

Fiabilité des comptes des cantons suisses

Les cantons suisses disposent d'une bonne dose d'autonomie en matière de préparation et de présentation de leurs comptes. Il en résulte une forte hétérogénéité dans la fiabilité avec laquelle les comptes reflètent la situation financière cantonale. Malgré les réformes, l'hétérogénéité subsiste. Cette contribution en mesure l'importance.



Naomi Luta



Nils Soguel

La Constitution fédérale n'a jamais donné de compétences à la Confédération pour harmoniser les modalités de présentation des comptes publics entre les différents échelons institutionnels. Chaque canton a donc toujours été souverain pour établir ses propres règles en matière de préparation et de présentation de ses comptes et, en amont, de son budget. Cette situation a favorisé le développement de politiques comptables hétérogènes. Une telle hétérogénéité, si elle se vérifie, n'est pas de nature à garantir que les états financiers de tous les cantons reflètent avec fiabilité leur véritable situation financière. Cela nuit à la transparence et à la comparabilité, deux

vertus cardinales auxquelles citoyennes et citoyens sont généralement attachés.

Des initiatives ont toutefois été prises pour tenter de remédier à cette situation. À deux reprises, la Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances—CDF a publié des recommandations sous la forme d'un modèle comptable harmonisé pour les cantons et les communes (MCH). Une première version—MCH1—est parue en 1977. Elle préconise la comptabilité d'exercice (accrual accounting) et l'abandon de la comptabilité de caisse (cash accounting). Elle s'accompagne d'un plan comptable harmonisé incluant un compte de résultats (compte de fonctionnement), d'un compte des investissements et d'un bilan, ainsi qu'une classification par nature et qu'une classification par fonctions. La deuxième version—MCH2, publiée en 2008, vient en réponse au développement des International Public Sector Accounting

Standards (IPSAS). Avec elle, la CDF se livre à un grand écart : offrir un modèle permettant d'appliquer le principe de l'image fidèle inhérent aux IPSAS (fair presentation ou true and fair view) et, quoi qu'il en soit, autorisant le recours à des finesses politiques dans la préparation des comptes.

La CDF n'est qu'un organe de coordination. Elle n'a aucune compétence pour imposer ses décisions aux cantons. Ses décisions n'ont donc qu'un statut de recommandation. Il en va ainsi du MCH. Au moment de la publication du MCH1, puis du MCH2, chaque canton a pu décider quand et comment transposer les recommandations de la Conférence dans ses lois et autres règlements. Dans les faits, tous les cantons ont adopté la première, puis la deuxième génération du MCH. Néanmoins, à chaque fois, l'adoption est intervenue à un rythme et avec une rigueur variable d'un canton à l'autre. La transposition dans les législations cantonales n'a pas toujours été fidèle aux recommandations. Il était d'autant plus facile pour les cantons de prendre des libertés par rapport aux recommandations de la CDF que, dans le cas du MCH2, ce dernier prévoyait explicitement des solutions alternatives dans différents domaines. La Conférence a dû introduire ces alternatives afin de satisfaire des cantons ayant des objectifs divergents en matière de préparation des comptes. Certains cantons souhaitaient présenter des comptes offrant une image fidèle et sincère (ou fiable) des faits économiques et de leur situation financière. D'autres souhaitaient pouvoir recourir à des finesses en préparant leurs comptes afin de se ménager des marges de manœuvre dans la conduite de leur politique budgétaire. Évidemment, les alternatives aménagées dans le MCH2 l'ont été afin de permettre de maintenir les pratiques comptables préexistantes.

Modalités d'évaluation de la fiabilité dans la présentation des comptes

Pour mesurer l'hétérogénéité des politiques comptables des cantons, nous recourons à 15 critères (Tableau 1). La

plupart de ces critères découlent des alternatives offertes par les recommandations du MCH2. Chaque critère permet de déterminer si un canton a retenu, en particulier dans ses bases légales et réglementaires, l'option garantissant la plus grande fiabilité (par exemple avoir fixé une limite d'activation relativement basse). Ou s'il a retenu une option différente, c'est-à-dire une option au terme de laquelle la réalité économique est présentée de manière moins fiable (limite d'activation relativement élevée). Les options menant à une présentation fiable de la réalité sont mentionnées entre parenthèse dans le tableau.

La politique comptable de chaque canton est notée à l'aune de chacun des critères en attribuant la valeur maximale de 1 lorsque l'option la plus fiable est retenue ou 0 si l'option ne garantit manifestement pas une présentation fidèle.

1	Comptabilité d'exercice (plutôt que comptabilité de caisse)
2	Amortissement linéaire sur la durée d'utilisation (plutôt que dégressif sur une autre durée que la durée d'utilisation)
3	Interdiction de procéder à des amortissements fictifs ³ (pas d'interdiction)
4	Limite basse de la régularisation des charges et des revenus entre exercices (limite haute)
5	Interdiction de lisser le résultat annuel à l'aide d'une réserve (pas d'interdiction)
6	Évaluation du patrimoine financier à sa valeur vénale (évaluation sur une autre base)
7	Comptabilisation des revenus fiscaux dans le respect du principe de la délimitation des exercices (autre principe, par exemple principe de caisse)
8	Interdiction de préfinancer les investissements (possibilité de préfinancement)
9	Limite d'activation d'une dépense d'investissement au bilan relativement basse (limite haute)
10	Début de l'amortissement au moment de la mise en fonction des équipements (début de l'amortissement à un autre moment)
11	Évaluation du patrimoine administratif à sa valeur vénale (évaluation sur une autre base, par exemple plutôt sur la base du coût d'acquisition amorti)
12	Présentation des indicateurs financiers recommandés (pas d'indicateurs financiers)
13	Présentation des investissements séparément de leur éventuel subventionnement, selon leur produit brut (plutôt que du produit net)
14	Bâtiments présentés au bilan séparément du terrain sur lequel ils sont implantés (présentation non séparée)
15	Tableau des flux de trésorerie présenté en regroupant les activités d'investissement et de placement (plutôt qu'en regroupant les activités de placement et de financement)

Tableau 1 : Critères d'évaluation du degré de fiabilité des comptes

Évidemment, les critères n'ont pas tous la même importance pour faire en sorte que globalement les comptes offrent une image fiable de la réalité économique et financière d'une collectivité. C'est pourquoi les critères sont pondérés en recourant aux jugements d'experts¹.

Pour chaque canton, un score de fiabilité—se situant entre 0 et 100—est obtenu en sommant les notes pondérées pour tous les critères². Un score proche de 100 reflète un niveau élevé de conformité au principe de l'image fidèle et donc un haut degré de fiabilité des comptes. À l'inverse, un résultat proche de 0 témoigne d'une politique comptable qui s'écarte potentiellement largement d'un tel principe, réduisant ainsi significativement la fiabilité des comptes. Un score est établi à la fois pour la politique comptable mise en place dans le contexte du MCH1 et pour celle s'inscrivant dans le MCH2.

Ces modalités d'évaluation débouchent sur des résultats arithmétiquement précis (voir ci-dessous). Toutefois, cette précision ne doit pas être prise comme telle. Les résultats doivent davantage être considérés comme des ordres de grandeur. On ne peut pas affirmer sans autre qu'un canton présentant un score de 85 présente des comptes plus fiables que celui dont le score s'élève à 80. Par contre, un écart de 10 points de pourcent témoigne assurément d'une différence dans le degré de fiabilité.

Score de fiabilité des comptes cantonaux sous MCH1 et MCH2

La figure 1 montre le résultat de l'évaluation de la fiabilité dans la présentation des comptes. Son axe horizontal porte le score établi pour la fiabilité dans le contexte du MCH1. Son axe vertical montre le score après le passage au MCH2.

Sous MCH1, les scores de fiabilité se situent entre 27 (SH) et 88 (GE). Les politiques comptables retenues au moment du passage au MCH2 permettent d'améliorer la fiabilité des comptes. Les scores se situent désormais entre 46 (OW) et 98 (ZH). Seuls trois cantons obtiennent encore des scores inférieurs à 50 (par ordre alphabétique, OW, VS, ZG), contre quinze avant la réforme. À l'inverse, le score MCH2 est supérieur à 80 dans six cantons (BL, BS, GE, LU, SO, ZH)—contre deux avant la réforme (BS, GE)—voire au-dessus de 90 (BS, LU, ZH). Parmi les cantons qui obtiennent les scores les plus élevés, on trouve d'ailleurs ceux dont la législation prévoit l'application de la plupart des dispositions préconisées par les normes IPSAS (BS, LU, GE, ZH).

Avec le passage au MCH2, l'évolution des politiques comptables concernant le niveau de fiabilité est globalement favorable. Toutefois, des différences notables s'observent au regard du rythme d'adoption. En effet, il a fallu attendre 22 ans (1977-1999) avant que tous les cantons aient intro-

duit le MCH1, contre 10 ans (2008-2018) pour le MCH2. La plupart des cantons précurseurs—ceux qui ont introduit le MCH1 relativement tôt, i.e. dans les 5 ans (avant 1982), sont aussi ceux qui ont été précurseurs dans la mise en place du MCH2 (AI, AR, BL, JU, NE, NW, SO, ZG, ZH). Le même constat vaut pour les cantons qui ont temporisé en introduisant tardivement le MCH1 (AG, BE, BS, FR, GE, GL, GR, LU, OW, SG, SH, SZ, TG, TI, UR, VD, VS). De plus, les cantons précurseurs atteignent, en moyenne, des niveaux de fiabilité plus élevés que les cantons ayant tardé, tant sous MCH1 (score de fiabilité supérieur de 2 points de pourcentage) que sous MCH2 (4 points de pourcentage).

Globalement le niveau de fiabilité s'est donc significativement accru grâce à la réforme déclenchée par le MCH2. Alors que le score intercantonal moyen s'élevait à 52 sous le régime du MCH1, il s'élève maintenant à 69. L'intervalle de variation entre le score minimum et le score maximum s'est certes réduit, passant de 61 à 52. Toutefois, la dispersion des scores, mesurée à l'aide de l'écart-type, n'a pas évolué ; elle a même légèrement augmenté, passant de 14 à 16. Il subsiste donc une bonne dose d'hétérogénéité des politiques comptables entre les cantons.

Des cantons souverains pour améliorer la fiabilité de leurs comptes

En comparaison, la politique et les pratiques comptables des cantons suisses, et plus généralement, des collectivités publiques suisses présentent un haut niveau de qualité. Les cantons et leurs communes se sont tournés tôt vers la comptabilité d'exercice. L'avènement du modèle comptable harmonisé de première génération, le MCH1, à la fin des années 1980 en a apporté la démonstration. Certes son déploiement sur l'ensemble du territoire helvétique a pris du temps. Mais il a offert des bases solides à la réforme véhiculée par le modèle de deuxième génération, le MCH2. À chaque fois, le degré de fiabilité des comptes présentés augmente. La dernière réforme a permis de fortement améliorer le score moyen de fiabilité. Du point de vue de la transparence, les états financiers des collectivités publiques suisses se comparent donc toujours favorablement par rapport à ce qui se fait ailleurs.

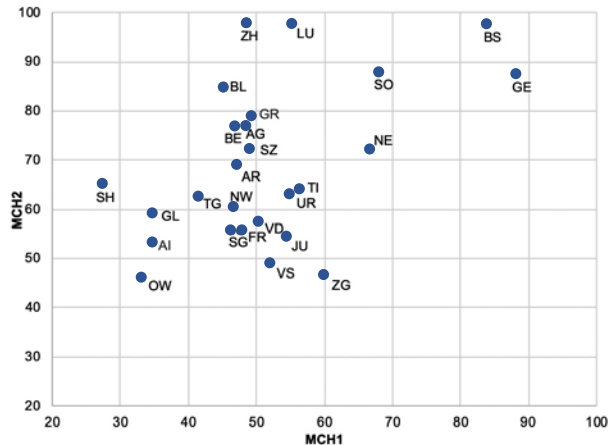


Figure 1 : Score de fiabilité des comptes des cantons suisses sous MCH1 et MCH2

Notes : Pour améliorer la lisibilité de la figure, les deux axes sont tronqués et commencent à partir d'un score de 20.

Ce constat doit toutefois être relativisé par le fait qu'une hétérogénéité notable subsiste entre les politiques comptables des cantons et leur degré de fiabilité. Le passage au MCH2 a permis de rapprocher les extrêmes. Mais la dispersion est toujours aussi grande. L'impulsion donnée par la réforme du MCH1, puis par celle du MCH2 reste ponctuelle. Elle oblige à réviser les bases légales et réglementaires. Mais passé le moment de cette révision, le mouvement s'essouffle.

Le MCH2 a amené avec lui la création du Conseil suisse de présentation des comptes publics. Ce dernier propose régulièrement des améliorations en réponse aux enjeux de comptabilisation des faits économiques. Mais les cantons disposent. Des opportunités se présentent à eux ici et là pour revoir leur politique comptable. Il leur appartient de les saisir ou de les provoquer pour faire progresser la fiabilité de leurs comptes.

¹ Les experts interrogés sont les délégués au Conseil suisse de présentation des comptes publics (SRS-CSPCP).

² Pour le détail de la méthode de scoring, voir Soguel, N., & Luta, N. (2021). On the road towards IPSAS with a maturity model: a Swiss case study, *International Journal of Public Sector Management*, 34(4), 425-440. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-09-2020-0235>.

³ Le modèle comptable MCH2 offre la possibilité de comptabiliser des charges fictives. Ces opérations de cosmétique comptable servent des objectifs d'ordre politique dans la présentation des comptes. Le MCH2 les qualifie d'amortissements supplémentaires.

Naomi Luta, MA Public Management and Policy, collaboratrice de recherche au sein de l'unité de finances publiques de l'Institut de hautes études en administration publique-IDHEAP de l'Université de Lausanne, naomi.luta@unil.ch

Nils Soguel, Prof. Dr. ès sciences économiques, professeur ordinaire de finances publiques à l'Institut de hautes études en administration publique-IDHEAP de l'Université de Lausanne, directeur du Conseil suisse de présentation des comptes publics (SRS-CSPCP), nils.soguel@unil.ch