes suisses soient suffisamment avancés. Dans sa réponse du 29 mars 2011 à la motion, le Conseil d'Etat relevait notamment les discussions et travaux du groupe de travail intercantonal de coordination de la CACSF (cf. pt 2.3 ci-dessus).

Sur le plan matériel, la réponse du Conseil d'Etat reconnaissait la problématique soulevée par le motionnaire. Selon les modes de prise en compte des dépenses relevant d'une entente intercommunale, une commune pourrait en effet échapper à la disposition de l'article 87 al. 3 LCo qui prescrit l'obligation d'augmenter les impôts en cas d'atteinte de la cote d'alerte. Le Conseil d'Etat estimait toutefois que cette situation se présentait très rarement et, dans ces cas, le Service des communes (SCom) rend attentive la commune à ce biais dans le calcul du dépassement. Avec l'introduction de MCH2 pour les communes, l'écueil relevé par le motionnaire serait évité, et dans l'intermédiaire, le SCom établirait les directives nécessaires.

En conclusion, et pour les raisons évoquées dans sa réponse, le Conseil d'Etat invitait le Grand Conseil à rejeter la motion, tout en garantissant une résolution satisfaisante du problème évoqué. La motion a été retirée par son auteur en date du 11 mai 2011.

2.5 Travaux du groupe de projet et du comité de pilotage institués par le Conseil d'Etat

2.5.1 Groupe de projet technique MCH2

Par arrêté du 1^{er} octobre 2013, le Conseil d'Etat a institué le Groupe de projet technique MCH2 (GP MCH2), considérant que l'analyse des recommandations de la CDF et la rédaction d'un rapport contenant les résultats et les propositions pour l'introduction de MCH2 pour les communes fribourgeoises constituent les travaux de base à l'élaboration d'une nouvelle loi sur les finances communales et à l'adaptation de la loi sur les communes en vigueur. Afin de réaliser ces travaux, le GP MCH2 était donc institué avec pour mission de fournir le rapport précité. Sur cette base, un comité de pilotage serait institué ultérieurement afin de conduire les travaux législatifs mentionnés.

Les instances suivantes étaient représentées au sein du GP MCH2 : l'Association des communes fribourgeoises, la commune pilote (Morat), l'Association des secrétaires et caissiers communaux, la Vereinigung der Verwaltungsangestellten der Gemeinden des Sensebezirks, les Chambres fiduciaires fribourgeoises, l'Administration des finances et le Service des communes, ce dernier en assumant également la présidence et le secrétariat.

Le GP MCH2 s'est penché sur les recommandations émises par le Manuel MCH2 (ci-après : Recommandations MCH2) ainsi que celles mises à jour par le SRS-CSPCP, de mai 2013 à avril 2014, durant neuf séances. Les résultats de ces travaux ont été consignés dans le rapport de synthèse du 8 mai 2014.

2.5.2 Comité de pilotage MCH2

Par arrêté du 18 mai 2015, le Conseil d'Etat a institué le Comité de pilotage chargé d'accompagner les travaux de mise en œuvre du modèle comptable harmonisé pour les collectivités publiques locales et de l'élaboration de la loi sur les finances communales (CoPil MCH2).

Le CoPil MCH2 réunissait des représentants des instances suivantes : la Direction des institutions, de l'agriculture et des forêts, la Direction des finances, l'Association des communes fribourgeoises, la commune pilote (la commune de Morat), les Chambres fiduciaires fribourgeoises et le Service des communes. La présidence du CoPil était assumée par la Conseillère d'Etat-Directrice des institutions, de l'agriculture et des forêts, Marie Garnier, qui pouvait se faire représenter par le Secrétaire général, avec délégation possible au Service des communes. Le secrétariat était assuré par le Service des communes.

Les travaux du CoPil MCH2 ont débuté en novembre 2015 et avaient pour mission la validation du projet de rapport explicatif et de l'avant-projet de loi sur les finances communales en vue de la mise en consultation de ces textes par la Direction des institutions, de l'agriculture et des forêts (DIAF), sous réserve de l'autorisation de consulter délivrée par le Conseil d'Etat. Le CoPil a terminé ses travaux le 23 juin 2016 après avoir tenu neuf séances.

2.6 Procédure de consultation

Conformément aux règles habituelles, le présent avant-projet de loi et son rapport explicatif sont soumis à une procédure de consultation. Les résultats de la procédure de consultation seront pris en compte pour l'adaptation des textes en vue du projet de loi et du message que le Conseil d'Etat adoptera à l'intention du Grand Conseil.

3 GRANDES LIGNES DU PROJET

3.1 Structure générale de l'avant-projet de loi sur les finances communales (AP-LFCo)

L'avant-projet de loi sur les finances communales (AP-LFCo) est divisé en 12 chapitres qui portent les titres suivants : (1) dispositions générales, (2) gestion des finances, (3) droit des crédits, (4) présentation des comptes, (5) gestion financière au niveau de l'administration, (6) contrôle externe de la comptabilité et des comptes, (7) ressources fiscales, (8) compétences des organes communaux, (9) haute surveillance, (10) voies de droit, (11) règles de mise en œuvre, (12) droit modifié et dispositions finales.

L'AP-LFCo s'inspire en partie de la loi-modèle qui fait l'objet de la Recommandation 20 MCH2 (ci-après : loi-modèle). Toutefois, certaines dispositions de la loi-modèle conviennent plutôt aux finances cantonales et ne peuvent pas être reprises telles quelles pour le niveau communal. En outre, la loi-modèle contient également certaines normes qui se prêtent plutôt au niveau d'une ordonnance (dénomination usuellement utilisée aujourd'hui pour le « règlement d'exécution » d'une loi) relevant du Conseil d'Etat de par leur degré de détail technique.

Etant donné que certains cantons ont introduit MCH2 pour leurs communes, il va sans dire que l'AP-LFCo tient également compte, pour l'un ou l'autre point, des législations des autres cantons, afin de faire bénéficier les communes fribourgeoises des expériences faites ailleurs.

Le contenu de l'AP-LFCo peut être présenté succinctement à l'aide des six thèmes suivants : pilotage financier, droit des crédits et compétences financières, présentation des comptes et principes d'évaluation, contrôle des finances, applicabilité des règles aux différentes collectivités publiques locales, passage à MCH2.

3.2 Thèmes principaux

3.2.1 Pilotage financier

Au sens large du terme, l'ensemble des dispositions proposées a pour but de permettre aux responsables un meilleur pilotage financier. Dans un sens plus étroit, le pilotage financier est amélioré grâce à des instruments spécifiques. Ainsi les règles sur l'équilibre financier sont précisées et complétées (art. 20 AP-LFCo), les excédents des comptes et le découvert au bilan font également l'objet de nouvelles règles (art. 21 AP-LFCo). Ces normes sont complétées par une limitation de l'endettement ainsi que par la définition d'indicateurs financiers (art. 22 et 23 AP-LFCo).

La proposition de l'AP-LFCo pour l'équilibre financier est tout d'abord de rappeler la règle de l'équilibre, comme le fait le droit actuel (art. 87 al. 3 LCo). Le deuxième principe énoncé est celui des coefficients et taux d'impôts, qui doivent être fixés de manière à assurer l'équilibre financier (art. 20 al. 2 et 65 AP-LFCo). L'alinéa 3 de l'article 20 AP-LFCo prévoit une dérogation, à savoir un excédent de charges admis exceptionnellement et pour autant que le capital propre non affecté permette de l'absorber (pour la définition des différentes composantes du capital propre : cf. commentaire à l'article 14 ci-dessous).

La limitation de l'endettement fait l'objet de l'article 22 AP-LFCo. Ce principe veut que l'augmentation des capitaux de tiers résultant de l'activité d'investissement soit limitée. Le Conseil d'Etat fixe les règles de limitation à l'aide des indicateurs financiers, qui sont mentionnés à l'article 23 AP-LFCo.

3.2.2 Droit des crédits et compétences financières

Le chapitre 3 de l'AP-LFCo définit la notion de « crédit » et présente les différents types de crédits ainsi que les règles qui leur sont applicables (art. 24 à 37 AP-LFCo). Le terme employé par la LCo en vigueur de « dépense qui ne peut être couverte en un seul exercice » est ainsi remplacé par le crédit d'engagement, avec toutefois la précision que ce dernier ne porte que sur les dépenses nouvelles dépassant le seuil fixé par le règlement communal des finances (RCF).

La définition du crédit d'engagement implique dès lors deux éléments nouveaux : la distinction entre dépenses liées et dépenses nouvelles (cf. commentaire à l'article 3 ci-dessous) et l'adoption d'un règlement communal des finances. Ce dernier détermine notamment les compétences financières, qui n'étaient jusqu'à présent réglées que très marginalement.

A l'instar de ce qui est pratiqué dans les communes d'autres cantons, l'AP-LFCo propose ainsi que les communes se dotent d'un règlement de portée générale des finances, dans lequel le législatif définit les seuils de compétence applicables au conseil communal et à lui-même, à savoir pour décider à partir de quel montant un crédit d'engagement peut faire l'objet d'un referendum financier (article 67 al. 1 et 2 ainsi que les articles 68 et 69 AP-LFCo).

A noter que le concept du referendum financier a été repris tel qu'il existe actuellement (cf. art. 52 LCo en vigueur), sans apporter d'autres changements que ceux qu'impliquent les nouvelles notions de « dépense nouvelle » et de « règlement communal des finances ». L'AP-LFCo renonce ainsi à prévoir impérativement un referendum obligatoire au niveau communal, laissant toutefois aux communes qui le souhaiteraient la possibilité de l'introduire au niveau du règlement communal.

Enfin, un crédit insuffisant appelle, selon les cas, un crédit additionnel s'il s'agit d'un crédit d'engagement ou un crédit supplémentaire s'il s'agit d'un crédit budgétaire. Les règles relatives aux crédits additionnel et supplémentaire sont précisées aux articles 33 et 35 à 36 de l'AP-LFCo. Là également, la définition des compétences financières sur le plan communal joue un rôle quant à l'obligation de soumettre ou non au législatif communal un dépassement de crédit (cf. art. 36 al. 3 AP-LFCo).

3.2.3 Présentation des comptes et principes d'évaluation

Les règles de présentation des comptes et les principes d'évaluation sont au cœur de MCH2. L'AP-LFCo reprend ainsi un principe essentiel MCH2 : « true and fair view » (juste valeur ou image fidèle). Ce principe fait l'objet de l'article 39 proposé : la présentation des comptes fournit une image aussi fidèle que possible à la réalité du patrimoine, de la situation financière et des résultats.

Ce principe entend dissocier la présentation des comptes des choix de politique financière. On comprend aisément que la règle de l'image fidèle peut affecter parfois de manière importante les méthodes de présentation et d'évaluation des éléments financiers et avoir des conséquences sur d'autres secteurs, par exemple celui des provisions.

La structure des comptes subit également des modifications. Les comptes MCH2 se composent du bilan, du compte de résultats, du compte des investissements, du tableau des flux de trésorerie et d'une annexe élargie. Ces éléments font l'objet des articles 13 à 18 de l'AP-LFCo.

Le compte de résultats – qui correspond au compte de fonctionnement actuel – présente en plus de la nouvelle terminologie une structure du résultat à trois niveaux : le résultat opérationnel, le résultat extraordinaire et le résultat total (cf. art. 15 AP-LFCo).

Corollaire du principe de l'image fidèle, le MCH2 accorde une importance accrue au bilan (art. 14 AP-LFCo). Il modifie en partie sa structure et sa présentation. A noter en particulier que les notions

importantes de « patrimoine financier » et « patrimoine administratif » sont définies à l'article 3 AP-LFCo.

Afin de mettre en évidence les mouvements de liquidités au cours de l'exercice comptable, le MCH2 comporte l'élaboration d'un tableau des flux de trésorerie (cf. art. 17 AP-LFCo). Ce tableau, qui fait partie intégrante des comptes annuels, doit aboutir à la présentation du cash flow de la collectivité.

Selon MCH2, le capital propre est présenté de manière plus explicite et détaillée que dans MCH1. Il est de plus prévu d'établir chaque année un « état du capital propre », présentant les causes de sa variation. Ce document est intégré dans l'annexe aux comptes (cf. art. 18 al. 1 let. c AP-LFCo).

Dans un souci de transparence, le MCH2 préconise un fort développement de l'annexe aux comptes, hormis l'état du capital propre déjà mentionné et en plus de l'annexe telle qu'elle est actuellement définie par le plan comptable. L'article 18 de l'AP-LFCo reprend le concept de l'annexe MCH2, définissant son but et son contenu.

3.2.4 Contrôle des finances

Les finances font l'objet de contrôles tout d'abord à l'interne de la commune. Le contrôle interne est renforcé, notamment par la création de dispositions explicites à cet égard (art. 55 et 56 AP-LFCo), définissant le contrôle interne et attribuant au conseil communal la responsabilité de son introduction, de son utilisation, de sa documentation et de sa supervision. L'AP-LFCo renonce en revanche à introduire l'obligation d'avoir un contrôle de gestion (controlling) pour toutes les communes, ces dernières étant naturellement libres de le prévoir comme elles le souhaitent.

S'agissant du contrôle des finances, l'obligation d'instituer un organe de révision externe a été introduite, pour les collectivités publiques locales, en 2007. Ce concept est maintenu sans changements matériels. Les articles 57 à 63 AP-LFCo reprennent ainsi les dispositions correspondantes de la LCo.

La surveillance financière ne fait pas partie du contrôle des finances comme tel, mais elle en définit, dans les limites de la loi, le cadre, notamment par l'édition de directives dont le plan comptable constitue l'exemple le mieux connu ; le nouveau plan comptable se basera sur MCH2 selon les recommandations de la CACSFC. La surveillance financière quant à elle fait l'objet du chapitre 9 de l'AP-LFCo (art. 75 et 76).

3.2.5 Applicabilité des règles aux différentes collectivités publiques locales

MCH2 est a priori destiné à toutes les collectivités publiques en Suisse, quel qu'en soit le niveau, soit Confédération, cantons et communes, afin d'avoir une harmonisation et une vue d'ensemble aussi large que possible du secteur public dans son ensemble.

Actuellement, les règles financières applicables aux communes fribourgeoises valent également, avec quelques adaptations, pour les autres collectivités publiques locales fribourgeoises, à savoir les associations de communes, les agglomérations, les établissements personnalisés ainsi que les bourgeoisies.

Ce principe est maintenu dans l'AP-LFCo. L'article topique est l'article 2, qui définit le champ d'application de la loi en précisant que les règles applicables aux communes valent également pour les autres collectivités publiques locales, sauf dérogation prévue dans la LFCo ou dans l'ordonnance d'exécution du Conseil d'Etat (OFCo).

En ce qui concerne les bourgeoisies, la LCo en vigueur déclare applicables les règles communales sur le budget et les comptes par l'effet du renvoi aux articles 87 à 97^{bis} contenu à l'article 106 al. 2

LCo. En revanche, les bourgeoisies ne sont actuellement pas soumises aux autorités de surveillance, ce qui paraît incohérent dans le système des collectivités publiques locales. L'AP-LFCo propose de combler cette lacune (cf. art. 75 AP-LFCo ainsi que les articles 106 al. 2 et 143 proposés pour la LCo révisée [nLCo], présentés dans l'article 81 AP-LFCo).

3.2.6 Passage à MCH2

MCH2 implique un certain nombre d'opérations qui concernent notamment la première évaluation des biens selon les nouvelles règles. Les articles 78 à 80 AP-LFCo sont consacrés à ces questions.

Au moment du passage à MCH2, il sera nécessaire d'inventorier et de réévaluer les actifs du patrimoine financier (en particulier les terrains, les immeubles et les placements financiers incorporels). Dans la mesure où le classement de certains biens du patrimoine financier ou du patrimoine administratif ne correspondra pas aux définitions de la nouvelle législation, il conviendra d'abord de transférer les biens concernés dans la bonne catégorie avant de procéder à leur réévaluation.

Une réévaluation (retraitement ou restatement) de ces valeurs à la hausse à l'actif du bilan aura comme corollaire une augmentation des fonds propres (réserves de réévaluation) ou, à l'inverse, une baisse de valeur impliquera une diminution de ces fonds.

Les règles applicables à la réserve de réévaluation du patrimoine financier doivent également être définies par le législateur. L'article 79 al. 3 AP-LFCo propose à cet égard d'opter pour la solution proposée par le SRS-CSPCP. Cette réserve est constituée au bilan d'ouverture à l'introduction du MCH2 et sert exclusivement à compenser d'éventuelles réévaluations des postes du patrimoine financier. A la clôture de ce même exercice, le solde est dissous et intégré dans le capital propre non affecté.

S'agissant du patrimoine administratif, les collectivités devront également procéder à un retraitement, afin de respecter le principe de l'image fidèle (art. 80 AP-LFCo). La réévaluation du patrimoine administratif donnera lieu, comme pour le patrimoine financier, à une correction à l'actif du bilan, avec une contrepartie comptabilisée à la réserve de réévaluation.

L'éventuelle augmentation de la valeur du patrimoine administratif induira des charges d'amortissement plus élevées, qui seront compensées en tout ou partie par des prélèvements à la réserve de réévaluation constituée au moment du passage à MCH2, celle-là étant appelée à être dissoute à terme (cf. art. 80 al. 3 et 4 AP-LFCo). Dans le cas inverse, la différence de réévaluation négative sera directement comptabilisée sur le capital propre. A relever que, avant sa dissolution, la réserve de réévaluation relative au patrimoine administratif fait partie du capital propre affecté.

Les provisions et les comptes de régularisation seront pour leur part complétés et réévalués. Lors du premier établissement des états financiers, les éventuels provisions et comptes de régularisation non justifiés devront être transférés dans les fonds propres (augmentation de la fortune). Dans le cas de valeurs insuffisantes, la différence diminuera en conséquence le capital propre.

L'ensemble des opérations de réévaluation passera par des écritures à l'intérieur du compte de bilan et ne devrait en principe pas émarger au compte de résultats.

4 ÉCHÉANCES IMPORTANTES DU CALENDRIER PRÉVU

Le calendrier du projet a subi des adaptations au fur et à mesure de l'avancement des travaux. Sur la base du calendrier de détail actualisé par le CoPil, les échéances importantes envisagées sont les suivantes :

Procédure de consultation publique sur l'avant-projet de loi, accompagné du rapport explicatif	Début automne 2016
Adoption du projet de loi et du message par le Conseil d'Etat, sur la base du rapport présentant les résultats de la procédure de consultation	Fin septembre 2017
Lectures du projet de loi par le Grand Conseil et adoption de la loi, après examen du projet par la Commission parlementaire	Sessions de février et de mars 2018
Processus référendaire de la loi et élaboration de l'ordonnance sur les finances communales ainsi que des directives complémentaires	Fin 2018
Séances d'information et formations destinées au personnel communal et aux autorités communales	2019
Adoption du règlement communal des finances par les législatifs des collectivités publiques locales et réévaluation du patrimoine	2019
Premiers budgets communaux élaborés selon le nouveau droit	Exercice 2020

5 COMMENTAIRE DES ARTICLES

Art. 1 Dispositions générales – Buts et objectifs

Le chapitre premier de l'AP-LFCo contient trois articles, qui portent sur les buts, le champ d'application ainsi que les notions techniques les plus fondamentales.

Le but de la loi consiste à fournir aux collectivités publiques locales (qui sont énumérées à l'article 2) des normes et outils nécessaires pour la gestion de leurs finances.

L'objectif déclaré est celui formulé par le concept MCH2, à savoir assurer, tant sur le plan des décisions que dans la gestion, les principes de l'usage économe et efficace des moyens tout en garantissant l'équilibre financier.

Art. 2 Champ d'application

Le champ d'application définit à quelles entités la loi s'applique. Dans le canton de Fribourg, on connaît au niveau communal ou supracommunal les collectivités publiques suivantes : communes, associations de communes, agglomérations (dont une seule est pour le moment constituée), établissements communaux dotés de la personnalité juridique, donc personnalisés, et bourgeoisies. Ces entités sont appelées « collectivités publiques locales ».

Le concept proposé maintient le système actuel selon lequel les règles sur les finances s'appliquent à toutes les collectivités publiques locales sauf dérogation prévue dans la loi. Les dérogations peuvent se situer tant au niveau de la LFCo que de l'OFCo et elles tiennent à la nature des différentes collectivités. Par exemple, les règles relatives aux coefficients d'impôt ne s'appliquent pas aux entités qui ne lèvent pas l'impôt.

Pour le surplus, il est renvoyé aux explications sous le point 3.2.5 ci-dessus.

Art. 3 Définitions

Cette disposition définit les notions techniques fondamentales qui à ce jour ont été peu usitées au niveau des collectivités publiques locales.

En ce qui concerne la distinction entre le patrimoine financier et le patrimoine administratif, il convient de rappeler que la notion du patrimoine financier est assez restrictive. Dès qu'une politique publique est poursuivie, le bien fait partie du patrimoine administratif. Cela équivaut tant pour les biens matériels (immeubles) que pour les participations sous forme d'actions ou autres. Ainsi par exemple, les immeubles locatifs servant un but d'aide au logement, même si cette tâche n'est pas imposée par l'Etat, font partie du patrimoine administratif et non du patrimoine financier. Une auberge communale qui est détenue par la commune pour conserver un lieu de rencontre pour la population locale fait également partie du patrimoine administratif.

Les notions de dépense et de recette définies ici sont plus générales que celles spécifiques utilisées dans la présentation du compte des investissements. Par exemple, la dépense est à mettre en relation avec la notion de placement, dont les buts sont différents :

- > Les dépenses sont des opérations en argent et des transferts comptables à charge du compte de résultats et du compte des investissements ; elles servent à l'accomplissement des tâches publiques.
- > Les placements sont par contre des opérations qui ne touchent que le patrimoine financier (p. ex. l'achat d'actions cotées en bourse dans le seul but de rendement).

L'OFCo précisera un certain nombre d'opérations qui sont assimilées aux dépenses pour déterminer la compétence. Par exemple, sont à traiter comme des dépenses du point de vue de l'organe compétent pour la décision de crédit :

- > l'octroi de prêts, exception faite des immobilisations du patrimoine financier ;
- > les cautionnements et la fourniture d'autres sûretés ;
- > la participation à des personnes morales de droit privé, exception faite des immobilisations du patrimoine financier ;
- > les actes juridiques relatifs à la propriété foncière et aux droits réels limités sur les immeubles ;
- > les placements immobiliers ;
- > la désaffectation d'éléments du patrimoine administratif ;
- > la renonciation à des recettes.

Certaines de ces opérations concernent donc formellement le patrimoine financier, mais en raison de leur importance, il se justifie de les assimiler, sous l'angle des compétences, aux dépenses au sens strict. Le droit des crédits s'applique ainsi de la même manière à ces actes (p. ex. la rénovation totale d'un immeuble de la commune loué à des particuliers selon les lois du marché).

S'agissant de la dépense nouvelle, elle se définit selon la définition du Tribunal fédéral (TF) par opposition à la dépense liée. Selon la jurisprudence du TF, une dépense est liée « lorsque son principe et son étendue sont fixés par une norme légale, lorsqu'elle est absolument nécessaire à l'accomplissement d'une tâche ordonnée par la loi, ou encore lorsqu'il faut admettre que le peuple, en adoptant précédemment le texte de base, a aussi approuvé la dépense qui en découle, soit qu'il s'agit de répondre à un besoin prévisible, soit que le choix des moyens à mettre en œuvre est indifférent. Une dépense est en revanche nouvelle lorsqu'elle se rapporte à une tâche qui sort du champ d'activité antérieur de l'administration ou lorsqu'elle découle d'un acte normatif qui laisse à l'autorité une marge de manœuvre relativement importante, quant à l'étendue de cette dépense, quant au moment où elle sera engagée ou quant à d'autres modalités (arrêt du TF du 12 juin 2000, I.P. 722/2000 avec d'autres références).

La distinction entre dépenses nouvelles et dépenses liées revêt une grande importance en matière de crédits et de compétences financières, y compris la soumission ou non d'un crédit au referendum.

Art. 4 *Gestion des finances – Principes*

L'article 4 est le premier article du chapitre 2 relatif à la gestion des finances. Tant l'article 4 que la structure du chapitre 2 s'inspirent fortement des éléments correspondants de la loi-modèle contenue dans la Recommandation 20 MCH2.

Les principes de gestion financière énumérés à l'article 4 sont généralement reconnus et n'appellent que peu de précisions.

Le principe de causalité, dans le sens strict du terme, prévoit que le coût effectif d'une prestation publique est financé par une taxe spécifique versée par l'utilisateur / le consommateur. Le principe d'indemnisation des avantages suppose que l'avantage économique particulier résultant d'équipements publics fait l'objet d'une indemnité versée par le bénéficiaire. L'indemnité perçue doit correspondre, dans une mesure acceptable, à la hauteur du profit qu'en retire ce dernier (p. ex. pour un centre commercial la construction d'une desserte routière).

Le principe de non-affectation des impôts prévu à la lettre h tient au fait que les impôts sont des redevances de droit public exigibles sans conditions et servent à couvrir les dépenses de la collectivité. L'affectation des recettes d'un impôt donné est contraire aux principes de bonne gestion, car elle peut conduire à des automatismes de dépenses ou, à l'inverse, mettre en péril la bonne exécution d'une tâche lors d'un manque de recettes. Les affectations d'impôts peuvent ainsi aller à l'encontre des principes de l'emploi économe des fonds et de rentabilité (cf. let. c et e).

MCH2 distingue quatre catégories de principes. En plus des principes de gestion financière, sont définis les principes régissant l'établissement du budget (art. 10 AP-LFCo), les principes régissant la présentation des comptes (art. 40 AP-LFCo) ainsi que ceux régissant la tenue des comptes (art. 50 AP-LFCo). Pour ces trois dernières catégories de principes, il est renvoyé aux commentaires des articles correspondants.

Art. 5 *Plan financier – But*

Les articles 5 et 6 sont consacrés au plan financier. Depuis 2007, cet instrument est obligatoire pour les communes. L'article 5 précise le but du plan financier, qui démontre qu'il s'agit d'un outil indispensable pour toute collectivité publique, car il permet d'avoir un horizon à moyen terme, dépassant celui du budget. De par son horizon pluriannuel, le plan financier sert d'instrument d'alerte et de conduite. L'utilité du plan financier n'est cependant déployée pleinement que s'il est régulièrement actualisé, ce qui est déjà actuellement inscrit dans la loi (art. 86d al. 1 LCo, art. 6 al. 1 AP-LFCo), ainsi que dans la Constitution du canton de Fribourg (art. 132 al. 2 Cst.).

A noter que la planification des finances inclut celle des prestations, ce qui est désormais dit explicitement. La planification des prestations et celle des finances doivent ainsi être coordonnées sur le plan matériel et temporel. D'une part, le plan financier doit tenir compte des priorités fixées dans le cadre de la planification des tâches, d'autre part les perspectives de l'évolution des finances limitent la marge de manœuvre. La planification des tâches et celle des finances doivent être harmonisées dans un processus itératif de manière à satisfaire aux exigences du processus budgétaire.

Art. 6 *Compétences et procédures*

L'article 6 reprend matériellement les règles existantes (cf. art. 10 al. 1 let. r, 86d, 97 al. 1 let. a^{bis} LCo), hormis le fait que la commission financière n'émet plus de préavis sur le plan financier avant sa transmission au législatif.

S'agissant du nombre d'années *écoulées* à prendre en compte, il conviendra d'examiner, en vue de l'OFCo, si trois exercices ne sont pas suffisants au lieu des cinq actuellement exigés (cf. art. 6 al. 4 AP-LFCo).

Art. 7 **Budget – But**

Les articles 7 à 11 traitent du budget. Pour le budget, le principe de l'annualité fait autorité et caractérise son but (cf. art. 10 AP-LFCo pour l'ensemble des principes régissant l'établissement du budget).

Contrairement au plan financier, le budget est liant, car il contient des crédits budgétaires, lesquels autorisent les organes à procéder à des engagements (pour les crédits budgétaires voir art. 34ss AP-LFCo).

Art. 8 **Compétences et procédures**

L'article 8 reprend matériellement les règles existantes (cf. art. 10 al. 1 let. b, 87-88 LCo, art. 45 et 47 RELCo).

Le délai au 31 décembre pour l'adoption formelle du budget équivaut également pour toutes les collectivités publiques locales. Il est par contre complété par la fixation d'un délai au 31 octobre (al. 3) pour la transmission aux communes membres du budget des associations et des agglomérations afin que celles-là puissent connaître et intégrer leur participation dans leur propre budget. Il est cependant précisé que le budget ne doit à ce stade pas nécessairement être adopté par l'assemblée législative, mais pour le moins par le comité.

La procédure et les règles applicables en cas de refus du budget seront précisées dans l'AP-OFCo.

Art. 9 **Structure**

La règle selon laquelle le budget est structuré selon la classification fonctionnelle et la classification par nature n'est pas nouvelle. Une nouveauté découle cependant de la structure du compte de résultats à trois niveaux (cf. art. 15 AP-LFCo et pt 3.2.3 ci-dessus).

Le nouveau plan comptable tient compte de cette structure. Le plan comptable est traité par la Recommandation 03 MCH2. Les différences par rapport à MCH1 sont les suivantes : la structure du groupe par nature de toutes les parties du compte (bilan, compte de résultats et compte des investissements) s'est considérablement modifiée, certains groupes par nature ont été conservés, mais dotés cependant de numéros de compte modifiés. Le plan comptable est harmonisé dans une large mesure entre toutes les collectivités publiques suisses. Afin de pouvoir couvrir des besoins supplémentaires, en particulier au niveau de la statistique financière, la numérotation de la classification fonctionnelle du plan comptable est présentée avec quatre chiffres.

Art. 10 **Principes régissant l'établissement du budget**

Les principes d'établissement du budget, énumérés désormais explicitement dans la loi à l'article 10 AP-LFCo, sont généralement reconnus et n'appellent pas de précisions particulières. Ils sont mis en relation avec ceux régissant la présentation des comptes (art. 40 AP-LFCo).

On relèvera cependant que le principe de comparabilité signifie que les comptes des différentes collectivités doivent être comparables entre eux et sur la durée, soit d'une année à l'autre. Ce principe suppose ainsi une harmonisation des plans comptables des différentes collectivités et une rigueur de chaque acteur dans l'application.

Art. 11 *Contenu*

Le budget contient les charges du compte de résultats et les dépenses du compte des investissements pouvant être réalisées dans l'année à venir ainsi que les revenus du compte de résultats et les recettes du compte des investissements estimés de l'année à venir (al. 1).

L'alinéa 2 précise en outre qu'il appartient au conseil communal d'informer le législatif sur le financement et l'utilisation des crédits d'engagement en cours (information donnée dans l'annexe, cf. art. 18 al. 1 let. g).

Le conseil communal doit motiver le budget auprès du législatif dans un message (al. 3). Ce message doit contenir des réflexions générales ainsi que des explications détaillées concernant les postes du budget qui présentent des fluctuations importantes par rapport au budget de l'année précédente. Conformément au principe d'importance (cf. commentaire à l'article 40), il va sans dire que les écarts de moindre importance ne nécessitent pas d'explication détaillée.

Art. 12 *Comptes – Compétence et procédure*

L'article 12 correspond matériellement aux règles en vigueur. Le seul élément nouveau concerne l'éventuel refus d'approbation des comptes. Le droit en vigueur ne prévoit pas de règles à ce sujet. Lorsque le législatif n'approuve pas les comptes, ils sont à nouveau soumis à l'exécutif pour correction, ce qui implique que des inexactitudes ont été relevées dans la discussion en assemblée communale ou au conseil général. En aucun cas, un refus d'approbation des comptes ne peut être motivé par des raisons politiques d'ordre général ou pour des raisons tenant à un autre objet que les comptes.

Dans la pratique, les situations justifiant un refus d'approbation des comptes devraient être très rares, car il s'agirait d'erreurs qui auraient échappé tant au conseil communal qu'à l'organe de révision. Si le refus d'approbation peut se fonder sur des motifs pertinents, les comptes sont alors corrigés par le conseil communal et font l'objet d'une procédure complémentaire de vérification et d'une nouvelle procédure d'approbation. En revanche, dans l'hypothèse où le refus n'est pas justifié, les autorités de surveillance peuvent être appelées à intervenir si le refus persiste.

Art. 13 *Contenu*

Cet article énonce les cinq éléments composant les comptes : le bilan, le compte de résultats, le compte des investissements, le tableau des flux de trésorerie et l'annexe. Seuls le tableau des flux de trésorerie et certaines parties de l'annexe, notamment l'état du capital propre, sont formellement nouveaux. Toutefois, les règles applicables aux autres éléments sont en partie différentes selon MCH2 et l'annexe est considérablement élargie (cf. pt 3.2.3 ci-dessus). Les différents éléments sont traités par la Recommandation 01 MCH2 et font l'objet des articles 14 à 18 AP-LFCo (cf. commentaires ci-après).

Par rapport aux charges à prendre en compte, MCH2 apporte des précisions en ce qui concerne les actifs et passifs de régularisation (anciennement appelés « actifs ou passifs transitoires »). Ce thème fait l'objet de la Recommandation 05 MCH2. Selon leur nature, les régularisations peuvent concerner soit le compte de résultats, soit le compte des investissements. A certaines conditions bien définies, on pourra y renoncer, notamment lorsqu'un seuil d'importance, à définir par chaque collectivité, n'est pas atteint.

Un cas d'application important des régularisations se situe au niveau des impôts. Ce sujet particulier fait l'objet de la Recommandation 07 MCH2. Le principe de l'échéance, qui prévaut actuellement et qui signifie que les débiteurs impôts sont comptabilisés à leur échéance, est remplacé par le principe

de la délimitation d'impôts. La délimitation d'impôts signifie qu'il convient de comptabiliser les impôts dans l'exercice comptable dont ils relèvent, ce qui a par exemple pour conséquence qu'on doit estimer les impôts pour lesquels la commune n'a pas encore reçu de taxation. Les montants prévisibles seront eux aussi à estimer en fonction de l'année budgétaire concrète (p. ex. une taxation particulièrement élevée dans l'année en raison d'un gain à la loterie). Les corrections interviennent au moyen d'actifs ou de passifs de régularisation.

Art. 14 Bilan

Le bilan prend une place plus importante dans le MCH2. Les catégories principales du bilan, à savoir les actifs et les passifs, le patrimoine financier et le patrimoine administratif, les capitaux de tiers et le capital propre, étaient des notions déjà connues dans le MCH1, mais leur contenu change en partie.

Ainsi notamment, les notions fondamentales de patrimoine financier et administratif ne figurent aujourd'hui pas au niveau de la loi, alors que l'attribution d'un bien à l'une ou l'autre catégorie a des conséquences en termes de règles d'évaluation et d'amortissement (cf. art. 41 à 45 AP-LFCo).

Le patrimoine financier comprend les valeurs patrimoniales aliénables sans mettre en péril une tâche de la collectivité, la tâche pouvant être obligatoire ou choisie librement. Les disponibilités, les papiers-valeur ainsi que des réserves de terrains à bâtir font partie du patrimoine financier. S'agissant des terrains à bâtir, ils ne doivent pas avoir été acquis ou voués à un but précis de la collectivité (par exemple pour l'agrandissement d'une école) pour faire partie du patrimoine financier.

Le patrimoine administratif est quant à lui composé d'actifs qui servent directement à la réalisation de tâches publiques, qui peuvent être imposées à la collectivité ou choisie librement par celle-ci. Il est ainsi caractérisé par une utilisation durable au service d'un but public et sa durée d'utilisation s'étale sur plusieurs exercices. Un critère utile pour la délimitation entre patrimoine administratif et financier est la question de savoir si le bien en question pourrait être aliéné sans porter atteinte à la réalisation du but auquel il est affecté. Les bâtiments administratifs, les routes et les bâtiments scolaires, mais aussi des installations sportives telles que par exemple une piscine, font partie du patrimoine administratif.

Une composante du bilan, à savoir le capital propre, mérite un commentaire particulier, car cette notion est définie différemment dans MCH2 : le capital propre comprend en effet la plupart des financements spéciaux (cf. art. 38 AP-LFCo) ainsi que les réserves liées au retraitement des patrimoines (cf. art. 79 et 80 AP-LFCo), de même que l'« excédent du bilan » – appelé jusqu'ici « fortune nette » ou « fonds propres » – qui se compose des excédents cumulés du compte de résultats.

On constate ainsi que le terme de « capital propre » tel qu'il est défini dans MCH2 a une portée considérablement élargie par rapport à MCH1. Pour cette raison-là, il convient de bien spécifier à quel élément du capital propre on se réfère (cf. art. 20 al. 3 et 65 al. 1 AP-LFCo, qui mentionnent spécifiquement la notion de « capital propre non affecté », soit le capital propre sans les financements spéciaux et sans la réserve de réévaluation du patrimoine administratif).

Les éléments du capital propre font par ailleurs l'objet d'un document spécifique dans les annexes (cf. art. 18 al. 1 let. c AP-LFCo).

Art. 15 *Compte de résultats*

Le compte de résultats correspond à l'actuel compte de fonctionnement, avec toutefois quelques différences importantes. Le compte de résultats sépare clairement les activités courantes des opérations extraordinaires. Il distingue trois niveaux de résultats, à savoir, le résultat opérationnel, le résultat extraordinaire et le résultat total.

Le résultat opérationnel concerne toutes les activités qui sont liées à l'exercice des tâches publiques, qu'elles soient obligatoires ou facultatives. Le résultat opérationnel comprend deux catégories : les activités d'exploitation et les activités de financement. Parmi ces dernières, on trouve par exemple les gains ou les pertes d'une aliénation d'actions du patrimoine administratif, après transfert de celles-ci au patrimoine financier. Font également partie de l'activité de financement les gains et les pertes découlant d'éventuelles privatisations (p. ex. la vente d'une caisse d'épargne). Ainsi, l'activité de financement ne doit pas être confondue avec les charges ou revenus extraordinaires.

La règle est qu'une activité fait toujours partie du domaine ordinaire à moins que les conditions restrictives posées par MCH2 pour une opération extraordinaire soient remplies. Ces conditions sont formulées comme suit (al. 4) : Les charges et revenus sont considérés comme extraordinaires lorsque l'on ne pouvait en aucune manière les envisager, lorsqu'ils se soustraient à toute influence et tout contrôle et lorsqu'ils ne relèvent pas du domaine opérationnel. Sont également considérés comme charges ou revenus extraordinaires les attributions au capital propre et les prélèvements sur ce dernier ainsi que, le cas échéant, le remboursement du découvert au bilan.

Pour les actifs et passifs de régularisation et leur impact sur le compte de résultats, il est renvoyé aux commentaires y relatifs sous article 11 AP-LFCo concernant la question analogue du budget.

Art. 16 *Compte des investissements*

A la différence du compte de résultats, la notion du compte des investissements n'est pas modifiée par rapport au système actuel. Le compte des investissements selon le MCH2 présente toutefois des particularités nouvelles. D'une part, les dépenses et recettes du compte des investissements (cf. art. 3 let. e AP-LFCo) ne concernent que le patrimoine administratif.

Un élément nouveau consiste d'autre part dans la notion d'investissements extraordinaires. Les critères proposés pour distinguer les opérations extraordinaires dans le compte des investissements sont les mêmes que ceux prévus pour le compte de résultats. Les expériences de mise en œuvre du MCH2 dans les collectivités publiques démontrent que les investissements pouvant être considérés comme extraordinaires restent très rares dans la pratique.

Art. 17 *Tableau des flux de trésorerie*

Le MCH2 accorde une grande importance au tableau des flux de trésorerie (cash flow), qui devient une obligation et qui constitue une composante distincte des comptes publics. Cette évolution justifie la création d'un article consacré spécifiquement à ce tableau.

L'alinéa 1 indique que le tableau des flux de trésorerie permet d'identifier l'origine et l'utilisation des fonds. L'alinéa 2 précise qu'une distinction sera faite entre les flux selon qu'ils proviennent des activités d'exploitation, d'investissement ou de financement.

Deux méthodes existant quant à la présentation du cash flow, l'ordonnance fixera vraisemblablement la méthode indirecte, partant du résultat (bénéfice ou perte), apuré des charges et revenus non monétaires et des variations des postes du bilan de l'actif circulant net.

Art. 18 *Annexe*

Le contenu de l'annexe aux comptes était énuméré jusqu'ici à l'article 56 let. d RELCo, à savoir « la liste des engagements hors bilan représentés par les cautionnements, les autres garanties et la part de la commune aux dettes des associations dont elle est membre ».

L'annexe selon le MCH2 prévoit divers instruments inédits et renforce certains instruments existants. Les informations devant nouvellement figurer dans l'annexe garantissent une plus grande transparence et revêtent en particulier de l'importance pour les contribuables et les créanciers, qui sont ainsi davantage en mesure d'apprécier la situation financière de la commune.

Les différents éléments de l'annexe seront définis plus en détail dans l'OFCo. Toutefois la comptabilité des immobilisations, qui fait l'objet de l'article 53 AP-LFCo et dont les résultats servent à établir le tableau des immobilisations, ce dernier étant une des nouvelles composantes de l'annexe (art. 18 al. 1 let. f AP-LFCo).

Art. 19 *Rapport de gestion*

A l'instar de la LCo, l'AP-LFCo traite toutes les communes de la même manière, qu'elles soient dotées d'un conseil général ou non, sauf si l'existence d'un parlement exige des règles particulières, comme celles sur le referendum par exemple. En ce qui concerne le rapport de gestion, l'AP-LFCo propose de le prévoir pour toutes les communes, le législatif ne pouvant qu'en prendre acte.

Le droit en vigueur n'impose l'obligation d'un rapport de gestion qu'aux communes qui ont un conseil général, ce dernier se prononçant sur la gestion du conseil communal (cf. art. 95^{bis} LCo). On peut toutefois partir de l'idée que les formulations « prend acte » et « se prononce » ne présentent pas de différence matérielle. L'exigence de fournir au législatif un compte rendu de l'activité accomplie ne dépend pas de l'existence ou non d'un conseil général.

Par contre, attendre formellement du législatif qu'il se prononce ou qu'il en prenne acte n'implique pas une décision formelle sur le rapport de gestion. Il sera loisible aux membres du législatif d'intervenir séparément et par les moyens ordinaires (p. ex. les propositions et questions, art. 17 et 51^{bis} LCo) s'ils l'estiment nécessaire.

Art. 20 *Equilibre financier*

L'article 20 est le premier article de la section 6 intitulée « Instruments de pilotage financier et évaluation de la situation financière » et concerne l'équilibre financier. La Recommandation 17 MCH2 ne contient pas de règles matérielles fixes, mais elle insiste sur le fait que le cadre législatif doit fixer les normes dans ce domaine.

Comme le droit en vigueur, l'alinéa 1 consacre la règle primordiale selon laquelle le budget du compte de résultats doit être équilibré. Cette règle est complétée par un moyen permettant de l'assurer et par une exception définissant les conditions qui doivent être réunies pour déroger exceptionnellement à la règle principale. Ces compléments font l'objet des alinéas 2 et 3.

L'alinéa 2 dispose que les coefficients et taux d'impôts doivent être fixés de manière à assurer l'équilibre financier. Contrairement au droit en vigueur, l'AP-LFCo ne fixe pas de limite d'un déficit en pour cent qui serait admis avant que la hausse d'impôts ne devienne obligatoire. Les coefficients et taux d'impôts ont au contraire pour but d'équilibrer les finances communales. Un pourcentage absolu ne serait dès lors pas approprié pour tenir compte de cette fonction relative de moyen correctif.

L'alinéa 3 définit à quelles conditions un excédent de charges peut exceptionnellement être admis, à savoir seulement si le capital propre non affecté permet d'absorber complètement cet excédent. Pour la notion de capital propre non affecté, voir commentaire ad article 14 ci-dessus. Cette dérogation au principe de l'équilibre est proposée pour assouplir, dans des cas exceptionnels, le principe de l'équilibre strict, tenant compte du fait qu'une commune peut avoir des raisons légitimes de prévoir un excédent de charges, pour autant qu'elle dispose du capital propre non affecté au moins pour le même montant. L'AP-LFCo renforce ainsi l'autonomie communale tout en sauvegardant le principe de l'équilibre financier communément admis.

Les ressources fiscales font l'objet d'un chapitre spécifique de l'AP-LFCo (cf. commentaire des articles 64 et 65 ci-dessous). A supposer qu'une commune outre passe les règles prévues à l'article 20 AP-LFCo, l'article 65 AP-LFCo prévoit l'obligation de corriger cette situation par une hausse de la fiscalité.

Art. 21 *Excédents des comptes et découvert au bilan*

Une des lacunes du système en vigueur consiste dans le fait qu'il ne traite pas de l'équilibre financier au niveau des comptes et qu'il ne contient pas de règle pour un éventuel découvert au bilan. En effet, malgré les règles définies au niveau de l'équilibre budgétaire, on ne peut exclure qu'un découvert au bilan apparaisse exceptionnellement dans une commune. Il convient alors de fixer préalablement les règles permettant l'élimination de ce découvert, ce qui fait l'objet de l'alinéa 3 de l'article proposé.

A l'instar de la loi-modèle et de ce qui est prévu dans plusieurs autres cantons, l'AP-LFCo propose une durée maximale de cinq ans pour amortir le découvert. Les montants nécessaires doivent alors être inscrits dans les budgets annuels successifs jusqu'à l'obtention d'un capital propre. Il va sans dire que la notion de capital propre s'entend dans ce contexte dans le sens du capital propre non affecté, ce qui est précisé dans le texte légal.

Art. 22 *Limitation de l'endettement*

Hormis les aspects d'équilibre, l'endettement est une donnée fondamentale pour le pilotage financier d'une collectivité. L'AP-LFCo prend ainsi position contre un endettement illimité lorsqu'il dit à l'alinéa 1 de l'article 22 que l'augmentation des capitaux de tiers résultant de l'activité d'investissement doit être limitée. Il va sans dire que l'endettement ne saurait intervenir que dans les activités d'investissement, non pas dans les activités d'exploitation, ce qui est mis en évidence dans la formulation.

Le GP MCH2 a défini la limitation de l'endettement en utilisant deux indicateurs, soit en mettant le taux d'endettement net en relation avec le degré d'autofinancement comme suit : si le taux d'endettement net est égal ou supérieur à 200 %, le degré d'autofinancement doit atteindre 80 %. Le GP MCH2 a ainsi repris la recommandation MCH2 qui formule ce standard à l'article 34 de la loi-modèle. Une commune est considérée comme fortement endettée lorsque le taux d'endettement net (capitaux de tiers, déduction faite du patrimoine financier, en fonction des revenus fiscaux) est de plus de 200 %. Dans ce cas, l'augmentation des capitaux de tiers résultant de l'activité d'investissement doit être limitée en instaurant un degré minimum d'autofinancement s'élevant à 80 %.

Les paramètres à retenir pour apprécier les situations de chaque commune ne sauraient toutefois être définis au niveau de la loi, car ils doivent tenir compte de l'évolution des instruments de mesure que sont les indicateurs. C'est pourquoi l'alinéa 2 prévoit que les règles seront fixées par le Conseil d'Etat à l'aide des indicateurs financiers (cf. art. 23 AP-LFCo).

Art. 23 Indicateurs financiers

Les indicateurs financiers sont publiés depuis l'année 2005, mais la législation ne les a pas définis jusqu'à présent. MCH2 apporte une contribution visant à une plus grande harmonisation également dans ce domaine et définit ainsi un certain nombre d'indicateurs préconisés pour évaluer la situation financière des collectivités publiques (Recommandation 18 MCH2).

Les huit indicateurs énumérés à l'alinéa 1 correspondent ainsi aux indicateurs recommandés par MCH2. Il convient de relever que la plupart de ces indicateurs sont déjà aujourd'hui utilisés dans les communes. La seule véritable nouveauté est le taux d'endettement net. Cet indicateur est défini comme étant la différence entre les capitaux de tiers et le patrimoine financier exprimée en pourcentage des revenus fiscaux totaux (nature 40 des comptes). Cette donnée est par exemple pertinente pour les bailleurs de fonds d'une commune.

Les définitions exactes et les valeurs de référence relèvent toutefois de l'OFCo, car les standards peuvent évoluer et les normes reconnues peuvent changer. C'est pourquoi l'alinéa 2 confie cette compétence au Conseil d'Etat.

De plus, il va sans dire que tous les indicateurs ne conviennent pas de la même manière à toutes les collectivités publiques locales. L'alinéa 3 prévoit dès lors que le Conseil d'Etat peut préciser l'applicabilité des indicateurs aux autres collectivités publiques locales que les communes.

Enfin, l'alinéa 4 prévoit la possibilité pour les communes de présenter leur situation financière à l'aide d'indicateurs complémentaires aux huit indicateurs financiers fixés par MCH2.

Art. 24 Droits de crédits – Définition

Le chapitre 3, intitulé « Droit des crédits », comporte les articles 24 à 37. Les dispositions relatives aux crédits sont ainsi plus détaillées que la législation en vigueur qui ne connaît en fait que les décisions portant sur des dépenses pouvant être couvertes en un seul exercice et celles qui ne peuvent pas l'être, les crédits supplémentaires demeurant réservés.

Les articles 24 à 37 AP-LFCo proposent d'aligner les notions à la terminologie courante et de reprendre ainsi les termes prévus par MCH2.

L'article 24 al. 1 définit ainsi le crédit comme étant « l'autorisation de procéder, dans un but précis, à des engagements financiers d'un montant déterminé ». L'alinéa 3 énonce les différents types de crédits, qui font l'objet de manière détaillée des dispositions suivantes.

Les alinéas 2, 4 et 5 énoncent quelques règles fondamentales propres à tous les crédits, à savoir qu'ils doivent être demandés avant l'engagement financier, qu'ils sont liés à l'objet pour lequel ils ont été attribués et évalués en fonction des besoins prévisibles (sur ce dernier point cf. également art. 29 AP-LFCo).

Art. 25 Crédit d'engagement

Le crédit d'engagement correspond, dans une certaine mesure, à la décision spéciale portant sur une dépense qui ne peut être financée en un seul exercice, car comme cette dernière, le crédit d'engagement relève du législatif et la demande du crédit nécessite un rapport détaillé (cf. al. 2).

Il existe toutefois deux différences importantes : le crédit d'engagement ne concerne que les dépenses nouvelles (cf. art. 3 let. c AP-LFCo), et parmi les dépenses nouvelles seulement celles qui dépassent le seuil fixé par le règlement communal des finances (RCF). Le RCF est commenté plus en détail sous l'article 67 AP-LFCo.

Les dépenses nouvelles faisant l'objet d'un crédit d'engagement peuvent être uniques ou périodiques. A titre d'exemples, on peut citer la promesse d'une subvention annuelle à une structure d'accueil extrafamilial ou une garantie de déficit octroyée à une telle structure (dépense nouvelle périodique) ou la promesse d'une subvention unique pour un jubilé qui sera fêté dans trois ans (dépense nouvelle unique).

A noter que l'Etat de Fribourg a fixé le seuil en lien avec le compte de résultats de l'exercice précédent. Selon l'article 30 LFE, tout projet engendrant des dépenses uniques ou périodiques excédant $\frac{1}{8}$ % du total des dépenses des derniers comptes de résultats doit faire l'objet d'un crédit d'engagement. Cette définition implique une fixation annuelle du montant. Le seuil applicable à l'Etat correspond actuellement à un montant de 4 423 820 francs (art. 2 de l'ordonnance du 13 juin 2016 précisant certains montants liés aux derniers comptes de l'Etat, RSF 612.21). Le mode de fixation du seuil au plan communal n'est en revanche pas défini au niveau de la LFCo, compte tenu de la grande disparité des communes et de leurs états financiers.

Comme actuellement, l'organe législatif appelé à voter un crédit d'engagement doit être informé au préalable, non seulement du montant de la dépense, mais également des charges induites et du mode de financement.

A supposer que le crédit d'engagement ne figure pas dans le budget, l'information doit en outre justifier que les répercussions éventuelles sur le compte de résultats ne compromettent pas l'équilibre des finances. Demeure réservée l'obligation d'actualiser régulièrement le plan financier, devoir qui complète l'information à fournir au législatif.

Le crédit d'engagement fait l'objet d'un décompte final dès que l'exécution du projet est terminée.

Les crédits d'engagement qui n'ont pas encore fait l'objet d'un décompte final sont inscrits au contrôle des engagements (cf. art. 32 AP-LFCo). Ce contrôle fait partie intégrante du compte annuel en tant qu'élément de l'annexe (cf. art. 18 al. 1 let. g AP-LFCo).

Les crédits d'engagement peuvent prendre trois formes différentes selon leur contenu : le crédit d'étude, le crédit d'ouvrage ou le crédit-cadre. Ces types de crédits font l'objet des dispositions qui suivent.

Art. 26 *Crédit d'étude*

Le crédit d'étude est un crédit d'engagement permettant d'estimer l'ampleur et les conséquences de grands projets, qui pourront prendre la forme d'un crédit d'ouvrage ou d'un crédit-cadre.

Sur le plan cantonal, l'article 30 LFE prévoit pour les crédits d'étude devant faire l'objet d'une décision du Grand Conseil directement un seuil en francs (actuellement 500 000 francs). S'agissant du referendum facultatif, la Constitution du canton de Fribourg (Cst., RSF 10.1) dispose que les crédits d'étude votés par le Grand Conseil peuvent également faire l'objet d'une demande de referendum s'ils ont une importance cantonale ou régionale, donc indépendamment de leur montant (art. 46 al. 1 let. b Cst.). Le referendum sur le plan communal est traité à l'article 69 AP-LFCo (cf. commentaire de cet article ci-dessous).

Art. 27 *Crédit d'ouvrage*

Les crédits d'engagement entrés en force autorisent le conseil communal à contracter des engagements financiers jusqu'au montant fixé. En règle générale, les crédits d'engagement sont décidés sous la forme de crédits d'ouvrage, soit pour un projet déterminé. Exemples : la construction d'une salle polyvalente ou la révision du plan d'aménagement local.

Art. 28 *Crédit-cadre*

La commune a aussi la possibilité de réunir plusieurs projets distincts (qui feraient chacun l'objet d'un crédit d'ouvrage) en un crédit-cadre s'ils présentent un lien objectif entre eux. La décision portant sur un crédit-cadre précise l'organe compétent pour se prononcer sur les projets individuels.

Exemple : le législatif décide un projet général d'assainissement de tronçons routiers sous forme d'un crédit-cadre et donne la compétence au conseil communal pour répartir définitivement ce crédit en fonction des étapes ou des tronçons à réaliser.

Art. 29 *Estimation*

Hormis le rappel que tout crédit doit être estimé de manière rigoureuse, l'article 29 répond également à la question de savoir si on peut se prémunir contre les risques liés à l'évolution des coûts (p. ex. indice du coût de la vie, du coût de la construction ou risque de change). Le droit en vigueur ne contient pas de règle explicite à cet égard. L'article 29 AP-LFCo dispose que le crédit d'engagement peut contenir une clause d'indexation ; il précise également qu'en cas de baisse des coûts, le crédit est réduit en conséquence (al. 3).

Art. 30 *Lien avec le budget*

Les crédits d'engagement nécessitent une inscription dans le budget avant de pouvoir être exécutés. Dans la règle, ce sera le budget des investissements qui sera concerné, mais selon la nature de la dépense nouvelle qui fera l'objet de l'engagement, c'est aussi le budget de résultats qui peut être concerné (p. ex. subvention annuelle à une crèche).

Comme actuellement, le budget des investissements peut aussi comprendre des dépenses relatives à des investissements dont la réalisation est certes prévue durant l'exercice concerné mais dont l'exécution n'a pas encore été décidée par l'assemblée communale ou le conseil général. Une information adéquate s'impose alors et le délai nécessaire à la décision devra être pris en compte dans le calendrier de l'objet concerné.

Art. 31 *Décompte et expiration*

La règle de l'alinéa 1, selon laquelle les projets réalisés font l'objet d'un décompte final ne figure pas explicitement dans le droit actuel, mais elle est observée dans la pratique.

Les alinéas 2 et 3 répondent à la question de savoir si un crédit d'engagement peut perdre sa validité du fait de l'écoulement du temps s'il n'est pas réalisé. Le droit en vigueur ne contient pas de règle à ce sujet. L'alinéa 2 propose un délai de cinq ans après l'entrée en force du vote au-delà duquel un crédit d'engagement perd sa validité si sa réalisation n'a pas débuté auparavant. Demeurent réservées les procédures contentieuses pouvant retarder un projet, par exemple au niveau du permis de construire, et qui peuvent ainsi entraîner le blocage d'un projet dépassant le délai de cinq ans.

Art. 32 *Contrôle des engagements*

La tenue d'un contrôle des engagements n'est actuellement pas une obligation légale. Afin d'assurer une vue d'ensemble de tous les engagements financiers contractés par la commune, un tel instrument semble toutefois nécessaire.

Le contrôle des engagements comprendra ainsi, en plus des crédits d'engagements votés par le législatif, également les engagements contractés par le conseil communal en vertu des compétences financières que lui octroie le RCF. Pour chaque engagement, l'état actuel de réalisation devra

figurer, c'est-à-dire les paiements effectués. Pour les éventuels crédits-cadre, le contrôle des engagements différencie chaque objet faisant partie du crédit-cadre.

Les engagements ayant fait l'objet d'un décompte final sont sortis du contrôle des engagements. Comme mentionné, ce dernier est un des éléments de l'annexe (art. 18 al. 1 let. g AP-LFCo).

Art. 33 *Crédit additionnel*

S'il s'avère, en cours de réalisation ou même avant celle-ci, qu'un crédit d'engagement est insuffisant, il convient de le compléter sans délai et, dans tous les cas, avant que l'engagement ne soit contracté envers des tiers. Le moyen de ce complément est appelé « crédit additionnel ». Chaque crédit additionnel forme une unité avec le crédit principal. Les crédits d'engagement ne peuvent être augmentés que par des crédits additionnels.

Quant à la définition de l'organe communal compétent, il convient toutefois de distinguer entre les dépenses nouvelles et les dépenses liées en ce qui concerne le complément nécessaire. Les crédits additionnels de dépenses nouvelles doivent être soumis au législatif si le seuil réglementaire est dépassé.

En revanche, les crédits additionnels qui constituent des dépenses liées sont décidés par le conseil communal, ce qui est dit à l'alinéa 3. Toutefois, si le montant d'un tel crédit additionnel dépasse la compétence financière du conseil communal, ce dernier doit informer la commission financière, qui doit donner son appréciation préalablement à l'engagement.

Art. 34 *Crédit budgétaire*

Contrairement au crédit d'engagement, qui n'est prévu que pour des projets d'investissement ou des dépenses pouvant s'étendre sur plusieurs années, le crédit budgétaire sert aussi à autoriser les dépenses courantes et annuelles. Avec le crédit budgétaire, le législatif autorise le conseil communal à grever les comptes annuels pour l'objet déterminé jusqu'à concurrence du plafond fixé.

Art. 35 *Crédit supplémentaire*

Par analogie à ce qui a été dit pour le crédit d'engagement, un crédit budgétaire peut également s'avérer insuffisant en cours d'exercice. Le complément d'un crédit budgétaire insuffisant est toutefois dénommé « crédit supplémentaire ».

Ici également, les crédits doivent être sollicités avant de procéder à tout nouvel engagement. C'est à l'assemblée communale ou au conseil général que revient la décision sur l'octroi de crédits supplémentaires, à moins que les règles relatives aux dépassements de crédit ne définissent une autre compétence (cf. article suivant).

Art. 36 *Dépassement de crédit*

Les règles de dépassement de crédit définissent les conditions auxquelles le conseil communal peut décider un crédit supplémentaire. Les motifs principaux sont l'urgence et le caractère lié de la dépense.

L'alinéa 1 prévoit ainsi que le conseil communal est compétent pour décider un dépassement de crédit lorsque l'engagement d'une charge ou d'une dépense ne peut être ajourné sans avoir de conséquences néfastes pour la commune ou lorsqu'il s'agit d'une dépense liée.

La réserve explicite de l'article 33 al. 3, 2^e phr. AP-LFCo signifie que s'il s'agit d'un montant qui excède les compétences financières du conseil communal, l'appréciation de la commission financière est nécessaire.

En outre, les dépassements de crédits sont autorisés en cas de charges ou de dépenses lorsque celles-ci sont compensées par des revenus ou des recettes afférant au même objet et dans le même exercice, ce qui est dit à l'alinéa 2.

Le RCF fixe une limite pour les dépassements de crédits de moindre importance que le conseil communal pourra décider de sa propre compétence. Le conseil communal établit une liste motivée des objets dont le dépassement excède cette limite et les soumet globalement à l'assemblée communale ou au conseil général pour approbation.

Art. 37 *Expiration*

Comme actuellement, les crédits budgétaires et supplémentaires du compte de résultats qui ne sont pas utilisés expirent à la fin de l'exercice comptable. Cette règle découle du principe de l'annualité du budget.

Art. 38 *Financements spéciaux*

Les financements spéciaux, anciennement appelés « réserves obligatoires », sont traités par la Recommandation 08 MCH2. L'affectation (de même que la désaffectation) durable de moyens à l'accomplissement de tâches publiques définies doit s'appuyer sur une base légale pour être valable, la base légale pouvant se situer dans le droit de la collectivité elle-même ou dans le droit supérieur.

La caractéristique d'un financement spécial est qu'il existe un rapport causal entre la tâche (prestation) et la contre-prestation fournie par les bénéficiaires (financement). Il ne doit en principe pas y avoir d'appel à l'impôt ni d'abandon au ménage commun, dès lors que les législations spécifiques prévoient un autofinancement des tâches par les taxes (p. ex. 100 % pour les domaines de l'approvisionnement en eau potable et de l'épuration des eaux usées, 70 % au minimum pour le domaine de la gestion des déchets).

On distingue deux types de financements spéciaux : les financements spéciaux rattachés aux capitaux de tiers (poste 2090) (p. ex. protection civile), et les financements spéciaux rattachés au capital propre (poste 2900) (p. ex. eau potable, eaux usées, déchets).

Les critères fixés par MCH2 pour l'attribution d'un financement spécial au capital propre ou aux capitaux de tiers sont les suivants : font partie du capital propre les financements spéciaux dont la base légale est créée par la collectivité elle-même, qui peut la modifier librement ; il en est de même lorsque la base légale du financement spécial réside dans le droit supérieur, mais que ce dernier laisse une marge de manœuvre importante à la commune.

Le principe du calcul intégral des coûts des domaines concernés doit être respecté. Cela vaut notamment pour l'établissement du taux d'intérêt applicable aux avances ou aux engagements pour les financements spéciaux. Ces éléments seront précisés dans les directives en matière de comptabilité.

En complément au domaine des financements spéciaux, il est utile de rappeler ici que le SRS-CSPCP recommande d'exclure la constitution de réserves pour des projets non adoptés (préfinancements, anciennement « réserves libres »). Les discussions au sein du GP MCH2 et du CoPil MCH2 ont abouti à la conclusion que, pour des raisons de transparence, cette recommandation devait être suivie. Ainsi les bénéfices résultant des comptes communaux alimentent le capital propre.

Art. 39 *Présentation des comptes – But et structure*

Cet article exprime un des principes fondamentaux du concept de présentation des comptes selon MCH2, à savoir le principe de l'image fidèle, parfois aussi appelé par le terme correspondant en anglais « true and faire view ». Ce principe veut que les comptes reflètent la réalité des faits dans la mesure du possible. Il s'ensuit que certaines pratiques, tolérées jadis au motif de la prudence commerciale, ne sont plus compatibles avec cette exigence ; à titre d'exemple, on peut mentionner les amortissements supplémentaires ou d'autres procédés conduisant à des réserves latentes.

Art. 40 *Principes régissant la présentation des comptes*

Les principes de présentation des comptes font l'objet de la Recommandation 02 MCH2. La recommandation les décline au nombre des douze notions suivantes : l'annualité, la comptabilité d'exercice, la spécialité, la prudence, le produit brut, l'importance, la spécialité qualitative, la spécialité quantitative, la spécialité temporelle, la comparabilité, la permanence et la continuité.

En outre, l'alinéa 2 fixe trois exigences pour les informations fournies pour la présentation des comptes, à savoir la clarté, la fiabilité et la neutralité.

Certains des principes de présentation des comptes interviennent également dans l'établissement du budget et sont ainsi mentionnés à l'article 10 AP-LFCo, à savoir l'annualité, la spécialité, le produit brut, la comparabilité, la permanence et la continuité (cf. commentaire ad art. 10 AP-LFCo).

Une remarque s'impose concernant le principe de prudence, qui est spécifique à la présentation des comptes. Compte tenu de l'insécurité qui peut affecter l'évaluation précise de certains objets inscrits au bilan, il apparaît préférable d'appliquer une attitude prudente plutôt que de faire preuve d'un optimisme trop poussé.

Le principe de la permanence mérite aussi une explication particulière, car il ne figure pas explicitement dans les principes actuels. La permanence est définie dans le sens que la présentation des comptes doit intervenir si possible selon les mêmes règles durant une longue période. Un changement de pratique ne doit ainsi pas intervenir sans nécessité objective. A noter que l'introduction d'un nouveau concept comme MCH2 implique des changements importants à plusieurs égards dans la présentation des comptes, mais ces changements concernent toutes les collectivités et sont justifiés par des modifications législatives. Le principe de la permanence s'appliquera ainsi sur des bases conformes à MCH2.

Enfin, le principe de l'importance signifie que les informations doivent, selon les besoins du destinataire, se limiter à l'essentiel et éviter les détails non-pertinents. Ce principe est en lien avec les seuils de matérialité qui définissent, en fonction de la taille de la collectivité, quels sont les montants en-dessous desquels on peut renoncer à un certain type d'opération (p. ex. la régularisation, pour une facture de minime importance qui parvient à la commune au début de l'année et qui concerne l'exercice précédent).

Art. 41 et 42 *Etablissement du bilan et limite d'activation*

L'article 41 énumère les composantes du bilan et à quelles conditions une valeur doit être portée au bilan. Matériellement, cet article n'est pas nouveau. En revanche, l'article 42, consacré à la limite d'activation, introduit un élément nouveau, dans la mesure où il appartiendra désormais à chaque collectivité d'arrêter la limite financière au-delà de laquelle les investissements sont portés au bilan. Les objets n'atteignant pas la limite d'activation sont portés au compte de résultats (art. 42 al. 2 AP-LFCo).

Compte tenu des répercussions de cette limite sur le compte de résultats, cette décision relève de l'organe législatif et prend la forme d'un article dans le règlement communal des finances. La limite d'activation figure également à titre d'information dans l'annexe aux comptes (art. 42 al. 3 AP-LFCo).

Selon le principe de la permanence, la limite d'activation doit rester la plus stable possible et n'être modifiée qu'en présence d'un motif justifiant objectivement un changement (tel que l'écoulement de nombreuses années et/ou un développement considérable de la commune).

Art. 43 *Evaluation des capitaux de tiers et du patrimoine financier*

Les articles 43 à 45 sont consacrés à l'évaluation du patrimoine et aux règles permettant de gérer les diminutions et les augmentations de valeurs. Les règles sont différentes selon qu'un bien fasse partie du patrimoine financier ou du patrimoine administratif. La Recommandation 06 MCH2 traite de ce sujet.

L'article 43 concerne les capitaux de tiers et les biens du patrimoine financier. La périodicité des réévaluations est proposée conformément à MCH2 à cinq ans pour les terrains et les immobilisations du patrimoine financier, annuellement pour les liquidités et les placements. A noter que la comptabilité des immobilisations fournit les informations y relatives (cf. art. 53 AP-LFCo).

Il ne paraît pas utile d'émettre dans la législation plus de précisions quant à l'évaluation du patrimoine financier, par exemple des titres cotés ou non en bourse. Les directives édictées par le SCom en préciseront les modalités.

Il est encore précisé que si une diminution ou une augmentation durable de valeur est prévisible sur un poste du patrimoine financier ou administratif, sa valeur nominale doit être réévaluée. La dépréciation est durable lorsque la valeur inscrite au bilan ne pourra selon toute vraisemblance plus être obtenue dans un proche avenir ou lorsque l'élément du patrimoine administratif a perdu tout ou partie de la valeur pour cause de destruction, de vétusté ou de circonstances similaires ou ne peut plus être utilisé comme auparavant. Le patrimoine financier doit être réévalué périodiquement.

Art. 44 et 45 *Evaluation du patrimoine administratif et amortissement*

La nouveauté formelle concernant le patrimoine administratif consiste dans le fait que l'amortissement porte sur la valeur du bien comme tel et ne se limite pas aux emprunts qui auront, le cas échéant, servi à financer le bien en cause.

La valeur de l'objet du patrimoine administratif est la valeur d'acquisition ou de production et l'amortissement tient compte, comme actuellement, de la durée de vie prévisible du bien. La méthode d'amortissement linéaire est maintenue.

Les taux d'amortissement demeurent de la compétence du Conseil d'Etat, en conformité à la Recommandation 12 MCH2 (cf. art. 45 al. 3 AP-LFCo ; actuellement : art. 55 RELCo). Le catalogue des différents taux d'amortissement se verra quelque peu élargi ; l'amortissement portera directement sur les biens (amortissement comptable), non pas seulement sur les dettes (amortissement financier).

L'application des taux d'amortissement comptable est à distinguer du remboursement des emprunts, les règles et les buts de chaque domaine étant fondamentalement différents. Alors que l'amortissement comptable a pour but de refléter la valeur réelle d'un bien, le remboursement d'un emprunt qui a servi au financement de ce bien est déterminé par d'autres règles (disponibilité des liquidités, clauses du contrat avec le bailleur de fonds, etc.). En fait, le terme « amortissement » ne doit être utilisé que pour l'amortissement comptable. Le remboursement d'un emprunt ne concerne

pas l'amortissement. En effet, le remboursement anticipé ou accéléré d'un emprunt sera toujours possible avec la nouvelle législation, mais la valeur comptable du bien figurant dans le bilan n'en sera pas diminuée.

Art. 46 *Entités dépendantes de la commune*

Les articles 46 à 49 AP-LFCo traitent du périmètre des comptes communaux. Dans l'exercice de ses tâches, la collectivité peut avoir des liens étroits avec plusieurs entités, certaines ayant la personnalité juridique, d'autres pas. Les partenaires des collectivités peuvent être de droit public ou de droit privé. Se pose dès lors la question de savoir si et comment ces liens doivent être pris en compte dans les comptes de la collectivité.

L'interprétation consolidée fait l'objet de la Recommandation 13 MCH2. Les exemples utilisés dans la recommandation se prêtent toutefois plutôt à une collectivité cantonale, car elle prévoit que les autorités du pouvoir judiciaire et les autorités indépendantes de l'Etat doivent être consolidées intégralement. Partant, les articles 46 à 49 AP-LFCo proposent une solution adaptée aux particularités communales, tout en respectant l'esprit de MCH2.

L'option retenue par l'avant-projet consiste à intégrer dans les comptes communaux les entités dépendantes, c'est-à-dire les ententes intercommunales et les éventuels établissements dits non personnalisés. En revanche, les liens avec les entités personnalisées de droit public ou privé seraient gérés au travers du tableau des participations et des garanties, ce qui est conforme à MCH2.

Art. 47 *Ententes intercommunales*

Les ententes intercommunales sont des conventions passées entre deux ou plusieurs communes pour réaliser en commun une tâche communale. Cette forme de collaboration intercommunale (cf. art. 107 al. 2 LCo) ne crée pas une personne morale distincte des communes. On peut assimiler l'entente à une société simple en droit privé (art. 530ss du Code des obligations). Les ententes intercommunales sont relativement fréquentes dans les domaines de l'enseignement primaire, de l'aide sociale, de la défense contre l'incendie et des sépultures.

L'entente est régie par l'article 108 LCo, qui prévoit, dans sa teneur en vigueur, que la commune qui tient la comptabilité de l'entente doit être désignée dans la convention. Désormais, il convient de développer cet aspect dans la LFCo, l'article 108 LCo étant complété par le terme de la commune siège, terme qui désigne la commune qui intègre la comptabilité.

La prise en compte des ententes avait donné lieu à la motion du député Dominique Butty (cf. pt 2.4.2 ci-dessus). La problématique résidait dans le fait que l'intégration des charges des ententes pouvait conduire à des résultats et des indicateurs différents pour la commune par rapport à la règle des 5 %.

Or, il convient de rappeler que les règles d'équilibre financier sont définies différemment dans l'AP-LFCo (cf. art. 20 et 21). Ces nouvelles règles d'équilibre et le fait que les ententes ne bénéficient pas de la personnalité juridique conduisent au maintien de la solution actuelle, c'est-à-dire l'intégration des comptes de l'entente dans les comptes de la commune siège. La problématique de l'impact sur les indicateurs financiers de la commune siège doit être traitée par une « correction manuelle » des données comptables prises en compte pour leur calcul, ce qui est rappelé explicitement dans la loi (cf. art. 47 al. 4 AP-LFCo).

Art. 48 *Entités de droit public*

Les personnes morales de droit public avec lesquelles la commune présente des liens telles que les associations de communes ou l'agglomération établissent pour leurs communes membres le tableau des participations. Si une commune se porte garante en faveur d'un établissement communal personnalisé, celui-ci fournit également aux communes les données à faire figurer dans le tableau des participations et des garanties.

Le Conseil d'Etat précisera dans l'OFCo les modalités assurant notamment des résultats comparatifs entre communes du calcul des indicateurs financiers. Une des questions à cet égard concerne la prise en compte de l'endettement des communes, qui devrait matériellement refléter l'endettement total, quel que soit le mode de collaboration intercommunale et la répartition des dettes entre les différents niveaux (communal ou supracommunal).

Art. 49 *Entités de droit privé*

Les communes peuvent collaborer avec des entités de droit privé pour accomplir certaines de leurs tâches (art. 5a al. 3 LCo). Le registre des accords de collaboration renseigne pour chaque commune quels sont les partenaires publics ou privés dans chaque domaine (art. 84^{bis} LCo, art. 42b al. 2 let. e et 43 RELCo). Les éléments de ce registre doivent permettre d'établir, sans surcroît de travail, les données à faire figurer dans le tableau des participations et des garanties de l'annexe aux comptes communaux.

Art. 50 *Principes régissant la tenue des comptes*

Matériellement, cet article n'est pas nouveau. Actuellement, les principes de comptabilité sont définis au niveau du RELCo (art. 86c LCo et art. 43a RELCo). A l'instar des autres principes (cf. art. 4, 10 et 40 AP-LFCo), les principes régissant la tenue des comptes sont également inscrits dans la loi.

Art. 51 *Imputations internes*

Sans que le droit en vigueur ne les traite, les imputations internes sont pratiquées dans les collectivités publiques locales selon les règles comptables. Dans une loi sur les finances communales qui se veut complète, il convient toutefois de mentionner également les imputations internes. L'alinéa 1 donne la définition, tandis que l'alinéa 2 précise qu'il convient d'en faire usage seulement dans les cas où elles sont nécessaires pour déterminer les charges et les revenus générés par la tâche (cf. art. 38 et son commentaire) ou pour exécuter une tâche de façon économique.

Art. 52 *Archives*

La fonction principale de cet article est celle d'un renvoi à la législation spéciale. En effet, les questions d'archivage sont désormais réglées par la loi du 10 septembre 2015 sur l'archivage et les Archives de l'Etat (LArch, RSF 17.6), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2016 et s'appliquant également aux collectivités publiques locales. La législation d'exécution de la LArch étant actuellement en voie d'élaboration, il convient de réserver les prescriptions relevant de la compétence du Conseil d'Etat.

A noter par ailleurs que les archives communales forment un ensemble (cf. art. 103 LCo dans sa teneur révisée par la LArch), le domaine financier n'est donc pas un domaine dissocié des autres secteurs communaux.

Art. 53 Comptabilité des immobilisations

La comptabilité des immobilisations est un nouvel instrument. Elle fait l'objet de la Recommandation 12 MCH2.

La comptabilité des immobilisations est la présentation comptable particulière des biens immobilisés qui fournit des indications détaillées sur l'évolution de ces postes. Les chiffres résumés figurent dans le bilan. Les actifs (incluant les emprunts et les participations) qui sont utilisés sur plusieurs années sont saisis dans la comptabilité des immobilisations.

Une immobilisation doit être inscrite à l'actif lorsqu'elle atteint la limite de l'inscription à l'actif fixée par la collectivité pour la catégorie de biens correspondante. Sinon, elle doit être directement amortie par le compte de résultats (sur les limites d'activation cf. art. 42 AP-LFCo).

La comptabilité des immobilisations est la base de plusieurs documents et opérations dont les amortissements (cf. art. 45 AP-LFCo). A noter que le tableau des immobilisations est une des composantes de l'annexe aux comptes (art. 18 al. 1 let. f AP-LFCo).

Art. 54 Inventaires

Les collectivités publiques doivent tenir des inventaires, selon les cas par unité administrative. Il existe deux catégories d'inventaires : l'inventaire comptable et l'inventaire matériel.

L'inventaire comptable comprend les stocks et réserves ainsi que les immobilisations, soit les biens mobiliers et immobiliers, qui sont inscrits à l'actif.

L'inventaire matériel comprend les biens mobiliers et immobiliers qui ne sont pas inscrits à l'actif.

Par ailleurs, un enregistrement sur papier doit être effectué à la date de clôture du bilan afin de permettre un contrôle des inventaires. Les biens manquants doivent faire l'objet d'une recherche.

Art. 55 et 56 Système de contrôle interne

Les articles 55 et 56 AP-LFCo sont consacrés au système de contrôle interne (SCI). Cette notion est déjà connue des communes, mais il convient d'apporter quelques précisions à ce sujet. Le but du SCI est de mettre en place un système de mesures organisationnelles documentées permettant de réduire les risques d'atteinte au patrimoine et de garantir une bonne exécution des tâches.

De multiples raisons soulignent la nécessité d'un SCI pour les collectivités publiques. On peut les décrire sommairement comme suit :

- > clarté au niveau de l'organisation (tâches, responsabilités, interfaces/points de jonction) ;
- > mise à jour des potentiels d'efficience ;
- > sécurité accrue (moins de dépendances), moins d'erreurs ;
- > moins de risques (prévention), bonne approche des risques (gestion des risques) ;
- > conduite d'entreprise facilitée (transparence, transversalité, clarté) ;
- > culture d'entreprise mieux intégrée (sens accru des responsabilités, davantage d'échanges et de contacts, plus grande efficacité) ;
- > davantage de confiance dans l'organisation de la part de la population et entre les partenaires.

D'aucuns pourraient estimer que l'exigence d'un SCI est exagérée pour les petites collectivités. Or, lorsqu'un seul et même collaborateur est simultanément en charge du secrétariat communal, des finances et des constructions, la commune court un risque lorsque cette personne se trouve empêché de travailler. Dans une petite commune, le SCI sera plus léger. Le Conseil d'Etat fixera les exigences de détail en tenant compte de ces disparités.

Enfin, on pourrait craindre que l'instauration d'un SCI favorise un climat de méfiance. Or, le mot « contrôle » a plusieurs significations. Il exprime aussi le fait de piloter, d'observer, de reconnaître, d'assurer, d'accompagner, etc. Toutes ces mesures participent d'une bonne gestion et d'une volonté d'améliorer le système en permanence.

Art. 57 à 63 *Contrôle externe de la comptabilité et des comptes – Organe de révision*

Ces articles reprennent matériellement les règles relatives aux organes de révision telles qu'elles ont été introduites dans la LCo par la révision partielle de celle-ci du 16 mars 2006. Ces dispositions ayant donné satisfaction dans la pratique, elles peuvent être reprises sans changement de fond.

A noter toutefois que la révision 2006 de la LCo avait omis de prévoir l'organe de révision pour les bourgeoisies (art. 106 al. 3 let. b LCo) ; l'AP-LFCo répare cet oubli en renonçant à la règle spéciale inscrite à l'article 106 de la LCo en vigueur.

Art. 64 *Ressources fiscales – Coefficients et taux d'impôts*

Le chapitre 7, contenant deux articles, établit le lien avec la législation sur les impôts communaux. Certains éléments de la loi sur impôts communaux (LCo, RSF 632.1) sont transférés dans l'AP-LFCo, notamment ceux qui traitent des décisions relatives aux coefficients et taux d'impôts.

Matériellement, les règles existantes sont toutefois reprises sans changement. Ainsi, les décisions prises sur les coefficients d'impôts ont une durée de validité indéterminée, ils restent inchangés jusqu'à une nouvelle décision du législatif. L'AP-LFCo propose de maintenir cette différence d'avec le système appliqué au niveau de l'Etat et dans d'autres cantons, partant du constat que cette particularité des coefficients communaux n'a pas été remise en question.

Art. 65 *Hausse obligatoire*

Cet article englobe deux éléments. L'alinéa 1 est l'équivalent de l'article 87 al. 3, 2^e phr. LCo, à savoir que la hausse fiscale s'impose lorsque le déficit dépasse le seuil maximal défini par la loi (actuellement un excédent de charges de 5 %). Conformément aux nouvelles règles définies pour l'équilibre financier, l'article 65 al. 1 AP-LFCo est coordonné avec les articles 20 et 21 AP-LFCo et rattache dès lors la hausse obligatoire à un déficit conduisant à un découvert au bilan.

Ceci dit, il ne fait aucun doute qu'une commune ne saura attendre la menace d'un découvert au bilan pour prendre les mesures permettant de redresser la situation. Le plan financier a notamment pour but d'anticiper les évolutions pouvant mettre en danger l'équilibre financier et de prendre les mesures qui s'imposent à temps.

Le deuxième élément de l'article 65 AP-LFCo concerne une mesure de surveillance qui intervient à titre subsidiaire par rapport à l'alinéa 1. L'alinéa 2 de l'article 65 AP-LFCo correspond matériellement à l'article 40 LCo, selon lequel le Conseil d'Etat peut contraindre une commune à percevoir l'impôt à un autre coefficient que celui voté par le législatif communal. Jusqu'à présent, le Conseil d'Etat n'a que très rarement appliqué cette disposition.

Art. 66 *Compétences des organes communaux – Corps électoral*

Le chapitre 8 traite dans les articles 66 à 74 des compétences des organes communaux en matière financière.

L'article 66 AP-LFCo est l'équivalent de l'article 8 LCo en matière financière. Le corps électoral se prononce lors d'un referendum ou lors d'une votation sur une initiative populaire.

Art. 67 *Assemblée communale*

L'article 67 AP-LFCo énumère les attributions de l'assemblée communale à caractère financier. Partant, l'article 10 nLCo ne contient plus que les attributions qui n'ont pas principalement une portée financière.

Matériellement, les attributions actuelles sont reprises, moyennant des adaptations terminologiques (p. ex. en utilisant le terme de « crédit d'engagement » à la place de « dépense qui ne peut être couverte en un seul exercice »).

La seule nouveauté réside dans le règlement communal des finances (RCF) qui n'était pas prévu jusqu'à présent, mais qui s'avère nécessaire afin que les communes puissent définir individuellement certains paramètres (tels que la limite d'activation, les seuils pour les actifs et passifs de régularisation ainsi que les compétences financières du conseil communal).

Compte tenu de son contenu important, le RCF est un règlement de portée générale qui devra ainsi être adopté par le législatif communal et approuvé par la Direction compétente du Conseil d'Etat (art. 148 al. 2 LCo), vraisemblablement la DIAF. Il est prévu de mettre à disposition un règlement-type pouvant servir aux communes de modèle pour l'élaboration de leur RCF. Aussi, le RCF figure-t-il en premier dans l'alinéa 1, même avant l'énumération des autres attributions de l'assemblée communale, car, en fixant des seuils de compétence pour les dépenses que le conseil communal peut effectuer, l'assemblée communale s'autolimité dans l'exercice de ses autres attributions qui ont ou qui peuvent, selon les cas, avoir un caractère financier. Le caractère financier peut être direct (p. ex. le vote sur les crédits) ou indirect (l'acceptation d'une donation avec charge, pouvant entraîner des conséquences grevant les finances communales) (cf. également le commentaire de l'article 3 let. b AP-LFCo, en particulier les actes équivalents à une dépense du point de vue de la compétence).

Art. 68 *Conseil général*

Les dispositions traitant des attributions du conseil général sont réparties sur deux articles : l'article 68 AP-LFCo opère un renvoi à l'article relatif à l'assemblée communale, comme le fait l'article 51^{bis} LCo pour les autres attributions du conseil général.

Art. 69 *Referendum*

Le deuxième article sur les compétences du conseil général est consacré plus particulièrement au referendum financier, les autres types de referendum demeurant régis par l'article 52 nLCo.

L'article répond à la question de savoir quelles dépenses sont soumises au referendum. Le droit en vigueur emploie la formule « dépense ne pouvant pas être couverte en un seul exercice », qui comporte l'inconvénient qu'elle ne fait pas de distinction entre les dépenses liées et les dépenses nouvelles. Or l'AP-LFCo précise que le referendum ne peut être demandé que pour les dépenses nouvelles.

Chaque commune doit fixer le seuil référendaire par une inscription dans le RCF. Aussi longtemps qu'une inscription ferait défaut, l'article 69 al. 3 AP-LFCo prévoit que toute nouvelle dépense votée par le conseil général serait soumise au referendum facultatif. Cette règle subsidiaire avait été appliquée au niveau des associations de communes lors de l'introduction du referendum financier (cf. art. 165 al. 2 LCo).

A l'instar de ce qui est prévu sur le plan cantonal, il apparaît évident que les seuils doivent être différenciés pour les crédits d'étude et les autres crédits d'engagement.

Une autre question à traiter est celle de savoir si le referendum peut être demandé contre une dépense non pas unique, mais périodique, et quel est alors le seuil qui fait foi. L’alinéa 2 de l’article 69 AP-LFCo répond à cette question lorsqu’il dit que pour les dépenses périodiques, c’est la durée prévisible totale de l’engagement qui est prise en compte. A défaut de précision temporelle quant à la durée de l’engagement, une durée de dix ans fait foi.

Contrairement aux associations de communes (art. 123e LCo), la seule forme du referendum prévue légalement au niveau communal est le referendum facultatif, ce qui signifie qu’il doit toujours être requis par une demande portant les signatures de citoyens selon le nombre prescrit. L’AP-LFCo n’impose pas le referendum obligatoire aux communes, mais si une commune souhaite le prévoir dans son RCF, le principe de l’autonomie communale veut qu’elle y soit habilitée. Le règlement-type du RCF pourrait à cet égard contenir une option.

Art. 70 à 72 *Commission financière*

Les articles 70 à 72 AP-LFCo reprennent matériellement les règles actuelles sur la commission financière tout en les adaptant aux expériences et aux besoins ressentis dans la pratique. Ainsi notamment, les objets nécessitant le préavis de la commission financière ne sont pas énumérés par un catalogue exhaustif de chaque cas, mais par une description matérielle ayant pour but de désigner les décisions du législatif à caractère financier (cf. art. 72 al. 1 AP-LFCo).

Dès lors, les statuts d’une nouvelle association, la convention avec un tiers ou un règlement portant sur des taxes seront à l’avenir soumis au préavis de la commission financière lorsque l’impact financier estimé dépasse le seuil de compétence financière du conseil communal. Cette précision correspond pour un certain nombre de communes déjà à leur pratique.

La portée du préavis de la commission financière ne change toutefois pas. Comme le rappelle l’article 72 al. 2 AP-LFCo, le préavis de la commission financière est donné sous l’angle financier.

Conformément à l’adaptation du droit des crédits aux nouvelles normes, les compétences de la commission financière se voient également évoluer dans la mesure où son appréciation est nécessaire lorsque le conseil communal entend décider une dépense liée (ou un crédit additionnel/supplémentaire lié) dont le montant dépasse le seuil de sa compétence financière pour les dépenses nouvelles. Cette règle fait l’objet de l’alinéa 3.

Art. 73 *Conseil communal*

Cet article rappelle le rôle central du conseil communal dans le domaine des finances. Par extension, c’est à l’organe exécutif de chaque collectivité publique locale qu’incombe la mission décrite dans cet article. Matériellement, la disposition exprime le rôle de l’exécutif tel qu’il découle pour l’essentiel des règles en vigueur.

L’exigence d’un message pour les objets à soumettre au législatif figure désormais dans la loi (al. 3). Cette prescription ne devrait toutefois pas induire de grands changements puisque dans bon nombre de communes, le message du conseil communal pour les divers objets à soumettre au législatif est déjà la pratique courante. L’OFCo contiendra un certain nombre d’éléments à faire figurer dans les messages pour les objets usuels (demandes de crédit, budget et comptes).

Art. 74 *Administration des finances*

La loi en vigueur utilise la désignation de « caissier ». Or ce terme ne convient plus aux dénominations courantes pour cette fonction dans une part grandissante de communes. L’AP-LFCo

propose dès lors de remplacer ce terme par « administrateur des finances » ou « administratrice des finances ». L'article 80 LCo a été adapté par un renvoi à la LFCo (cf. art. 80 nLCo).

Art. 75 Haute surveillance – Principe

Cet article opère le lien avec la LCo et la LAgg en ce qui concerne la haute surveillance de ces collectivités. Comme l'article 2 AP-LFCo, traitant du champ d'application, le présent article emploie la notion des collectivités publiques locales dans le même sens que l'article 2.

La proposition de ne plus excepter les bourgeoises de la haute surveillance des collectivités publiques locales a également nécessité des adaptations de la LCo (cf. art. 105-106, intitulé du chap. 8 et art. 143 nLCo).

Art. 76 Service en charge des communes

Les missions du Service en charge des communes (actuellement le SCom) concernent principalement le domaine financier. L'article 76 AP-LFCo reprend dès lors les éléments financiers des articles 145 al. 2 LCo et 55 RELCo tout en les adaptant aux développements des dernières années (p. ex. en matière statistique).

A noter que les diverses autorisations financières que le SCom délivrait à l'intention des collectivités seront abandonnées au profit d'une plus grande autonomie. En revanche, le rôle de conseil du Service sera renforcé (cf. let. b de l'art. 76 AP-LFCo), ce qui compensera largement l'affaiblissement de son rôle de tutelle. La disposition régissant les autorisations financières sera adaptée en conséquence (cf. art. 148 nLCo).

S'agissant de la fonction de contrôle, elle a été étoffée (let. c et d de l'article 76 AP-LFCo), étant précisé que la compétence décisionnelle des éventuelles mesures de surveillance à prendre relève, comme actuellement, de la Direction et du Conseil d'Etat.

Art. 77 Voies de droit – Renvoi

Cet article opère le lien avec la LCo et la LAgg, dont les voies de droit sont applicables également en matière financière pour le contentieux des collectivités publiques locales y relatif.

Art. 78 Règles de mise en œuvre – Généralités

Les modalités détaillées d'introduction du nouveau système fera l'objet de l'OFCo. Le Conseil d'Etat sera saisi d'un projet qui aura fait l'objet d'une procédure de consultation, compte tenu de l'importance de ce texte.

L'OFCo devra régler les différentes étapes et actes à effectuer avec les délais respectifs. Au besoin, l'ordonnance pourra prévoir une différenciation ou un échelonnement pour les différentes collectivités.

L'OFCo devra également préciser quel sera le premier budget à présenter selon les nouvelles règles. Les deux actes, à savoir LFCo et OFCo, devraient entrer en vigueur en même temps. Comme le règlement communal des finances (RCF) devra être introduit dans les communes avant que le premier budget établi selon le nouveau droit puisse être adopté, les règles de mise en œuvre contiendront également des dispositions relatives à l'adoption du premier RCF.

Art.79 Réévaluation du bilan – Réévaluation du patrimoine financier

L'introduction du MCH2 implique une réévaluation du patrimoine financier, qui doit avoir lieu sur la base de la valeur vénale (cf. également pt 3.2.6 ci-dessus). Or, le calcul de la valeur vénale n'est pas toujours aisé, mais les informations existent souvent dans la commune ou peuvent être obtenues sans grands frais.

A noter que la réévaluation définie selon l'article 79 AP-LFCo portera sur les biens qui appartiennent au patrimoine financier au sens étroit tel que défini dans la nouvelle législation (cf. art. 3 let. a AP-LFCo). Au besoin, il conviendra de corriger l'attribution de certains biens au patrimoine financier ou administratif, selon les cas. Les dispositions de mise en œuvre assureront que ces opérations correctives du bilan ne doivent pas faire l'objet de décisions individuelles pour chaque bien de la part du législatif.

Si les éléments du patrimoine financier n'ont, selon les prescriptions en vigueur jusqu'ici, jamais été réévalués, et qu'ils ont été inscrits au bilan à leur valeur d'acquisition ou de production, l'introduction du MCH2 et la réévaluation qui lui est liée vont mettre au jour des réserves substantielles. L'inverse est cependant aussi possible, dans la mesure où une valeur inscrite au bilan doit être corrigée vers le bas.

Le solde net de ces opérations de réévaluation unique au passage à la nouvelle loi constitue la réserve liée à la réévaluation du patrimoine financier.

La réserve de réévaluation fait partie du capital propre non affecté. Cette réserve est constituée dans le bilan d'ouverture et dissoute dans le bilan de clôture du premier exercice (cf. al. 3). Cette proposition permet de se conformer aux recommandations MCH2 et celles du SRS-CSPCP.

Art. 80 Réévaluation du patrimoine administratif

La réévaluation du patrimoine administratif au moment du passage à MCH2 n'est pas une exigence obligatoire, mais elle présente de nombreux avantages, de telle sorte que tant le GP MCH2 que le CoPil MCH2 préconisent cette mesure (cf. également pt 3.2.6 ci-dessus). Il s'agit donc d'un retraitement unique lors du passage MCH2 et calculé à la valeur d'acquisition. L'OFCo définira s'il convient de remonter à 25 ans ou, au maximum, à 30 ans. Les amortissements seront ainsi fixés sur la valeur initiale, mais la charge supplémentaire sera compensée par les prélèvements à la réserve de réévaluation (al. 3). La réserve de réévaluation du patrimoine administratif sera dissoute après 10 ans (al. 4). Dans des cas exceptionnels et motivés, une durée plus longue pourra être autorisée.

Les avantages d'une réévaluation du patrimoine administratif sont notamment les suivants :

- > le principe de l'image fidèle du bilan n'est respecté qu'en soumettant aussi le patrimoine administratif à une réévaluation ;
- > la comptabilité des immobilisations doit de toute manière être constituée et elle contient les éléments nécessaires au retraitement ;
- > le retraitement fournit les bases permettant de justifier avec aisance le calcul des prestations facturées à des tiers ou à d'autres collectivités (p. ex. l'utilisation de salles de sport) ;
- > le retraitement permet d'éliminer les distorsions qui pouvaient exister en raison des amortissements financiers appliqués aux valeurs au bilan et rétablir les amortissements correspondants à la durée d'utilisation.

On pourrait objecter que le retraitement du patrimoine administratif nécessitera une analyse complexe dans les communes ne disposant pas de service technique et craindre des difficultés d'évaluation de certains éléments. D'aucuns pourraient en outre estimer qu'il serait disproportionné

d'engager des recherches longues et fastidieuses pour une opération unique. En soupesant tous ces arguments, tant le GP MCH2 que le CoPil MCH2 sont donc, comme mentionné, parvenus à la conclusion que les avantages l'emportent clairement sur les inconvénients.

S'agissant enfin des domaines financés par des taxes, il convient de rappeler que les valeurs des biens doivent déjà, selon les législations spéciales, correspondre aux valeurs réelles, voire aux valeurs de remplacement, afin de pouvoir justifier le calcul des taxes prescrites par la loi. La réévaluation de ces parties du patrimoine administratif ne constitue donc pas vraiment une nouveauté.

Art. 81 *Droit modifié – Communes*

En fonction des propositions contenues dans l'AP-LFCo, la LCo doit être adaptée dans de nombreux articles afin d'éviter des contradictions ou des incohérences entre ces deux lois. Les modifications proposées, allant de l'article 10 à l'article 165 LCo, sont toutes dictées par le souci d'harmoniser au mieux la législation organique sur les communes et la législation régissant les finances communales.

Les articles LCo dont la modification est proposée dans le présent article sont dénommés « nLCo ».

Ainsi par exemple, l'article 10 nLCo a été épuré des attributions à caractère financier, car celles-ci figurent dorénavant dans la LFCo (art. 67 AP-LFCo).

Le fait d'avoir deux lois distinctes (la LCo et la LFCo) implique parfois des choix délicats dans des matières fortement imbriquées, comme les règlements communaux de portée générale (qui peuvent porter sur des taxes) ou les délégations de compétence en matière de taxes (qui figurent dans des règlements de portée générale). La solution proposée par l'AP-LFCo consiste à maintenir les règlements à l'article 10 LCo et de traiter la délégation de compétence en matière de taxes à l'article 67 al. 3 AP-LFCo, au motif que cette délégation ne concerne que les taxes, tandis que les règlements peuvent concerner tous les domaines.

En outre, un certain nombre de renvois à la LFCo sera nécessaire pour assurer les liens entre la loi organique qu'est la LCo et la loi sur les finances (cf. p. ex. art. 12 al. 2 nLCo, 145 al. 2 nLCo).

Comme le règlement communal des finances devra être introduit dans les communes avant que le premier budget établi selon le nouveau droit puisse être adopté (cf. art. 78 AP-LFCo), il conviendra d'assurer le même principe pour les communes qui fusionneront dès l'entrée en vigueur de la LFCo, ce qui explique l'article 141 al. 3 nLCo proposé.

La proposition d'inclure les bourgeoisies dans les collectivités soumises aux règles de surveillance (cf. pt 3.2.5 ci-dessus) a également nécessité des adaptations (cf. art. 105-106, intitulé du chap. 8 et 143 nLCo).

Art. 82 *Droit modifié – Agglomérations*

Les agglomérations étant régies par une loi spécifique (la loi sur les agglomérations, LAgg, RSF 140.2), celle-ci doit être adaptée aux modifications proposées de la LCo et de l'AP-LFCo.

Art. 83 *Droit modifié – Impôts cantonaux*

La loi sur les impôts cantonaux directs (LICD, RSF 631.1) est indirectement touchée par le présent avant-projet, à savoir par la mention de l'impôt scolaire dont l'abrogation formelle a été proposée par plusieurs instances (cf. commentaire de l'article 84 ci-dessous).

Art. 84 *Droit modifié – Impôts communaux*

Plusieurs instances ont exprimé le souhait de voir disparaître de la législation cantonale la mention de l'impôt scolaire, étant donné que la base de cet impôt, qui figurait dans la législation scolaire plus ancienne, a disparu. On peut en effet estimer que la base légale de l'impôt scolaire a été supprimée au plus tard par les dispositions transitoires de la loi du 23 mai 1985 sur l'école infantine, l'école primaire et l'école du cycle d'orientation, entrée en vigueur le 1^{er} août 1987.

La législation cantonale, dont la loi sur les impôts communaux (LICO, RSF 632.1), n'ayant pas été adaptée à la suppression de l'impôt scolaire, il convient de donner suite aux vœux émis par diverses instances en saisissant l'occasion de l'AP-LFCo pour faire les adaptations formelles nécessaires.

Il convient ainsi d'abroger l'article 1 al. 2 LICO qui dit que « le droit d'imposition est reconnu aux cercles scolaires créés en conformité des lois sur l'instruction ». Dans d'autres articles, c'est simplement la clause « et des cercles scolaires » qui doit être supprimée.

En ce qui concerne la communication des décisions sur les coefficients d'impôts, la matière est désormais régie par l'AP-LFCo et la loi sur les impôts communaux y renvoie.

Art. 85 *Referendum*

Quand bien même l'AP-LFCo est susceptible d'entraîner un surcroît de travail, surtout lors de son introduction (cf. pt 6 ci-dessous), il n'est pas probable que le projet entraîne des dépenses nouvelles. L'AP-LFCo n'est dès lors pas soumis au referendum financier, mais comme toutes les lois, il peut faire l'objet d'une demande de referendum législatif.

Art. 86 *Entrée en vigueur*

La formulation de cet article correspond à la teneur usuelle. A noter que la date d'entrée en vigueur de la loi est différente du processus de mise en œuvre de la loi (cf. art. 78 AP-LFCo). Il appartiendra au Conseil d'Etat de prévoir en détail les opérations nécessaires à la mise en œuvre et leur calendrier, une fois que le texte légal aura passé le processus parlementaire et référendaire.

6 CONSÉQUENCES DU PROJET

6.1 Conséquences pour l'Etat

6.1.1 Conséquences financières pour l'Etat

Les conséquences financières pour l'Etat de la mise en œuvre du MCH2 dans les communes et autres collectivités locales sont de deux ordres.

En premier lieu, il y aura nécessité de créer une nouvelle application informatique intégrant les données financières des communes. L'application existante actuellement au sein du SCom, CAFCom, a été mise en œuvre en 2005 pour un coût d'environ 500 000 francs. Cette application a été complétée par un module de calcul de la péréquation financière intercommunale en 2010, pour un montant d'environ 80 000 francs. On ne peut en l'état chiffrer précisément les coûts d'une nouvelle application informatique, mais on peut considérer les montants, alors dépensés pour CAFCom, comme réalistes pour un nouveau logiciel.

On doit de plus relever une diminution probable des recettes, car les autorisations de financement du SCom, sujettes à émolument administratif, seront remplacées par un accroissement de l'activité de surveillance ordinaire (conseil et proposition de mesures à la Direction en cas de besoin). A titre

d'exemple, les émoluments administratifs relatifs aux autorisations de financement, facturés en 2015, s'élevaient à environ 25 000 francs.

6.1.2 Autres conséquences pour l'Etat

Les dispositions de l'AP-LFCo donneront lieu à diverses dispositions d'exécution relevant du Conseil d'Etat et faisant l'objet de l'OFCo. Une fois la teneur de la LFCo connue définitivement, un avant-projet d'OFCo devra être élaboré. Compte tenu de son importance, ce texte-là devra également faire l'objet d'une procédure de consultation.

La LFCo et l'OFCo poseront le cadre applicable aux directives à élaborer par le SCom, dont notamment le plan comptable, qui sera toutefois déjà mis à disposition comme document de travail avant la mise au point des textes légaux.

Un certain nombre de standards ou de modèles devront être mis à disposition des communes et autres collectivités, notamment pour l'annexe aux comptes. En outre, un règlement-type pouvant servir de modèle pour le RCF devra être élaboré, en coopérant avec les associations faïtières des communes.

De plus, les ressources en personnel de l'Etat seront sollicitées pour la formation nécessaire aux autorités et au personnel des collectivités publiques locales.

Enfin, l'admission de la surveillance sur les bourgeoisies entraînera quant à elle certains travaux d'introduction supplémentaires tels que l'établissement d'un registre des bourgeoisies.

Ainsi, les travaux au niveau de l'Etat devant précéder l'établissement des premiers budgets régis par le nouveau droit peuvent être résumés comme suit :

- > élaboration du projet d'OFCo ;
- > mise à disposition du plan comptable ;
- > procédure de consultation sur l'avant-projet d'OFCo ;
- > traitement des résultats de la procédure de consultation et soumission du projet au Conseil d'Etat ;
- > élaboration des directives, des modèles pour l'annexe ainsi que du règlement communal type des finances (RCF), éventuellement procédure de consultation à cet égard ;
- > création d'une nouvelle application informatique et intégration des données financières des communes ;
- > travaux relatifs aux bourgeoisies (répertoires, etc.) ;
- > examen préalable des RCF et approbation de ceux-ci par la Direction ;
- > travaux relatifs à l'information et à la formation.

Compte tenu du calendrier prévu en l'état (cf. chapitre 4 ci-dessus), il apparaît que les travaux à mener mobiliseront beaucoup de ressources internes au service en charge du projet.

6.2 Conséquences pour les communes et les autres collectivités publiques locales

6.2.1 Conséquences financières

L'adaptation des logiciels impliquera des frais uniques lors de la mise en œuvre. En ce qui concerne la réévaluation du patrimoine, la plupart des travaux devrait pouvoir être effectuée par les collectivités elles-mêmes, mais dans l'un ou l'autre cas, le recours à des experts externes pourrait s'avérer nécessaire pour évaluer certains biens.

6.2.2 Conséquences en personnel

Lors de sa mise en œuvre initiale, le projet impliquera un surcroît de travail pour les collectivités, tant au niveau des autorités qu'au niveau du personnel. Les éléments impliquant un travail spécifique d'introduction sont notamment les suivants :

- > formation des élus et du personnel dans le nouveau système ;
- > élaboration, examen préalable et adoption du RCF (définissant notamment la limite d'activation et les compétences financières des organes) (à noter que pour le RCF, l'approbation cantonale devra être requise comme pour les autres règlements communaux de portée générale) ;
- > mise sur pied de la comptabilité des immobilisations ;
- > évaluation du bilan selon les règles régissant le passage au nouveau système ;
- > élaboration des annexes aux comptes (contenant les éléments mentionnés à l'article 18 AP-LFCo) ;
- > présentation selon l'ancien système et selon les nouvelles règles, à des fins de comparaison, du budget et des comptes de l'année qui précède la première application.

7 CONFORMITÉ DU PROJET AU DROIT SUPÉRIEUR

La matière traitée par l'AP-LFCo relevant du domaine autonome des cantons, le projet ne pose pas de problème quant à la conformité au droit supérieur. En outre, il s'inspire fortement de MCH2 et contribue ainsi à une plus grande harmonisation des régimes financiers des collectivités publiques suisses.

L'avant-projet respecte également les dispositions du droit constitutionnel cantonal, à savoir notamment les articles 82, 84 et 132 Cst.

8 RÉPARTITION DES TÂCHES ENTRE L'ETAT ET LES COMMUNES

Le projet n'a pas d'influence négative sur la répartition des tâches entre l'Etat et les communes, mais contribue au contraire à une plus grande autonomie communale dans la mesure où il entend apporter une plus grande souplesse pour des choix individuels des communes dans plusieurs domaines qui étaient régis jusqu'à présent par le droit cantonal de manière uniforme (p. ex. les compétences financières, les limites d'activation, etc.).

A noter également que les autorisations financières requises dans le droit actuel seront supprimées avec le nouveau système, ce qui accroît également l'autonomie et la responsabilité des collectivités (cf. commentaire de l'article 76 AP-LFCo).

9 APPRÉCIATION SOUS L'ANGLE DU DÉVELOPPEMENT DURABLE

Les modifications légales proposées n'ont pas d'impact négatif sous l'angle du développement durable. On peut estimer qu'il s'agit simplement d'une autre méthode de gérer et de présenter les finances d'une collectivité publique, qui n'a aucun effet négatif ni pour l'environnement, ni pour la société, ni pour l'économie. Au contraire, le renforcement de l'autonomie communale ne pourra qu'être favorable au développement durable.

10 ABRÉVIATIONS

ACF	Association des communes fribourgeoises
ACSC	Association des secrétaires et caissiers communaux du canton de Fribourg
AFin	Administration cantonale des finances

AP	Avant-projet
AP-LFCo	Avant-projet de loi sur les finances communales
CACSFC	Conférence des autorités cantonales de surveillance des finances communales
CDF	Conférence des directeurs cantonaux des finances
CoPil MCH2	Comité de pilotage chargé d'accompagner les travaux de mise en œuvre du modèle comptable harmonisé pour les collectivités publiques locales et de l'élaboration de la loi sur les finances communales
Cst.	Constitution du canton de Fribourg, du 16 mai 2004 (RSF 10.1)
DFIN	Direction des finances
DIAF	Direction des institutions, de l'agriculture et des forêts
GP MCH2	Groupe de projet technique MCH2
IAS	International Accounting Standards
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
LAgg	Loi du 19 septembre 1995 sur les agglomérations (RSF 140.2)
LArch	Loi du 10 septembre 2015 sur l'archivage et les Archives de l'Etat (RSF 17.6)
LCo	Loi du 25 septembre 1980 sur les communes (RSF 140.1)
LFCo	Loi sur les finances communales (actuellement à l'état d'avant-projet)
LFE	Loi du 25 novembre 1994 sur les finances de l'Etat (RSF 610.1)
LICD	Loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (RSF 631.1)
LICo	Loi du 10 mai 1963 sur les impôts communaux (RSF 632.1)
loi-modèle	Modèle d'acte législatif destiné à normer les finances cantonales et/ou communales qui fait l'objet de la Recommandation 20 MCH2
MCH2	Modèle comptable harmonisé pour les cantons et les communes
nLCo	Loi sur les communes intégrant les propositions de modifications contenues dans le présent avant-projet
OFCo	Ordonnance sur les finances communales, acte que le Conseil d'Etat édictera sur la base de la LFCo, une fois que cette dernière sera définitive
RCF	Règlement communal des finances
RELCo	Règlement d'exécution du 28 décembre 1981 de la loi sur les communes (RSF 140.11)
RFE	Règlement du 12 mars 1996 sur les finances de l'Etat (RSF 610.11)
ROF	Recueil officiel fribourgeois, répertoriant le droit fribourgeois de manière chronologique
RSF	Recueil systématique fribourgeois, répertoriant le droit fribourgeois en vigueur à une date donnée
SCI	Système de contrôle interne

SCom	Service des communes
SRS-CSPCP	Conseil suisse de présentation des comptes publics
TF	Tribunal fédéral suisse
VVGS	Vereinigung der Verwaltungsangestellten der Gemeinden des Sensebezirks