

CHAPITRE 6

IMPACTS DES IMPUTATIONS INTERNES
SUR LE NIVEAU DES DÉFICITS PUBLICS :
LE CAS DES CANTONS SUISSES

Maxime CLÉMENCEAU ET NILS SOGUEL

Facturer les prestations internes est une stratégie comptable visant à fournir une meilleure information financière aux gestionnaires publics quant aux biens et services internes qu'ils consomment. Une telle pratique, à savoir celle des imputations internes en Suisse, n'est possible que dans les juridictions ayant remplacé la comptabilité de caisse par la comptabilité d'échéance (comptabilité en droits constatés, *accrual accounting*). Les imputations internes permettent de présenter l'impact financier des échanges de biens et services qui ont lieu au sein même des administrations. L'équivalent monétaire du service est comptabilisé comme un revenu pour l'unité administrative fournissant le service. À l'inverse, cet équivalent monétaire est comptabilisé comme une charge pour l'unité administrative recevant le service. Toutefois, les imputations internes ne sont qu'une simple écriture comptable. Par conséquent, elles ne génèrent pas de flux de trésorerie entre les unités administratives.

Bien que les imputations internes ne génèrent pas de flux de trésorerie, elles génèrent des coûts. En effet, elles sont supposées accroître la transparence des coûts du management public afin d'augmenter la redevabilité (*accountability*) des managers publics pour les coûts qu'ils occasionnent. Simultanément elles doivent augmenter la compétition entre les fournisseurs internes et les concurrents externes. Ainsi, les imputations internes devraient mettre les coûts, mais aussi éventuellement les dépenses sous pression. Il devrait alors en résulter une augmentation de l'efficacité opérationnelle ainsi qu'une diminution des déficits. C'étaient tout au moins les attentes formulées lorsque la comptabilité d'échéance a été instaurée dans les différents cantons suisses (73).

(73) Du point de vue de la hiérarchie institutionnelle, les cantons suisses sont assimilables aux régions ou aux provinces dans d'autres pays. Leur taille géographique et démographique est toutefois largement inférieure à celle des collectivités d'échelon institutionnel comparable

Cette contribution vise à déterminer si les imputations internes et donc la conscientisation aux coûts permettent de contenir voire de réduire le niveau des dépenses et des déficits publics. Plus spécifiquement, à l'aide d'une modélisation économétrique, nous présentons l'influence des imputations internes sur le niveau des dépenses et des soldes publics (bénéfices ou déficits). Cette analyse contribue à la littérature consacrée à l'explication des déficits publics et ayant pour objectif de trouver des mesures permettant de réduire ces déficits (De Haan et Sturm, 1997 ; Neck et Getzner, 2001 ; Woo, 2003). Cette contribution est particulièrement intéressante dans la mesure où les imputations internes ont été principalement utilisées dans le secteur privé et, à de rares occasions, dans le secteur public ailleurs qu'en Suisse. *A contrario*, les cantons suisses ont très largement recours à cette pratique. Par conséquent, ils représentent un champ empirique intéressant pour déterminer si cette stratégie comptable constitue un moyen efficace pour contenir les déficits publics. De deux choses l'une : soit les imputations internes s'avèrent efficaces et à ce moment-là il serait intéressant pour d'autres états d'y avoir recours ; soit elles s'avèrent inefficaces et alors cette contribution aurait pour intérêt de dissuader de recourir à cette pratique.

Les imputations internes ont été instaurées dans les cantons suisses en 1981 lors de l'introduction du Manuel Comptable Harmonisé pour les cantons et les communes (CDF 1981). Ce nouveau modèle comptable suit alors le mouvement de la Nouvelle Gestion Publique qui tend à propager l'idée que les administrations publiques devraient être mises sous-pression de manière plus significative (Badelt, 1987). Pour ce faire, une connaissance précise des coûts est alors nécessaire. D'ailleurs, il est mentionné dans le MCH1 que « [le nouveau modèle comptable] doit dès lors servir à améliorer les contrôles de la rationalité de la gestion et particulièrement des coûts des prestations et de leur couverture. Les modes de procéder en vigueur jusqu'à maintenant ne donnent pas en général une image complète et claire de ces coûts. Le modèle comptable permet la prise en considération différenciée de tous les principaux facteurs internes de charge et donne une vue d'ensemble des coûts et des revenus selon les unités administratives ou les tâches ». Ainsi, c'est dans le but d'atteindre cet objectif d'une plus grande transparence

à l'étranger. Par contre, leurs attributions, leurs compétences décisionnelles, leur souveraineté budgétaire sont bien plus poussées, se rapprochant de celles dont disposent les états membres des États-Unis d'Amérique.

et conscientisation des coûts que les cantons suisses ont instauré les imputations internes. En effet, le MCHI indique que la pratique des imputations internes, notamment, devrait « promouvoir le mode de penser en fonction des coûts » (CDF 1981 : 8). Si ceci s'avérait être vrai, plus les unités administratives seraient imputées de coûts pour les ressources internes qu'elles consomment et plus elles devraient en être conscientes. C'est alors en ayant conscience des coûts qu'elles engendrent que les unités administratives seraient incitées à les réduire. Par conséquent, les dépenses et les déficits publics devraient être négativement corrélés avec le montant des imputations internes. C'est en tout cas l'hypothèse qui est empiriquement et économétriquement testée dans cette recherche.

À l'aide de données de panel relatives aux 26 cantons suisses pour la période 1981-2009, nous estimons un modèle explicatif du niveau des déficits publics. Ensemble, avec la variable des imputations internes, quatorze variables de contrôle sont incluses dans le modèle. Ces variables reflètent la position économique, institutionnelle, politique ou sociale de chaque canton. Deux estimateurs économétriques sont utilisés : le Panel Corrected Standard Error (PCSE) et les Moindres Carrés Ordinaires (MCO).

Le présent papier est structuré autour de six sections principales. Après cette introduction, nous proposons une revue de la littérature succincte et présentons l'évolution de la comptabilité publique en Suisse. Cela nous permet de justifier notre hypothèse. La section 3 renseigne sur le niveau des imputations internes pratiquées par les cantons suisses à travers le temps. Ensuite, à la section 4, nous présentons le modèle économétrique ainsi que les méthodes d'estimation utilisées. Nous y détaillons également l'opérationnalisation de la variable à expliquer (le solde budgétaire), de la variable explicative (les imputations internes) et des variables de contrôle. Les principaux résultats découlant de l'analyse économétrique sont relatés dans la section 5, tandis que la section 6 est consacrée à la conclusion.

SECTION I. - REVUE DE LA LITTÉRATURE ET DE L'ÉVOLUTION DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE EN SUISSE

Afin d'inverser la tendance des déficits et de contenir l'accumulation de l'endettement public, plusieurs solutions ont été proposées dans la littérature et parfois appliquées par certains pays. Par

exemple, des règles budgétaires plus ou moins contraignantes ont été instaurées afin de maîtriser les dépenses et réduire les déficits (Hallerberg *et al.* 2007). En Suisse, la Confédération aussi bien que la plupart des cantons ont adopté des règles de frein à l'endettement ou instauré des référendums financiers (Feld et Kirchgässner, 2000 ; Feld et Matsusaka, 2000). De nombreuses études ont tenté de démontrer l'efficacité de ces mesures (Drazen, 2002 ; Fatas et Mihov, 2006 ; Hallerberg *et al.*, 2007 ; Luechinger et Schaltegger, 2011 ; Millar, 1997). Certains auteurs ont également étudié l'influence de la composition des gouvernements et des parlements sur les soldes budgétaires publics (Blais *et al.*, 1993 ; Ricciuti, 2004 ; Alt et Dreyer Lassen, 2006). D'autres études ont cherché à montrer l'efficacité de mesures plus techniques sur le niveau des déficits. Certaines s'intéressent au déroulement du processus budgétaire et montrent qu'un processus *top-down* basé sur des enveloppes fixées d'emblée par le gouvernement pour chaque unité administrative (*e.g.* par ministère) permet de mieux maîtriser l'évolution des dépenses et des déficits qu'un processus *bottom-up* traditionnel dans lequel les unités énoncent d'abord leurs demandes budgétaires (Kim et Park, 2006). D'autres études investiguent des éléments encore plus spécifiques. Ainsi, Chatagny et Soguel (2011) montrent qu'en Suisse, les responsables financiers des cantons (ministres cantonaux des finances) tirent profit d'une asymétrie d'information et tendent à sous-estimer systématiquement les recettes fiscales au moment de la préparation du budget afin de contenir les demandes budgétaires des unités administratives, parvenant ainsi à significativement réduire le niveau des déficits cantonaux.

En Suisse toujours, la volonté de maîtriser l'évolution des finances publiques par des moyens techniques se manifeste également à travers le dispositif des imputations internes. Ce dispositif a été rendu possible grâce à l'introduction d'une comptabilité publique basée sur le principe de l'échéance et des droits constatés. Il a toutefois fallu attendre les années 1980 pour cela. Précédemment et jusque dans les années 1940, il existe une opposition entre les partisans de la comptabilité camérale inspirée de la pratique allemande et les tenants de la comptabilité en partie double⁽⁷⁴⁾. À la fin des années 1940 une certaine convergence

(74) Rappelons que la comptabilité en partie double se distingue de la comptabilité camérale (ou comptabilité simple) par le fait que chaque variation ou chaque flux est inscrit simultanément et de façon symétrique dans deux comptes séparés. D'une part, l'origine de la variation ou du flux est enre-

apparaît lorsque plusieurs cantons introduisent un plan comptable décimal relativement similaire articulé autour de deux principaux éléments : (a) un compte ordinaire enregistrant les dépenses opérationnelles à financer de façon récurrente et (b) un compte extraordinaire enregistrant les dépenses d'investissement à financer préalablement ou antérieurement. Une forte hétérogénéité subsiste toutefois entre cantons. Les besoins de coordination à la fois horizontaux et verticaux à l'intérieur de la structure fédéraliste suisse (partage des tâches et des charges) et les besoins de péréquation (partage des ressources) entre collectivités exigent cependant davantage d'harmonisation.

C'est cette nécessité d'harmonisation qui, à la fin des années 1970, pousse la Conférence des directeurs cantonaux des finances (CDF) à émettre une recommandation à l'attention des cantons et des communes (75). Cette recommandation se présente sous la forme d'un « Manuel de comptabilité publique » (CDF 1982). Elle est maintenant connue sous l'abréviation MCH1, pour *Modèle Comptable Harmonisé de 1^{re} génération*. Cette appellation reflète bien la réalité car pour la première fois la substance des états financiers des collectivités locales subit un mouvement d'harmonisation. Il ne s'agit là toutefois que d'une recommandation. En effet, la CDF n'est que la réunion des « ministres » cantonaux des finances ; elle n'a pas le pouvoir légal d'imposer ses décisions aux cantons. Par conséquent, l'introduction du MCH1 est laborieuse. Chaque canton doit en effet traduire les recommandations de la CDF dans sa propre législation. D'une part la traduction n'est pas toujours fidèle au modèle. D'autre part, le processus est soumis au calendrier politique de chaque canton. Ainsi, il faut attendre la fin des années 1990 pour que la quasi-totalité des cantons applique le MCH1 sous une forme ou une autre. Puis, afin d'accroître l'harmonisation, la CDF propose depuis 2008 (CDF 2008) un *Modèle Comptable Harmonisé de 2^e génération (MCH2)*. Il permet à la Suisse de produire une statistique de ses finances publiques respectant les normes du Fonds Monétaire International (IMF, 2010). Le nouveau modèle offre également les éléments pour élaborer les comptes nationaux

gistrée dans un compte de crédit. D'autre part, la destination est consignée dans un autre compte de débit. Cela permet de s'assurer que le résultat qui apparaît au bilan soit bien identique à celui dégagé au compte de résultat. La comptabilité camérale n'offre pas cette possibilité de contrôle automatique.

(75) Chaque canton suisse compte, parmi les membres élus au gouvernement, un « ministre » ou « conseiller d'État » ou encore « conseiller exécutif » chargé des finances.

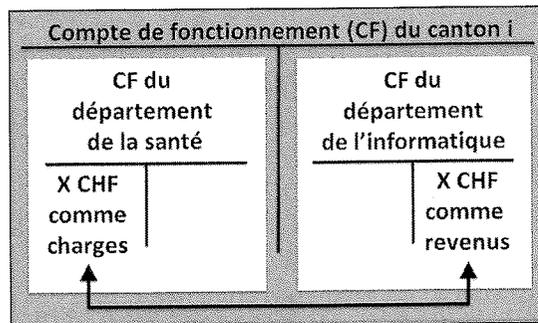
dans le respect du Système européen des comptes nationaux et régionaux (Eurostat 1996). Enfin et surtout, Le MCH2 intègre en partie les normes internationales IPSAS apparues entre temps.

Néanmoins, le MCH1 correspondait déjà à une comptabilisation respectant les droits constatés (c'est-à-dire une comptabilité d'exercice ou d'engagement, *accrual accounting*). Parmi les acquis du MCH1 mentionnons l'articulation des états financiers autour de trois composants : un compte de fonctionnement (ou de résultats) – similaire au compte de pertes et profits bien connu dans le secteur privé – ; un compte des investissements et un bilan. À la clôture des comptes, s'y ajoute un quatrième élément, à savoir un tableau de financement. Ce tableau fait le lien entre le compte de fonctionnement et le compte des investissements pour indiquer dans quelle mesure le *cash flow* de fonctionnement permet de financer les investissements. Le MCH1 recommande déjà de comptabiliser les opérations dans les comptes de l'exercice pendant lequel surgissent les droits et devoirs de la collectivité et non pas au moment des entrées et sorties de fonds. Le principe d'échéance doit donc être préféré au principe de caisse. Le MCH2, quant à lui, introduit le principe de l'image fidèle (*true and fair view*) tout en permettant aux cantons qui le souhaitent de conserver une approche plus politique des finances publiques, approche basée en particulier sur le principe de prudence.

Soulignons néanmoins que le MCH1 était déjà inspiré par une approche économique des finances publiques. « Le développement du mode de penser en fonction des coûts est un point important du nouveau modèle de compte » (CDF 1981 : 79). Ainsi le compte de fonctionnement doit permettre aux collectivités de connaître les coûts de leurs prestations. On y enregistre donc les dépenses opérationnelles, mais aussi des charges purement comptables comme les amortissements (dépréciation des actifs). Il est également recommandé d'y enregistrer des imputations internes. La Figure 1 illustre l'exemple d'une prestation de support offerte par le département informatique du canton i au département de la santé de ce même canton. L'imputation interne correspondante implique d'inscrire le montant de la prestation au débit en charge pour l'unité administrative bénéficiaire (département de la santé) et au crédit en revenus pour l'unité fournisseuse (département informatique). Au niveau du compte de fonctionnement l'opération est sans influence sur le résultat

d'ensemble. Par contre, elle contribue à augmenter le coût de fonctionnement de l'unité consommatrice de ressources internes. Les prestations informatiques ne sont pas les seules concernées.

Figure 1 – Représentation schématique d'une imputation interne entre unités (départements) d'une même entité (canton)



Au total, la CDF estimait que les biens et services échangés au sein des administrations s'élèvent en moyenne à plus de 10 % du total des dépenses (CDF 1981 : 48). Il n'est dès lors pas surprenant que le MCHI recommande les imputations internes pour obtenir une facturation plus précise envers des tiers, pour assurer une fourniture plus efficiente des services publics ou pour permettre la comparabilité entre les collectivités publiques (CDF 1981 : 118). Puisque les imputations internes sont non seulement incluses dans les comptes, mais aussi prévues au budget (CDF 1981 : 79), on attend d'elles qu'elles influencent le comportement des acteurs. Les utilisateurs de services publics devraient réduire leur demande si cette dernière est élastique au prix et dès lors que des taxes et émoluments sont relevés. Les départements consommateurs devraient également limiter leur consommation dans la mesure où les budgets et les comptes trahissent avec plus de justesse leur vrai coût de fonctionnement. Les départements fournisseurs devraient également être appelés à faire preuve de davantage d'efficacité dans la fourniture de leurs services si le département consommateur peut faire appel à un prestataire concurrent (notamment externe à l'administration). Toutes ces incitations pointent vers un même effet : la baisse des dépenses ou la limitation de leur hausse et par conséquent la limitation des déficits budgétaires. Le recours aux imputations internes doit

de plus permettre de renoncer à une comptabilité analytique, en particulier en raison des dépenses supplémentaires qu'une telle comptabilité implique (CDF 1981 : 79).

À notre connaissance, la pratique des imputations internes ne semble pas être très répandue dans d'autres pays. D'ailleurs, les normes IPSAS n'en font pas mention, certainement du fait qu'elles soient principalement occupées à la présentation des états financiers à l'attention des utilisateurs externes à l'entité.

Pour cette raison, il n'est guère étonnant de constater que le MCH2 ne mentionne les imputations internes que comme étant une réminiscence du MCH1. Ainsi, le MCH2 met bien davantage l'accent sur la comptabilité analytique. « Les imputations internes continuent également d'être nécessaires dans le MCH2 comme élément de comptabilité financière. Elles doivent cependant être simplifiées. La transparence des coûts est garantie par la comptabilité analytique » (CDF 2008 : 151).

Néanmoins, bien que les imputations internes semblent être une particularité suisse, il en est parfois fait mention dans la littérature étrangère. (Demestère, 2007 : 108) mentionne brièvement que les municipalités françaises utilisent, en plus de la comptabilité analytique, la facturation interne afin de mesurer le coût complet de chaque service. Ainsi, la facturation interne permet d'avoir une vue d'ensemble des ressources apportées et consommées par tel et tel service. En outre, Kaganova et McKellar (2006 : 243) relèvent que, même si elles ne les utilisent presque pas, les communes allemandes ont la possibilité de comptabiliser des imputations internes. Les auteurs mentionnent que les imputations internes permettent de rendre plus transparentes les relations entre les départements. Et d'ajouter que l'objectif final des imputations internes est de rendre le département fournisseur de prestations plus compétitif en termes de qualité et de prix. Puis, simultanément, grâce aux imputations internes, les départements consommateurs devraient prendre conscience que les prestations échangées à l'interne ne sont pas gratuites. Aux États-Unis, le Conseil Gouvernemental pour les Normes Comptables fait référence aux facturations internes (Voorhees et Kravchuk, 2001). Coe et O'Sullivan (1993), résument en mentionnant qu'il y a trois principaux avantages à pratiquer la facturation interne. Premièrement, elle permet d'obtenir une mesure plus exacte du coût complet de chaque prestation.

Deuxièmement, la facturation interne devrait faire prendre conscience aux managers publics que les prestations échangées à l'interne ont un coût. Ainsi, ces derniers devraient être incités à utiliser plus judicieusement ces prestations. Puis, troisièmement, en ayant une meilleure connaissance du coût complet des prestations, les managers publics peuvent décider de manière plus réfléchie s'il convient ou non de produire certaines prestations à l'interne. Finalement, relevons que les imputations internes sont aussi utilisées dans le secteur privé (Davis, 1991). C'est d'ailleurs dans ce secteur qu'elles ont initialement fait leur apparition. Les imputations internes y servent également à enregistrer l'équivalent monétaire des biens et services échangés entre les différentes unités organisationnelles ou unités d'affaires (Mbianga, 2003). L'objectif principal est là encore d'augmenter la transparence des coûts (Drury, 2000) pour orienter le choix entre faire ou faire-faire (Lecomte, 1998). La redevabilité (*accountability*) des managers s'agissant des coûts qu'ils occasionnent s'en trouve améliorée, de même que l'incitation à maîtriser les coûts (Hochereau, 2000).

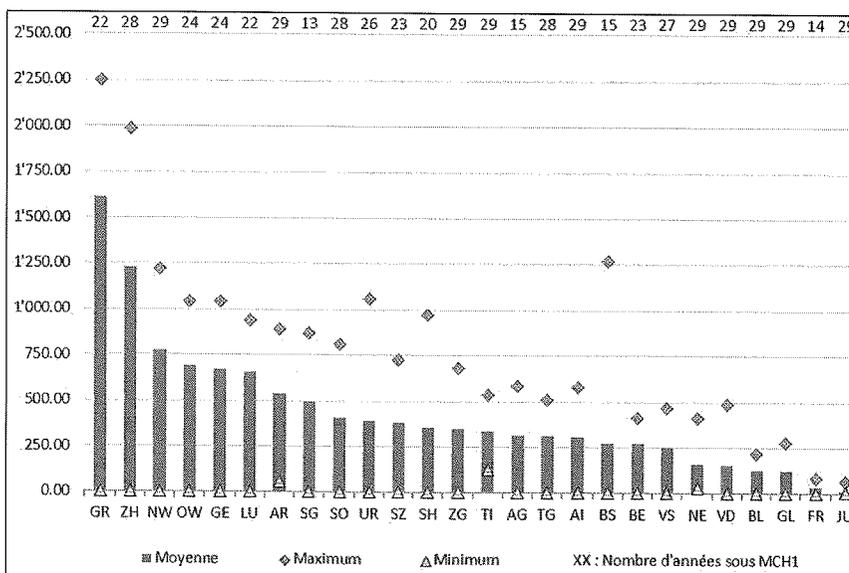
SECTION II. – PRATIQUE DES IMPUTATIONS INTERNES DANS LES CANTONS SUISSES

Les éléments enregistrés en tant qu'imputations internes par les cantons suisses sont principalement les intérêts passifs, les amortissements, les salaires ainsi que d'autres biens et services tels que les charges de chauffage ou de diverses fournitures. Afin d'appréhender l'importance des imputations internes, nous en avons collecté le montant annuel total tel que présenté dans les comptes des différents cantons suisses au cours de la période 1981-2009. Nous avons ensuite exprimé ces montants en termes réels en utilisant l'indice des prix à la consommation fournis par l'Office fédéral de la statistique. Puis, afin de réduire l'influence de la taille des cantons, une taille très variable, nous considérons le montant par habitant.

Le Graphique 1 met en évidence l'importance des imputations internes pratiquées par chaque canton suisse. Il indique le montant moyen par habitant sur la période 1981 – 2009 (barre verticale), ainsi que le montant annuel maximal (losange) et minimal (triangle). Rappelons que les montants sont exprimés en francs

constants. À la verticale de chaque canton, nous mentionnons le nombre d'années pendant lesquelles le MCH1 a été utilisé. Les cantons sont classés par ordre décroissant, du canton comptabilisant le plus d'imputations internes à celui en comptabilisant le moins.

Graphique 1 – Montant des imputations internes comptabilisées par les cantons suisses, en francs constants par habitant sur la période 1981 – 2009 (76)



Note : AG Argovie ; AI Appenzell Rhodes – intérieures ; AR Appenzell Rhodes – extérieures ; BE Berne ; BL Bâle – Campagne ; BS Bâle – Ville ; FR Fribourg ; GE Genève ; GL Glaris ; GR Grisons ; JU Jura ; LU Lucerne ; NE Neuchâtel ; NW Nidwald ; OW Obwald ; SG St. Gall ; SH Schaffhouse ; SO Soleure ; SZ Schwyz ; TG Thurgovie ; TI Tessin ; UR Uri ; VD Vaud ; VS Valais ; ZG Zoug ; ZH Zurich.

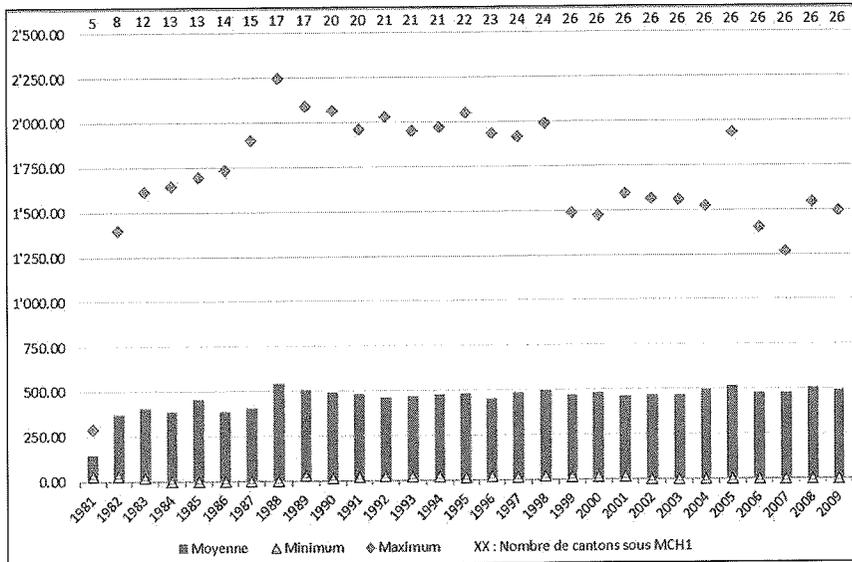
Le premier point qui ressort du graphique est qu'il y a de fortes disparités entre les cantons quant à l'utilisation des imputations internes. Un fossé sépare les deux cantons des Grisons (GR) et de Zurich (ZH) des autres cantons. Ces deux cantons comptabilisent en moyenne plus de CHF 1'500, respectivement près de CHF 1'250

(76) À l'heure où ont été écrites ces lignes, le taux de change était d'environ CHF 1.20 pour un euro ou de EURO 0.83 pour un franc suisse.

par habitant alors que le premier des « viennent-ensuite » (Nidwald NW) se contente de comptabiliser un montant proche de CHF 750. En se déplaçant vers la droite du graphique, les montants diminuent jusqu'à avoisiner CHF 0. Brièvement, relevons que ces différences peuvent provenir de plusieurs facteurs. Tout d'abord, certains cantons peuvent avoir décidé de renoncer purement et simplement à comptabiliser des imputations internes. Ces disparités peuvent ensuite provenir de la manière dont les cantons décident d'estimer leurs imputations internes (coût de revient, coût de revient plus une majoration, etc.). Finalement, outre une hétérogénéité entre cantons, le graphique indique que les cantons considérés individuellement ont des pratiques qui varient également dans le temps. En effet, l'écart entre la valeur maximale est minimale et importante.

Le Graphique 2 met en évidence l'évolution du montant des imputations internes, année après année, sur la période 1980 – 2009. Pour chaque année, il indique le montant moyen par habitant (barre verticale), ainsi que le montant le plus élevé entre les cantons (losanges) et le montant le plus faible (triangles). À la verticale de chaque année, nous mentionnons le nombre de cantons qui utilisent le MCH1.

Graphique 2 – Montant des imputations internes comptabilisées par année, en francs constants par habitant dans l'ensemble des cantons suisses



En début de période (1981), seuls cinq des vingt-six cantons avaient adopté le MCH1. Il faudra attendre dix-huit ans (1999) pour que tous les cantons l'adoptent. La moyenne des imputations internes en termes réels par habitant est plutôt stable sur l'ensemble de la période considérée. En faisant abstraction de la valeur 1981, les imputations par habitant se situent entre CHF 370 et CHF 550. Cependant, on constate une forte hétérogénéité entre cantons avec, chaque année, un écart conséquent entre la valeur minimale et la valeur maximale. Cela dit, la valeur maximale semble diminuer après 1995 et particulièrement dès 1999 (année dès laquelle tous les cantons sont sous MCH1). La valeur minimale tombe à zéro dès 2002, ce qui signifie que certains cantons ne comptabilisent plus d'imputations internes dès ce moment-là. Cela relève une tendance à utiliser de moins en moins les imputations internes à travers le temps. Le détail des données est disponible dans les tableaux figurant en annexe.

SECTION III. – MODÈLE EXPLIQUANT LES SOLDES BUDGÉTAIRES DES CANTONS SUISSES

§1. – *Modèle à estimer et méthodes d'estimation*

Compte tenu des méthodes d'estimation utilisées, le modèle explicatif des soldes budgétaires publics permettant de tester notre hypothèse, selon laquelle les déficits (ou les excédents) budgétaires publics sont négativement corrélés avec le montant des imputations internes, est le suivant :

$$\text{SOLDE}_{it} = \alpha + \beta_1 \text{IMPINT}_{it} + \beta_2 X_{it} + \beta_3 \text{EFC}_{it} + \beta_4 \text{EFT}_{it} + \beta_5 \text{TEND}_{it} + e_{it}$$

où IMPINT est la variable mesurant le montant total des imputations internes et β_1 le vecteur des paramètres à estimer s'y rattachant, i et t représentent respectivement le canton i et l'année t . X est la matrice des variables de contrôle avec le vecteur β_2 des coefficients à estimer s'y rattachant. Puis, EFC, EFT et TEND représentent respectivement les effets fixes cantonaux, les effets fixes temporels ainsi que la tendance et où β_3 , β_4 , et β_5 sont les vecteurs des coefficients à estimer. Finalement, e est le terme d'erreur.

Notre panel étant basé sur les 26 cantons ($N = 26$) et sur la période 1981-2009 ($T = 29$), la coupe longitudinale est plus large que la coupe transversale. Selon Beck (2004), les estimateurs économétriques habituels sont généralement mieux adaptés aux cas inverses (coupe transversale plus large). Par ailleurs, les cantons suisses sont relativement différents à divers égards. Par conséquent, les termes d'erreur risquent de souffrir d'hétéroscédasticité. L'autocorrélation des termes d'erreur est un élément devant également être pris en compte étant donné que certaines variables dépendent de leurs valeurs passées. De plus, dans le cas où les cantons seraient frappés par un choc commun, les termes d'erreur pourraient être corrélés « simultanément » (*contemporaneously correlated*). Finalement, relevons que notre panel est non cylindré du fait que tous les cantons n'avaient pas introduit le MCHI en 1981.

Deux méthodes d'estimation sont considérées pour estimer notre modèle. La première utilise un modèle à effets fixes proposé par Greene (2003). Ce genre de modèle recourt aux Moindres Carrés Ordinaires (MCO) comme estimateur et incorpore des effets fixes temporels, des effets fixes cantonaux et une tendance. Cette méthode doit permettre de capturer l'hétérogénéité cantonale et de possibles chocs à court terme. De plus, l'hétéroscédasticité des termes d'erreur peut être corrigée si nécessaire à l'aide de la correction de White. Ensuite, certaines variables évoluent parfois dans le temps à des taux très proches. La tendance nous permet alors de capturer cet effet. Toutefois, les effets fixes peuvent souffrir de multicolinéarité, notamment si l'on introduit des variables invariantes dans le temps.

La deuxième méthode recourt à l'estimateur *Panel Corrected Standard Error* (PCSE) proposé par Beck et Katz (1995). Selon Hoechle (1997), cet estimateur serait particulièrement adapté aux cas où le nombre de cas individuels (ici les cantons) est plus faible que la série temporelle étudiée. Cet estimateur a également l'avantage de corriger l'hétéroscédasticité des termes d'erreur et la « corrélation simultanée ». Finalement, l'autocorrélation peut être corrigée si nécessaire et des effets fixes peuvent être insérés.

§2. – *Soldes budgétaires des cantons suisses comme variable à expliquer*

Le solde public (Solde) de chaque canton i correspond à la différence entre le montant total des recettes et des dépenses tel

qu'enregistré dans les comptes à la fin de l'année t . Par montant total, il faut comprendre que les recettes, respectivement les dépenses, comprennent à la fois les recettes, respectivement les dépenses, courantes et d'investissement. Nous renonçons à nous concentrer sur l'une ou l'autre de ces deux catégories, et en particulier sur les recettes et les dépenses courantes, parce que la délimitation entre les catégories est fluctuante et discrétionnaire à la fois entre les cantons et, à l'intérieur d'un même canton, entre les années. Les données nécessaires proviennent de l'Administration Fédérale des Finances. Le solde est exprimé en termes réels par habitant, à l'instar de toutes les autres variables monétaires.

§3. – Variables de contrôle

Afin d'isoler l'effet des imputations internes sur les soldes publics, nous recourons à plusieurs variables de contrôle. Cette sous-section indique comment ces variables sont opérationnalisées et quel est leur effet attendu sur le solde budgétaire.

SOLDE (-2) – En incluant une variable retardée du solde, nous faisons l'hypothèse que les cantons ajustent leur budget en fonction de leurs résultats passés. Par conséquent, si un canton réalise un déficit une année, il est possible qu'il essaie de le compenser les années suivantes en dégagant un excédent. Inversement, si un canton réalise un excédent, il peut être tenté d'accepter un déficit au cours des années suivantes.

DETTE (-2) – Les cantons ont à supporter le coût de la dette qu'ils ont accumulée à des degrés variables. Les taux d'intérêt n'étant pas nuls, les intérêts passifs représentent une part (parfois importante) des dépenses courantes. La dette est donc un facteur d'augmentation du niveau des dépenses et de déséquilibre budgétaire. Néanmoins, à partir d'un certain seuil, on peut aussi s'attendre à ce que la dette soit négativement corrélée avec les dépenses. En effet, si le montant de la dette devient trop conséquent, les gouvernements peuvent être contraints de la rembourser et pour y parvenir de devoir dégager des excédents. Dans ce cas-ci, la dette tendrait à diminuer le niveau des déficits (donc améliorer le solde).

CROISSANCE – Le cycle conjoncturel mesuré par le taux de croissance du PIB a un impact attendu positif sur le solde budgétaire

public. Les données proviennent du Secrétariat d'État à l'Économie (SECO). La variable est exprimée en pourcentage.

CHÔMAGE – Le chômage est un facteur entraînant un accroissement des dépenses sociales. Elle affecte donc négativement le solde budgétaire. On utilise ici le taux de chômage cantonal exprimé en pourcentage de la population active. Les données proviennent du Secrétariat d'État à l'Économie.

RÉFÉRENDUM ET INITIATIVE – La Suisse, avec son principe de démocratie directe, dispose de deux institutions qui lui sont propres : le référendum, incluant le référendum financier ainsi que le droit d'initiative. Les référendums financiers influencent les dépenses cantonales de deux manières (Feld et Kirchgässner, 2000). Premièrement, ils permettent aux citoyens de s'exprimer sur la dépense publique soumise au vote. Deuxièmement, ils encouragent la classe politique à s'autoréguler et à faire pression sur les dépenses si ses membres ne souhaitent pas voir leur projet soumis au vote populaire. Par conséquent, plus les dispositions légales cantonales applicables au référendum financier sont contraignantes et plus l'effet modérateur sur les dépenses sera fort (77). Les référendums sont donc supposés réduire les déficits. Ensuite, le droit d'initiative permet aux citoyens de proposer de nouvelles lois ou une modification de la constitution. Cependant, leurs propositions peuvent tout aussi bien accroître que réduire les dépenses publiques. De ce fait, l'influence du droit d'initiative sur les déficits est incertaine. Pour mesurer la sévérité des référendums financiers et celle du droit d'initiative, nous utilisons l'opérationnalisation proposée par Stutzer et Frey (2001).

ÉLECTION – Selon Nordhaus (1975), afin de se faire réélire, les gouvernements en place tendraient à augmenter le niveau des dépenses publiques les années d'élection. Le cycle électoral aurait ainsi une influence néfaste sur les soldes budgétaires publics en année électorale. L'effet des élections est capturé par une variable muette égale à 1 les années électorales et 0 autrement.

DROITE – Cette variable représente la sensibilité politique des gouvernements cantonaux. Rappelons que les gouvernements

(77) Les cantons sont libres de fixer, dans leur législation, les modalités nécessaires à déclencher un scrutin populaire. Ces modalités portent sur le nombre de signatures à récolter par celles et ceux, parmi la population, qui souhaitent qu'un référendum se tienne. Elle porte également sur le délai de récolte des signatures et sur le seuil financier au-dessus duquel un projet de nouvelle dépense peut être attaqué par un référendum. Or, ces modalités sont plus ou moins contraignantes selon les cantons. Il en va de même des modalités permettant de déposer une initiative populaire.

sont, en Suisse, des gouvernements de coalition. Nous faisons ici l'hypothèse que les gouvernements plus marqués à droite de l'échiquier politique dépensent moins que ceux plus orientés à gauche. Ainsi, le déficit devrait être réduit lorsque l'orientation à droite du gouvernement cantonal est plus importante (Tellier, 2006). La variable mesure la proportion des ministres de droite représentés au sein des gouvernements en pondérant la proportion en fonction de la sensibilité politique des partis politiques dont ils sont issus.

CONCORDANCE – Même si les gouvernements sont des gouvernements de coalition, la représentation des partis peut être plus ou moins bien respectée. Ce degré de concordance entre l'exécutif et le législatif peut avoir une influence sur les déficits. Selon Roubini et Sachs (1989), lorsque la concordance est faible, le gouvernement et le parlement peinent à se mettre d'accord. Le déficit devrait alors être plus élevé. La variable mesure quelle est la part des sièges dont disposent au parlement les partis représentés au gouvernement.

DÉPARTEMENTS – Selon Niskanen (2007) ainsi que Valesco (2000), plus il y aurait de parties prenantes au sein d'une administration et plus les dépenses seraient élevées. Par conséquent, plus il y aurait de départements dans une administration cantonale et plus la pression visant à augmenter les dépenses serait forte. Il en découlerait alors une augmentation du déficit. La variable est mesurée par le nombre de départements composant les administrations cantonales.

ÂGÉE – La démographie peut également avoir un impact sur les soldes publics, notamment l'âge de la population. Une population âgée tendra à accroître les dépenses de santé ainsi que les dépenses sociales et ainsi détériorera le solde budgétaire (Feld et Matsusaka, 2000). La variable mesure la proportion de la population âgée de plus de 65 ans.

§4. – *Risque d'endogénéité des imputations internes*

Algébriquement les imputations internes n'entrent pas dans la définition du solde budgétaire que nous avons retenue comme variable à expliquer. Cette dernière correspond au solde financier, c'est-à-dire à la différence entre les recettes totales (courantes et d'investissement) et les dépenses totales (courantes et d'investissement).

Quant à elles, les imputations internes ne sont qu'une écriture comptable. En tant que telles, elles ne correspondent à aucun flux de trésorerie. Néanmoins, pour les départements qui fournissent les services, les imputations internes sont le reflet soit de dépenses courantes (salaires, biens et services, intérêts passifs), soit de dépenses d'investissement. Ainsi, il y a un risque pour que la variable des imputations internes soit endogène, autrement dit que cette variable reflète en partie le niveau des dépenses et donc le niveau du solde budgétaire qu'elle est sensée expliquer. L'endogénéité est un élément important à prendre en compte du fait que les paramètres estimés peuvent devenir biaisés ou inconsistants.

Afin de pallier le risque d'endogénéité, il nous faut disposer d'instruments adéquats. Utiliser pour la variable IMPINT un retard d'ordre 1 apparaît un instrument adéquat dans la mesure où notre modèle ne souffre pas d'autocorrélation d'ordre 1. Par ailleurs, comme SOLDE et DETTE dépendent en partie des dépenses publiques, ces deux variables pourraient également être endogènes. Pour éviter ce risque, nous utilisons un retard d'ordre 2 pour les deux variables.

SECTION IV. - RÉSULTATS

§1. - *Modèle estimé*

Le Tableau 1 présente les résultats de l'estimation du modèle explicatif des soldes budgétaires cantonaux. Étant donné que les résultats obtenus au travers de l'estimateur des MCO sont très proches de ceux obtenus avec l'estimateur PCSE, seuls les résultats provenant des MCO sont discutés ci-dessous.

Toutes les variables explicatives ne sont pas individuellement significatives. Néanmoins, le F - test et le test du Chi² indiquent que les coefficients sont conjointement significativement différents de zéro. En effet, certaines variables explicatives sont fortement significatives.

Tableau 1 – Résultats pour les modèles explicatifs des soldes budgétaires des cantons suisses^a

	Soldes	
	OLS	PCSE
IMPINT	-0,06 (-0,99)	-0,06 (-1,10)
SOLDE (-2)	0,19*** (3,17)	0,19*** (3,15)
DETTE (-2)	0,01*** (2,86)	0,01*** (3,08)
CROISSANCE	0,38 (0,03)	24,75*** (3,85)
CHÔMAGE	-116,75*** (-3,91)	-116,75*** (-3,91)
RÉFÉRENDUM	-22,95) (-0,6)	-57,82 (-0,91)
INITIATIVE	-51,45 (-0,65)	74,37 (0,81)
DROITE	-0,67 (-0,26)	-0,67 (-0,28)
DÉPARTEMENTS	1,36 (0,11)	1,36 (0,11)
ÉLECTION	-52,59 (-1,34)	-52,59 (-1,51)
CONCORDANCE	3,53 (1,38)	3,53 (1,35)
ÂGÉE	-48,61* (1,76)	-48,61** (2,03)
R ²	0,4702	0,4702
F – test/Chi2	0,0000	0,0000

^a Pour chaque variable explicative et chaque modèle, le coefficient attaché à la variable est rapporté sur la première ligne. Les coefficients qui s'accompagnent d'un astérisque (*) sont différents de 0 à seuil de 90 %, ceux accompagnés d'un double astérisque (**) sont significatifs au seuil de 95 % et ceux accompagnés d'un triple astérisque (***) le sont au seuil de 99 %. Le chiffre figurant entre parenthèses sur la seconde ligne correspond à la valeur calculée du t (ou z si PCSE) de Student au seuil de 95 %.

Le coefficient associé à la variable explicative *IMPINT* présente comme attendu un signe négatif. Toutefois il n'est pas significativement différent de zéro. Par conséquent, nous ne pouvons pas conclure que les imputations internes ont un impact sur le niveau des déficits et les excédents budgétaires publics. Ce résultat va donc à l'encontre de l'hypothèse que nous avons formulée.

Par contre, certaines variables de contrôle ont un effet significatif et marqué sur le solde budgétaire. Parallèlement ces variables présentent le signe attendu. C'est notamment le cas des variables *CHÔMAGE* et *ÂGÉE*. Un taux de chômage plus élevé ou une proportion plus grande de personnes âgées détériorent le solde (i.e. augmentent le déficit ou réduisent l'excédent). La spécification du modèle permet d'interpréter directement le coefficient estimé. Ainsi, une hausse de 1.00 % du taux de chômage détériore le solde budgétaire en moyenne de CHF 116.75 par habitant. Une hausse de 1.00 % de la proportion de personnes âgées de plus de 65 ans réduit le solde de CHF 48.61. De leur côté les variables *SOLDE* (-2), *DETTE* (-2) et dans une moindre mesure *CROISSANCE* influencent positivement le solde budgétaire (78). Leur impact reste cependant limité. Un déficit plus élevé d'un franc, deux ans auparavant, détériore le solde de l'année considérée de CHF 0.19 par habitant. En matière de dette, l'impact est de CHF 0.01 par habitant pour chaque franc supplémentaire de dette, deux ans auparavant. Pour ce qui concerne les autres variables de contrôle, on ne dénote aucun effet significatif sur le solde budgétaire.

§2. - *Tests de robustesse*

Trois tests de robustesse additionnels ont été réalisés afin d'évaluer la validité des résultats présentés ci-dessus. Premièrement, en raison de la forte hétérogénéité entre les cantons en ce qui concerne l'utilisation des imputations internes, nous avons estimé notre modèle sur la base d'une analyse de séries temporelles pour chaque canton. Notre hypothèse était que les cantons comptabilisant le plus d'imputations internes parvenaient à réduire leur déficit davantage que les autres. Les résultats obtenus se révèlent aléatoires : dans certains cantons, les imputations internes détériorent le solde

(78) La variable *CROISSANCE* exerce un impact significatif sur le solde budgétaire uniquement lorsque l'on utilise l'estimateur PCSE. Toutefois, son impact reste positif, même s'il n'est pas significatif, lorsque l'on recourt à l'estimateur MCO.

budgétaire ; dans d'autres cantons ils les améliorent. Il n'y a donc aucun lien clair entre le volume des imputations internes comptabilisé et l'évolution du solde. En d'autres termes, l'impact des imputations internes sur le solde budgétaire est indépendant du montant des imputations internes comptabilisées. Deuxièmement, comme les imputations internes sont supposées réduire ou du moins contenir l'accroissement des dépenses à travers le temps, nous avons décidé de tester l'influence des imputations internes sur l'évolution des dépenses entre l'année $t-1$ et l'année t . Les résultats ne révèlent ici aucun lien significatif entre les imputations internes et l'évolution des dépenses à travers le temps. Finalement, les dépenses sujettes à imputations internes sont les intérêts passifs, les amortissements, les salaires et l'utilisation de certains biens et services. Nous avons donc testé l'influence des imputations internes sur ces quatre rubriques comptables. Il ressort que les imputations internes n'ont pas d'impact significatif sur les salaires ou les charges liées à certains biens et services. Certes elles exercent un impact significatif sur les intérêts passifs et les amortissements. Toutefois, elles tendent à réduire les premiers et à augmenter les seconds. Ce constat contradictoire, alors qu'il s'agit dans les deux cas de charges découlant largement des dépenses d'investissement préalables, renforce le diagnostic initial d'une absence de lien systématique entre imputations internes et solde budgétaire. Au final, ces trois tests de robustesse nous confortent dans l'idée que nos résultats sont robustes.

§3. - *Conclusion*

Cette contribution approfondit le champ de la littérature dédié à l'explication des déficits budgétaires publics en s'intéressant principalement à l'impact de la pratique des imputations internes des cantons suisses. Les imputations internes reflètent comptablement les échanges de biens et services qui ont lieu au sein même des administrations publiques. Au moment où elles ont été préconisées en 1981, il était attendu que les imputations internes améliorent la transparence des coûts et que, simultanément, les managers publics deviennent plus redevables pour les coûts qu'ils génèrent au sein des administrations. En conséquence, on aurait dû assister à une pression accrue à la baisse sur les coûts et les dépenses. Nous avons ainsi formulé l'hypothèse que les imputations internes réduisent les dépenses et donc des déficits publics. À l'aide de données de panel relatives aux

26 cantons suisses sur la période 1981-2009, nous avons estimé un modèle pour expliquer le niveau des soldes budgétaires cantonaux. Les résultats économétriques obtenus contredisent notre hypothèse. En effet, le volume des imputations internes n'exerce aucune influence significative sur le solde budgétaire des cantons.

Il convient de s'interroger sur les possibles explications de cette absence d'influence des imputations internes sur les déficits des cantons autrement dit sur le fait que les imputations internes ne semblent pas favoriser une prise de conscience des coûts dans les services administratifs concernés.

Une tentative de réponse pourrait être que les imputations internes représentent des montants trop faibles, ou en tout cas insuffisants, pour influencer les pratiques managériales. En moyenne, pour l'ensemble des cantons et pour toute la période considérée ici, les imputations internes n'équivalent qu'à 6 % du montant total des dépenses. Or, on imaginait que les prestations internes représentaient plus de 10 %. Selon certains officiels, la raison peut être que, dans certains cantons au moins, les imputations internes ne sont comptabilisées que dans les domaines où il est nécessaire de déterminer un prix devant être supporté par des utilisateurs externes. Cela peut être le cas lorsque le coût complet d'une prestation doit être facturé aux citoyens ou doit être réparti entre plusieurs collectivités (par exemple avec les communes ou avec d'autres cantons). Par conséquent, l'administration ne prendrait pas la peine de facturer à l'interne les services dont le coût est couvert par des impôts, ce qui est évidemment le cas de nombreux services publics à l'échelon cantonal. La renonciation à pratiquer les imputations internes se produirait en particulier lorsque les ressources humaines font défaut. Cependant, la situation peut être sensiblement différente à l'échelon communal. En effet, les municipalités suisses fournissent une large palette de services aux citoyens en contrepartie d'émoluments, de contributions et de taxes. Citons le cas de l'épuration des eaux, la collecte et le tri des déchets ou les parkings publics. Pour les communes, les imputations internes sont essentielles étant donné que les recettes provenant de ces compensations représentent une part bien plus importante de leur budget qu'au niveau cantonal (pour l'année 2010, les compensations correspondaient à 21 % des revenus de fonctionnement des communes alors qu'elles ne représentaient que 9 % de ceux des cantons).

De plus, le fait que les montants comptabilisés restent modestes pourrait provenir de la difficulté à les estimer. À l'origine on pensait que les imputations internes faciliteraient le calcul du coût complet des unités administratives, des services et des tâches. On pensait même que l'on pourrait ainsi éviter de mettre en place une comptabilité analytique. La pratique montre cependant qu'il est relativement difficile d'estimer quels sont les coûts des services échangés. Ainsi, si l'on n'est pas en mesure de calculer ces coûts, il devient impossible de les comptabiliser et donc d'améliorer la transparence des coûts. La manière dont sont mesurés les montants comptabilisés en imputations internes peut ainsi varier d'un canton à l'autre. Il peut arriver que les montants comptabilisés en tant qu'imputations internes soient le fruit d'estimations succinctes ; certains cantons peuvent recourir à une mesure précise du coût complet ; finalement, d'autres peuvent ajouter une marge en plus du coût complet. Dans tous les cas, on peut raisonnablement douter que les montants comptabilisés comme imputations internes représentent une vision juste et précise des biens et services qui sont effectivement échangés au sein de l'administration (79). En outre, même à supposer que les coûts des prestations fournies à l'interne soient effectivement et correctement mesurés, il n'est pas nécessairement aisé de les allouer entre les unités administratives bénéficiaires des prestations indépendamment de la manière dont elles sont calculées, les imputations internes devraient refléter l'échange de biens et services nécessaires à l'accomplissement de tâches administratives. En pratique, les imputations internes résultent principalement de l'allocation de charges centralisées entre les différentes unités administratives (amortissements, intérêts passifs, frais informatiques, etc.). Par conséquent, les imputations internes ne sont que marginalement le résultat d'une décision rationnelle relative à l'achat interne de biens ou de services. Ainsi, les gestionnaires publics ont très certainement moins de marge de manœuvre qu'envisagé pour réduire les dépenses liées à la consommation de biens et services qui sont facturés à l'interne.

Un élément de réponse additionnel pourrait résider dans le fait que les imputations internes ne sont qu'une simple écriture

(79) Le comité en charge des IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) parle de *true and fair view*.

comptable. Cette absence d'impact direct sur la liquidité et donc sur l'endettement pourrait induire une moindre préoccupation chez les managers publics à tenter de maîtriser cette catégorie de coûts. En d'autres termes, comme les imputations internes n'entraînent pas d'impact financier direct, les managers publics se sentent probablement moins redevables par rapport à ce type de coûts. Par ailleurs, la préoccupation des autorités de contrôle et de surveillance (inspection cantonale des finances, parlement cantonal, commission des finances) pourrait également être moins marquée par rapport à ces éléments de coûts que par rapport aux dépenses. Ces autorités pourraient alors se montrer moins inquisitrices dans ce domaine.

Ces éléments de réponse trouvent une résonance dans la décision prise par la Conférence des directeurs cantonaux des finances d'abandonner l'idée que les imputations internes doivent promouvoir dans l'administration le mode de penser en fonction des coûts. Cette idée était très présente dans le modèle comptable harmonisé de 1^{re} génération. Mais elle a largement disparu du modèle de 2^e génération publié en 2008. Au contraire, ce dernier recommande que la transparence des coûts soit désormais assurée par une véritable comptabilité de gestion, une comptabilité que le modèle de 1^{re} génération pensait pouvoir éviter grâce aux imputations internes.

Pour conclure, les imputations n'apparaissent pas être un moyen efficace pour améliorer les soldes budgétaires publics. Ceci n'est pas uniquement un échec des imputations internes en tant que stratégie comptable. Dans une certaine mesure, les résultats obtenus mettent en lumière l'incapacité de la Nouvelle Gestion Financière Publique de rendre l'administration publique plus redevable (*accountable*) et plus efficiente. Dès lors, c'est la Nouvelle Gestion Financière Publique, la stratégie mise en œuvre pour contrôler les dépenses et les déficits publics qui doit être remise en cause. Si la transparence des coûts ne peut pas être augmentée ou si la transparence des coûts ne produit aucun effet significatif sur les dépenses publiques, alors des solutions alternatives doivent être trouvées. Des stratégies basées sur des règles institutionnelles telles que les référendums financiers obligatoires ou les règles budgétaires sont probablement plus prometteuses que les imputations internes.

SECTION V. - ANNEXES

Annexe I – Montant des imputations internes comptabilisées par les cantons suisses, en francs constants par habitant sur la période 1981 – 2009

Canton	Nombre d'années sous MCHI	Moyenne	Écart-type	Maximum	Minimum
GR	22	1'610.47	482.36	2'247.80	0.00
ZH	28	1'229.19	516.37	1'986.82	0.00
NW	29	773.85	349.92	1'218.76	0.00
OW	24	691.34	269.09	1'040.69	0.00
GE	24	674.12	291.65	1'040.97	0.00
LU	22	654.94	234.01	937.14	0.00
AR	29	538.57	308.57	890.67	56.59
SG	13	494.33	360.83	872.31	0.00
SO	28	408.48	354.77	811.03	0.00
UR	26	390.59	183.54	1'059.41	0.00
SZ	23	380.01	149.26	726.18	0.00
SH	20	353.45	213.26	971.28	0.00
ZG	29	351.30	142.92	682.76	0.00
TI	29	336.35	144.70	533.55	124.47
AG	15	316.31	194.47	585.64	0.00
TG	28	313.61	119.86	510.98	0.00
AI	29	306.07	189.60	577.77	0.00
BS	15	274.88	399.19	1'267.18	0.00
BE	23	271.93	105.30	413.64	0.00
VS	27	254.85	158.42	464.84	0.00
NE	29	162.82	95.28	413.66	27.67
VD	29	156.71	144.61	487.97	0.00
BL	29	128.70	61.45	217.97	0.00
GL	29	123.28	112.89	277.02	0.00
FR	14	38.01	30.66	85.65	0.00
JU	29	17.37	11.47	67.05	9.60
Moyenne		833.35	351.60	1'279.40	7.07

Annexe 2 – Montant des imputations internes comptabilisées par année, en francs constants par habitant dans l'ensemble des cantons suisses

Année	Nombre de cantons sous MCHI	Moyenne	Écart-type	Maximum	Minimum
1981	5	147.17	116.40	290.32	27.67
1982	8	370.90	431.81	1'396.10	30.44
1983	12	409.65	450.86	1'613.72	18.34
1984	13	386.95	453.05	1'642.28	0.00
1985	13	454.97	498.19	1'695.21	0.00
1986	14	388.73	470.44	1'733.56	0.00
1987	15	408.52	496.05	1'898.94	0.00
1988	17	544.16	642.68	2'247.80	0.00
1989	17	509.55	627.87	2'089.21	27.90
1990	20	490.53	560.46	2'063.77	15.28
1991	20	483.32	540.80	1'962.09	17.15
1992	21	462.72	530.87	2'031.05	24.94
1993	21	467.52	503.93	1'947.78	16.78
1994	21	476.34	501.37	1'968.95	17.10
1995	22	483.62	528.69	2'048.51	15.79
1996	23	454.29	492.73	1'933.63	17.40
1997	24	487.46	481.97	1'915.85	15.60
1998	24	495.00	475.46	1'991.53	15.99
1999	26	471.28	387.03	1'487.55	15.25
2000	26	481.40	376.20	1'471.56	14.20
2001	26	461.82	363.28	1'591.58	14.77
2002	26	469.20	381.68	1'561.65	0.00
2003	26	466.74	374.80	1'557.52	0.00
2004	26	496.04	394.80	1'522.52	0.00
2005	26	515.84	434.37	1'935.33	0.00
2006	26	479.89	353.11	1'401.93	0.00
2007	26	477.51	341.37	1'269.32	0.00
2008	26	506.84	368.53	1'545.00	0.00
2009	26	493.50	386.40	1'493.31	0.00
Moyenne		456.60	447.08	1'700.26	10.50

BIBLIOGRAPHIE

- J. ALT et D. DREYER LASSEN, « Fiscal transparency, political parties, and debt in OECD countries », *European Economic Review*, 2006, 50 (6), pp. 1403-1439.
- C. BADEL, *Marktanreize im öffentlichen Sektor, Strategien zur Effizienzsteigerung mit Beispielen aus den USA*, 1987, Wien.
- N. BECK, *Longitudinal (Panel and Time Series Cross-Section) Data*, Unpublished manuscript, 2004.
- N. BECK et J. N. KATZ, « What to do (and not to do) with Time-Series Cross-Section Data », *American Political Science Review*, 1995, 89(3), pp. 634-647.
- A. BLAIS, D. BLAKE et S. DION, « Do Parties Make a Difference ? Parties and the size of government in liberal democracies », *American Journal of Political Science*, 1993, pp. 40-62.
- F. CHATAGNY et N. SOGUEL, « The effect of tax revenue budgeting errors on fiscal balance : evidence from the Swiss cantons », *International Tax and Public Finance*, 2011, pp. 1-19.
- C. COE et E. O'SULLIVAN, « Accounting for the Hidden Costs : A National Study of Internal Service Funds and Other Indirect Costing Methods in Municipal Governments », *Public Administration Review*, 1993, 53(1), pp. 59-64.
- CONFÉRENCE DES DIRECTEURS CANTONAUX DES FINANCES, *Manuel de comptabilité publique* (Vol. Tomes I et II), Berne, Haupt, 1981.
- CONFÉRENCE DES DIRECTEURS CANTONAUX DES FINANCES, *Modèle comptable harmonisé pour les cantons et les communes*, Berne, 2008.
- T. DAVIS, « Integrating internal marketing with participative management », *Management Decision*, 1991, 39(2), pp. 121-132.
- R. DEMESTÈRE, « L'analyse des coûts : public et privé », *Politiques et management public*, 2007, 25(3), pp. 101-114.
- A. DRAZEN, « Fiscal rules from a political economy perspective », *Working paper*, n° 18, Tel-Aviv, University of Tel-Aviv, 2002.
- D. DRURY, « Assessment of Information Technology Chargeback Systems », *INFOR*, 2000, 38(3), pp. 293-313.
- A. FATAS et I. MIHOV, « The macroeconomic effects of fiscal rules in US states », *Journal of Public Economics*, 2006, 90(1), pp. 101-117.
- L. FELD et G. KIRCHGÄSSNER, « Direct democracy, political culture, and the outcome of economic policy : a report on the Swiss experience », *European Journal of Political Economy*, 2000, 16, pp. 287-306.
- L. FELD et J. MATSUSAKA, *Budget referendums and government spending : evidence from swiss cantons (n° 232)*, Munich, CESifo, 2000.
- W. H. GREENE, *Econometric analysis*, Upper Saddle River, N.J., Prentice Hall.
- M. HALLERBERG, R. STRAUCH et J. VON HAGEN, « The design of fiscal rules and forms of governance in European Union countries », *European Journal of Political Economy*, 2007, 23, pp. 338-359.
- F. HOCHEREAU, « La contractualisation interne dans l'entreprise et ses limites. Le cas de la conception informatique », *Revue française de sociologie*, 2000, 41(4), pp. 719-746.

- D. HOECHLE, « Robust Standard Errors for Panel Regressions with Cross-Sectional Dependence », *Stata Journal*, 1997, 7(3), pp. 241-254.
- INTERNATIONAL MONETARY FUND – IMF, *Government Finance Statistics Manual-GFSM*, Washington, D.C. (Consulté à l'adresse <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/pdf/all.pdf>)
- O. KAGANOVA et J. MCKELLAR, *Managing government property assets : international experiences*, Washington D.C., Urban Institute Press, 2006.
- J. KIM et C.-K. PARK, « Top-down Budgeting as a Tool for Central Resource Management », *OECD Journal on Budgeting*, 2006, 6(1), p. 87.
- A. LECOMTE, *La connaissance des coûts complets des activités et autres outils de management*, 1998.
- S. LUECHINGER et C. SCHALTEGGER, « Fiscal rules, budget deficits and budget projections », *International Tax and Public Finance*, 2011, pp. 1-23.
- J. G. MBIANGA, « Les politiques de prix de cession interne : un outil de changement stratégique et d'apprentissage organisationnel », présenté à la XII^e Conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique, 2003.
- J. MILLAR, *The Effects of budget rules on fiscal performance and macroeconomic stabilization*, Working paper, n^o 97-15, Ottawa, Bank of Canada, 1997.
- W. A. NISKANEN, *Bureaucracy et representative government*, New Brunswick, NJ, Aldine Transaction, 2007.
- W. NORDHAUS, « The Political Business Cycle », *Review of Economic Studies*, 1975, 42(2), pp. 169-190.
- R. RICCIUTI, « Political fragmentation and fiscal outcomes », *Public Choice*, 2004, 118(3), pp. 365-388.
- N. ROUBINI et J. SACHS, « Political and economic determinants of budget deficits in the industrial democracies », *European Economic Review*, 1989, 33, pp. 903-938.
- A. STUTZER et B. FREY, « Stärkere volksrechte », *Schweizerische Zeitschrift für Politikwissenschaft*, 2001, 6(3), pp. 1-30.
- G. TELLIER, « Public expenditures in Canadian provinces : An empirical study of politico-economic interactions », *Public Choice*, 2006, 126(3), pp. 367-385.
- A. VALESCO, « Debts and deficits with fragmented fiscal policymaking », *Journal of Public Economics*, 2000, 76, pp. 105-125.
- W. VOORHEES, W. et R. KRAYCHUK, « The New Governmental Financial Reporting Model under GASB Statement No. 34 : An Emphasis on Accountability », *Public Budgeting and Finance*, 2001, 21(3), pp. 1-30.