

Soguel, N. & Beutler, T. (2005, Juni). *Schwierigkeiten bei der Erhebung vergleichbarer Daten und Lehre für die Darstellung der kantonalen Jahresrechnungen.* Vortrag an der 25. Tagung der Fachvereinigung der Finanzkontrollen, Zinal, Schweiz.

Einleitung

Als die Fachgruppe für kantonale Finanzfragen in den siebziger Jahren ein Projekt für die Harmonisierung des öffentlichen Rechnungswesens in Angriff genommen hat, bestand eine der ausdrücklichen Zielsetzungen darin, die Vergleichbarkeit der Daten zu verbessern, mit dem Ziel, die Grundlagen für die Zusammenarbeit zwischen den Körperschaften zu verbessern. Mehr als zwanzig Jahre sind vergangen, und dennoch ist es immer noch kein leichtes Unterfangen, die finanzielle Situation der verschiedenen Schweizer Kantone miteinander zu vergleichen.

Trotz aller lobenswerten Anstrengungen, die bis zum heutigen Tag für diese Harmonisierung unternommen wurden, erlauben es die Informationen aufgrund der publizierten Jahresrechnungen der Kantone nicht, einen solchen Vergleich durchzuführen. Um ein klares Bild der finanziellen Situation zu erhalten, sind zahlreiche Arbeitsstunden erforderlich. Gewiss, die Umsetzung eines harmonisierten Rechnungsmodells innerhalb der Kantone und Gemeinden ist ein Engagement in die richtige Richtung. Innerhalb des harmonisierten Rahmens sind jedoch die Buchungspraktiken stark unterschiedlich.

Um dies zu veranschaulichen, können die zwei von der Eidgenössischen Finanzverwaltung erstellten Statistiken erwähnt werden, nämlich *Die Öffentlichen Finanzen der Schweiz* und *Die Kantonsfinanzen*. Diese Statistiken werden mit einer Verzögerung von 2 Jahren publiziert. Diese Zeitspanne mag zu Statistikzwecken durchaus genügen, nicht jedoch den Anforderungen einer wirksamen Finanzhaushaltsführung. Diese Feststellung führte zur Idee, eine jährliche Vergleichsanalyse kantonaler und kommunaler Finanzen zu erstellen. Die Analyse bietet eine rasche Übersicht über die finanzielle Lage der Kantone und wird seit 1999 durch das Hochschulinstitut für Öffentliche Verwaltung IDHEAP unter der Bezeichnung *Vergleich der Kantons- und Gemeindefinanzen* veröffentlicht.

Der interkantonale Vergleich der Finanzhaushalte ist aus mehreren Gründen notwendig, welche wir später aufzeigen. In diesem Zusammenhang sei auf die Notwendigkeit hingewiesen, dass im Hinblick auf den Vergleich mit anderen Kantonen auch die unternommenen Anstrengungen zu berücksichtigen sind, beispielsweise Massnahmen im Bereich von Sanierungen, des Schulden-Managements oder der Budget-Einhaltung.

Um einen solchen Vergleich anzustellen, ist es allerdings notwendig, über vergleichbare Daten zu verfügen, was gegenwärtig oft nicht der Fall ist. In diesem Referat zeigen wir die Schwierigkeiten, die bei der Erhebung von Daten für die Erstellung des *Vergleiches der Kantons- und Gemeindefinanzen* auftreten, und präsentieren die dazu erforderlichen Daten. Die Darstellung der Daten in den Jahresrechnungen sind innerhalb der Kantone

unterschiedlich. Es ist erforderlich, die Daten aus verschiedenen Quellen zusammenzutragen und zu ordnen, um exakt zu erkennen, was die unterschiedlichen Rubriken beinhalten. Im letzten Teil zeigen wir die besten Methoden der Präsentation der Jahresrechnungen der Kantone auf. Abschliessend präsentieren wir einige Möglichkeiten für eine harmonisierte Präsentation der Finanzen der Kantone.

Der interkantonale Vergleich beleuchtet die finanzielle Lage der Kantone

Die Entwicklung der finanziellen Lage eines Kantons oder einer Gemeinde hängt nicht nur von ihrer finanziellen Führung ab. Exogene Faktoren von wirtschaftlicher, politischer, sozialer, geographischer oder demographischer Art spielen ebenfalls eine wichtige Rolle. In bestimmten Bereichen kann man die guten Ergebnisse den Verdiensten der finanziellen oder politischen Entscheidungsträger einer Körperschaft zuteilen.

Um die finanzielle Lage eines Kantons abzuschätzen, besteht eine erste Vorgehensweise darin, dessen historische Entwicklung durch verschiedene Indikatoren zu erkennen. Dies erlaubt festzustellen, ob sich die finanzielle Lage in einer Phase der Verbesserung oder Verschlechterung befindet. Sie informiert aber nicht über die relative Lage gegenüber anderen Körperschaften.

Der interkantonale Vergleich erlaubt, durch seine Definition, die Finanzlage eines Kantons gegenüber anderen Kantonen zu situieren. Gleichzeitig wird auch ermöglicht, Vergleiche über die Kantonsgrenzen hinaus anzustellen, die positiven Resultate der Finanzführung zu bestätigen oder die Debatte bei jenen auszulösen, bei welchen die Ergebnisse weniger vorteilhaft beurteilt werden.

Das Ziel des „*Vergleichs der Kantons- und Gemeindefinanzen*“ entspricht dieser Art. Es ist das Ziel, die Kantone (und die Gemeinden) auf Grund ihrer jährlichen finanziellen Lage der letzten Jahre einander gegenüberzustellen. Davon ausgehend, dass die Jahresrechnungen die notwendigen Informationen zur Beurteilung der Qualität des Finanzhaushaltes enthalten, hat der *Vergleich der Kantons- und Gemeindefinanzen* einzig beschreibenden Charakter. Der Vergleich zielt nicht darauf ab, die positiven oder negativen Ergebnisse zu erklären. Dies würde eine eingehendere Überprüfung und das Erstellen eines erklärenden Modells erfordern.

Konkret gründet dieser Vergleich auf acht Indikatoren, die die Leistung des Kantons auf einer Skala von 1 bis 6 bewerten. Diese Indikatoren werden in zwei Gruppen aufgeteilt. Eine erste Indikatorengruppe behandelt die finanzielle Gesundheit der Körperschaft. Diese Gruppe besteht aus 4 Indikatoren:

- **I 1. Deckung des Aufwands.** Dieser Indikator misst, inwieweit die laufenden Erträge den laufenden Aufwand abdecken. In der Tat sollten sich diese mittelfristig ausgleichen. Die laufenden Erträge bestehen aus den Erträgen der laufenden Rechnung (4), von denen die durchlaufenden Beiträge (47), die Entnahmen aus

Spezialfinanzierungen und Stiftungen (48) und die internen Verrechnungen (49) abgezogen werden. Auf der Gegenseite zieht man dieselben Rubriken in der Aufwandseite vom Gesamtaufwand ab (3), um den laufenden Aufwand zu erhalten.

- **12. Selbstfinanzierung der Nettoinvestitionen.** Dieser Indikator gibt Auskunft über den Teil der Nettoinvestitionen, welcher die Körperschaft dank ihrer Selbstfinanzierung durch die Eigenmittel finanzieren kann. Die Selbstfinanzierung besteht aus den Abschreibungen auf dem Verwaltungsvermögen und dem Ergebnis der Laufenden Rechnung (ein Überschuss wird dazugerechnet, ein Defizit abgezogen). Die Nettoinvestitionen werden als Durchschnitt der letzten drei Jahre aus der Differenz zwischen den Investitionsausgaben und Investitionseinnahmen berechnet. Damit wird der Einfluss von allfälligen grösseren Projekten gemindert. Dieser Indikator ermöglicht es zu messen, inwieweit die Investitionen über Darlehen finanziert werden.
- **13. Zusätzliche Nettoverpflichtungen.** Dieser Indikator misst die Zunahme (oder Abnahme) der Nettoverpflichtungen während des Geschäftsjahres. Die Nettoverpflichtungen enthalten die Verpflichtungen der Passivseite (20 bis 25) unter Abzug des Finanzvermögens (10 bis 13). Dieser Indikator gibt Auskunft über die aktuelle Schulden- und Rückstellungspolitik einer Körperschaft.
- **14. Nettozinsbelastung.** Dieser Indikator misst den Anteil der direkten Steuereinnahmen, die für die Bezahlung der Nettozinsen verwendet werden, das heisst die Passivzinsen abzüglich Erträge aus dem Finanzvermögen. Einige Darlehen mit Zinsbelastungen dienen jedoch dazu, Anlagen im Finanzvermögen zu finanzieren, welche wiederum Erträge generieren.

Eine zweite Gruppe von Indikatoren, bestehend aus weiteren vier Indikatoren, misst die Qualität der Haushaltsführung der Körperschaften während des vergangenen Jahres:

- **15. Beherrschung der laufenden Ausgaben.** Dieser Indikator informiert über die Fähigkeit der Finanzverantwortlichen und der Behörden, die laufenden Ausgaben zu beherrschen. Besonders misst er die Zunahme der laufenden Ausgaben gegenüber dem Vorjahr.
- **16. Budgetflexibilität.** Der Indikator der Budget-Flexibilität misst die Neuzuweisungen des Budgets von einem Jahr zum anderen in die verschiedenen Bereiche. Dieser Indikator sanktioniert den früheren Ansatz, welcher darin bestand, jede Budget-Position gleichmässig um einen Prozentsatz im Vergleich zum Vorjahres-Budget zu erhöhen oder zu reduzieren. Dieser frühere Ansatz kann allgemein da-

mit kritisiert werden, dass er die Neuorientierung des Budgets aufgrund neuer oder wichtigerer Leistungen nicht ermöglicht.

- **17. Genauigkeit der Steuerprognose.** Dieser Indikator misst die Genauigkeit, mit welcher die Fiskaleinnahmen geschätzt werden. Da bestimmte Einnahmen wie zum Beispiel Erbschafts- und Schenkungssteuern oder Vermögensgewinnsteuern schwierig zu schätzen sind und einige Arten von Steuern in den Kantonen unterschiedlich sind, konzentrieren wir uns auf die Einkommens- und Vermögenssteuern (400) sowie auf die Ertrags- und Kapitalsteuern (401). Bei diesen zwei Arten von Steuereinnahmen misst der Indikator die Differenz der effektiven und budgetierten Steuereinnahmen in Prozent zu den effektiven Einnahmen.
- **18. Mittlerer Zinssatz auf Schulden.** Dieser Indikator versucht die Leistung eines grundsätzlich technischen Bereichs der Haushaltsführung zu erfassen, nämlich jenen der Liquiditätsverwaltung. Eine effiziente Liquiditätsverwaltung begrenzt die Kapitalkosten. Der Indikator zeigt das Verhältnis zwischen den geleisteten Passivzinsen und den durchschnittlichen Bruttoschulden zum Jahresanfang und Jahresende.

Diese beiden Indikatorengruppen sind anschliessend in zwei Hauptindikatoren zusammengefasst, die erste Gruppe im **Indikator der finanziellen Gesundheit** und die zweite Gruppe im **Indikator der Qualität der Haushaltsführung**. Schliesslich werden alle 8 Indikatoren in **einem globalen Indikator** zusammengefasst, der ein globales Bild über den Finanzhaushalt der Kantone vermittelt.

Die Daten, die für die Berechnung dieser verschiedenen Indikatoren notwendig sind, stammen aus der Bilanz, aus der Laufenden Rechnung und aus der Investitionsrechnung und die betreffenden Rubriken aus der Gliederung nach Arten. Für den Indikator der Budgetflexibilität wird die funktionale Gliederung verwendet. Die verwendeten Daten sind jene des laufenden Jahres und für einige Rubriken die des Vorjahres (oder von zwei Jahren zuvor). Im Bemühen um Genauigkeit stellen wir rein theoretisch in der nachstehenden Tabelle die verschiedenen Konten vor, wie sie im „*Vergleich der Kantons- und Gemeindefinanzen*“ berücksichtigt werden:

Rechnungseinheit	Kontenklasse	Kontengruppe oder Konten	Kontennummern ¹
VORANSCHLAG	Ertrag	Budgetierte Einkommens- und Vermögenssteuern sowie Ertrags- und Kapitalsteuern	400,401

¹ Kontennummern aus dem Einheitlichen Kontenrahmen der öffentlichen Haushalte.

BESTANDES- RECHNUNG	Aktiven	Finanzvermögen	10, 11, 12, 13
	Passiven	Verpflichtungen gegenüber Dritten	20, 21, 22, 23, 24, 25
LAUFENDE RECHNUNG	Aufwand	Total Aufwand	3
		Detaillierte Passivzinsen	32, 321, 322, 333
		Abschreibungen (inkl. Abschreibungen auf dem Verwaltungsvermögen)	33, 330
		Durchlaufende Beiträge, Einlagen in Spezialfinanzierungen und Stiftungen, Interne Verrechnungen	37, 38, 39
		Total Ertrag	4
	Ertrag	Direkte Steuereinnahmen	400, 401, 402, 403, 404
		Erträge des Finanzvermögen	420, 421, 422, 423
		Durchlaufende Beiträge, Entnahmen aus Spezialfinanzierungen und Stiftungen, Interne Verrechnungen	47, 48, 49
		Funktionale Gliederung	Bruttoaufwand nach Funktionen
	INVESTITIONS- RECHNUNG	Ausgaben	Investitionsausgaben
Einnahmen		Investitionseinnahmen	60, 61, 62, 63, 64, 66, 67

Die für uns interessanten Bilanzkonti sind auf der Passivseite die Verpflichtungen gegenüber Dritten sowie auf der Aktivseite das Finanzvermögen. Aus der Laufenden Rechnung werden die Gesamteinnahmen und –ausgaben, die durchlaufenden Beiträge, die Zuweisungen an Spezialfinanzierungen sowie die internen Verrechnungen entnommen. Bei den Aufwendungen sind die Abschreibungen sowie die Passivzinsen ersichtlich. Auf der Einnahmenseite sind die erhobenen Beträge aus den verschiedenen direkten Steuern sowie die Erträge aus dem Finanzvermögen von Bedeutung. Aus der Investitionsrechnung entnehmen wir die Ausgaben sowie Einnahmen der verschiedenen Rubriken. Der Bruttoaufwand, zugeordnet gemäss der funktionalen Gliederung wird ebenfalls entnommen. Schliesslich benötigen wir noch gemäss Budget die geschätzten Einnahmen aus Einkommens- und Vermögenssteuern sowie Gewinn- und Kapitalsteuern.

Die Qualität der Vergleiche hängt von der Qualität der präsentierten Daten ab

Der Vergleich der finanziellen Lage der Kantone hängt zum grossen Teil von den Informationen ab, welche die kantonalen Verwaltungen mittels ihrer Jahresrechnung publizieren. Nun werden die Form und der Inhalt der Jahresrechnung nur gemäss den kantonalen Richtlinien erstellt, die so von einem Kanton zum anderen unterschiedlich sein können.

Die zwei Hauptschwierigkeiten bei der Erstellung des Vergleichs der Kantonsrechnungen sind einerseits die unterschiedlichen Aufgaben der Kantone, das heisst die Aufgaben, mit welchen sich die Kantone beauftragen (Problem hinsichtlich des Inhalts der Buchhaltung und dadurch hinsichtlich der Vergleichsbasis) und andererseits die unterschiedlichen Buchhaltungspraktiken oder die zeitlichen Abgrenzungen.

Hinzu kommt die nicht einheitliche Darstellung der Jahresrechnungen, welche eine Aufteilung auf der Basis unterschiedlicher Quellen erfordert. Die Fachgruppe für kantonale Finanzfragen und die Eidgenössische Finanzverwaltung unternehmen diesbezüglich grosse Anstrengungen, um mittels Bereinigungen den kleinstmöglichen gemeinsamen Nenner zu finden. Als Beispiele von unterschiedlichen Praktiken der Kantone können die Abschreibungen, die Einlagen in Rückstellungen, die Definition von Investitionen oder die Abgrenzungen der Buchungsperioden erwähnt werden.

Ein kleines konkretes Beispiel betrifft die Behandlung eines allfälligen Bilanzfehlbetrages. In einigen Kantonen sieht es das Gesetz vor, diesen abzuschreiben (teilweise innerhalb einer vorgeschriebenen Frist). Andere Kantone sehen hierzu nichts vor und lassen den Fehlbetrag über den Aufwand- oder Ertragsüberschuss abbilden. Somit werden bei den letzteren Kantonen im Vergleich zur Situation, wo eine Abschreibung effektiv verbucht wird, die Gesamtausgaben unterschätzt, was insbesondere eine Auswirkung auf den Indikator der Deckung des Aufwands hat. Um diese beiden unterschiedlichen Praktiken auf einen gemeinsamen Nenner zu bringen, könnte das Verbuchen einer zusätzlichen Abschreibung des Fehlbetrages eine Alternative für diejenigen Körperschaften sein, welche keine Abschreibungen verbuchen. In Anbetracht der Heterogenität des buchhalterischen und gesetzlichen Rahmens selbst unter den Kantonen, welche eine Abschreibung verbuchen, wäre eine solche Vorgehensweise diskussionswürdig. Im Anhang zum *Vergleich der Kantons- und Gemeindefinanzen* ist einzig eine Liste der Praktiken enthalten, die diesen Sachverhalt umschreiben.

Ein anderes interessantes Beispiel betrifft die Bildung von Rückstellungen. Es kann sich beispielsweise um eine Rückstellung zur Wertverminderung von Aktiven oder auch um eine Rückstellung für Risiken und Aufwendungen handeln. Je nach Art der Rückstellung wird diese einen Einfluss auf die Verpflichtungen oder die Selbstfinanzierung haben. Trifft das Risiko ein und wird es zu einer finanziellen Schuld, erhöht sich die finanzielle Verpflichtung gegenüber Dritten. Andere Bildungen von Rückstellungen können eher Reservecharakter haben und folglich als Eigenkapital betrachtet werden, d.h. es besteht keine Verpflichtung gegenüber Dritten. Eine strikte Auslegung möchte, dass zur Selbstfinanzierung lediglich die Bildung von Rückstellungen mit Reservecharakter beitragen. Dieser sicher strenge Ansatz stösst auf praktische Schwierigkeiten. In der Tat müsste für jede Rückstellung bestimmt werden, ob diese eine Reserve darstellt oder Anlass zur Einforderung durch Dritte geben kann. Gemäss der Fachgruppe für kantonale Finanzfragen be-

trachten wir in unserem „Vergleich“ die Einlagen in Rückstellungen als Teil der Selbstfinanzierung, sofern diese als Abschreibungen in der Kontengruppe 33 verbucht werden (ausgenommen Konto 330 „Abschreibung auf dem Finanzvermögen“).

Diese zwei Beispiele illustrieren die Schwierigkeiten, die beim Vergleich der Jahresrechnungen aufgetreten sind. Sie zeigen auch die Grenzen, über die man sich bei der Interpretation der Resultate bewusst sein muss.

Welches sind die Schwierigkeiten, welche man beim Vergleich der kantonalen Jahresrechnungen überwinden muss? Versuch einer Typologie

Um die im Bezug auf die Vergleichbarkeit der kantonalen Finanzhaushalte angetroffenen praktischen Schwierigkeiten noch konkreter aufzuzeigen, haben wir versucht, hierzu eine Liste zu erstellen, die allerdings nicht abschliessend zu betrachten ist:

- Die Aufgaben sowie die erbrachten Leistungen unterscheiden sich von einem Kanton zum anderen, insbesondere in Anbetracht der unterschiedlichen Finanzierung aufgrund der Aufgabenteilung zwischen Kanton und Gemeinden (z.B. das Spital im Fall des Kantons Neuenburg).
- Die Anwendung des harmonisierten Rechnungsmodells garantiert nicht die Vergleichbarkeit der Daten. Die Interpretationen, was in den einzelnen Rubriken verbucht ist, sind von Kanton zu Kanton unterschiedlich.
- Die Buchhaltungspraktiken sind von Kanton zu Kanton unterschiedlich, beispielsweise wie bereits erwähnt die Praktiken zur Abschreibung des Bilanzfehlbetrages oder die Bildung von Rückstellungen.
- In der funktionalen Gliederung wird manchmal nur der Nettoaufwand ausgewiesen. Dies ist teilweise auch bei den Investitionen der Fall. Damit wird das Bruttoprinzip klar nicht eingehalten.
- Einige Jahresrechnungen beinhalten nicht die funktionale Gliederung (Appenzell I-Rh., Basel-Landschaft, Jura, Nidwalden, Obwalden, Schaffhausen), obwohl diese auf Anfrage bei der kantonalen Verwaltung verfügbar ist. Wie auch immer, einige Verwaltungen erstellen keine funktionale Gliederung oder wollen diese zumindest nicht übermitteln.
- Die in den Jahresrechnungen dargestellten Zahlen stimmen nicht mit den von der Fachgruppe für kantonale Finanzfragen gesammelten Zahlen überein, obwohl die Fachgruppe die Zahlen benützt, die ihr die Kantone melden.
- Der Zugang zu den Informationen unterscheidet sich ebenfalls von einem Kanton zum anderen, je nach dem ob der Jahresbericht auf der Internetseite der kantonalen Verwaltung verfügbar ist oder nicht.

Trotzdem möchten wir die Unterstützung unterstreichen, die wir von den betreffenden Verwaltungen erfahren. Sie machen ihr Bestes, um unsere Informationsanfragen zu beantworten. Wir sind uns bewusst, dass diese Anfragen zusätzlich zur üblichen Arbeitsbelastung und zu vielen anderen Abfragen anfallen. Diese Anfragen könnten aber vermindert werden, wenn bei der Darstellung der Jahresrechnung der einzelnen Kantone ein einheitlicher Qualitätsstandard erreicht werden könnte, wie dies bei einzelnen Kantonen anzutreffen ist.

« Best Practice » bei der Darstellung der Jahresrechnung

Die kantonale Rechnungslegung war Gegenstand einer Studie von Simon Iogna-Prat, einer der Mitautoren des *Vergleichs der Kantons- und Gemeindefinanzen*, der sein Interesse den Berichten zur Jahresrechnung der Westschweizer Kantone sowie der Kantone Bern und St. Gallen widmete. Die wichtigsten nachfolgenden Feststellungen stammen aus dieser Studie.

Um eine "best practice" für die Darstellung der kantonalen Jahresrechnungen aufzustellen, müssen zuerst die Kriterien zur Beurteilung der Jahresrechnungen definiert werden. In diesem Zusammenhang wurde ein Analyse-Raster erstellt. Dieser ist eine Art Checkliste für die in den Jahresrechnungen abgebildeten Elemente. Die Checkliste umfasst insbesondere den Detaillierungsgrad zur Kontennummerierung sowie die verwendeten Kolonnen, je nach dem ob sie die laufende Rechnung, den Voranschlag und die Vorjahreszahlen darstellen, aber auch die Abweichung in Franken oder Prozent im Vergleich zum Budget.

Um die Vergleichbarkeit der Zahlen sicherstellen zu können, ist es wichtig, dass die Ausgaben und die Einnahmen nicht kompensiert und in separaten Kolonnen ausgewiesen werden, sei es in der laufenden Rechnung oder in der Investitionsrechnung. Die Einhaltung des Bruttoprinzips gehört so zu den Kriterien der Checkliste.

Ein anderes Kriterium betrifft das Vorhandensein einer Gliederung nach Arten und Funktionen sowie der Detaillierungsgrad dieser beiden Gliederungen.

Die Checkliste wurde auf die Jahresrechnungen der Westschweizer Kantone sowie auf die Kantone Bern und St. Gallen angewandt. Dabei wurde eine relative Homogenität in der Struktur und im Inhalt festgestellt. Aus historischen Gründen und aus Gründen der Kontrolle macht die Gliederung nach Departementen in jedem eingesehenen Jahresbericht den wichtigsten Teil aus. Diese Gliederung nach Departementen nimmt aber in den Berichten eine unverhältnismässige Stellung ein, da diese Gliederung als Mittel zur Budget-

oder Finanzverwaltung nur einen geringen Nutzen erbringt und nicht zur interkantonalen Vergleichbarkeit der Jahresrechnungen beiträgt.

Was die Darstellung dieser Gliederung betrifft, sind die Unterschiede deutlicher, aber jede Jahresrechnung enthält eines oder mehrere Elemente, welche es verdienen, als ausgezeichnete Praktiken anerkannt zu werden und als Muster dienen zu können.

Beispielsweise ist die vom Kanton Genf publizierte Gliederung nach Departementen die vollständigste Form. Hier werden die Vorjahreszahlen, das Budget, die Abweichung in Franken und Prozenten aufgeführt, während die Kolonne des zu betrachtenden Geschäftsjahres von den anderen Kolonnen gesondert dargestellt wird. Das Total der Ausgaben und Einnahmen ist für jede Unterkategorie aufgeführt, während dem für jedes Departement eine Zusammenfassung aufgeführt wird.

Die Artengliederung ist von ihrem Grundsatz her in den Darstellungsformen sehr einheitlich. In den Jahresrechnungen der Kantone Neuenburg, Freiburg, Jura und Bern sind dazu sehr gute Beispiele vorzufinden.

Was die funktionale Gliederung betrifft, ist die kompletteste Darstellung jene des Kantons Wallis: Nebst dem Betrag des betroffenen Jahres werden auch die Beträge des Vorjahres und das Budget dargestellt. Der Anteil jeder Ausgabe ist in Prozent angegeben. Ausserdem ist die Darstellung des Kantons Wallis eine der einzigen, die das Bruttoprinzip einhält und die Investitionsaufwendungen unterscheidet. Man kann ebenfalls feststellen, dass unter den analysierten Kantonen nur die Jahresrechnung des Kantons Jura keine Gliederung nach Funktionen enthielt.

Was die Bestandesrechnung betrifft, stellt man fest, dass sämtliche Darstellungen sehr ähnlich sind, abgesehen vom Kanton St. Gallen, dessen Darstellung vom *Handbuch des Rechnungswesen der öffentlichen Haushalte* abweicht.

Schliesslich enthalten sämtliche Jahresrechnungen eine Analyse in Form von Tabellen, Graphiken und Kennzahlen, die meistens von Kommentaren begleitet werden. Allerdings definieren nur wenige Kantone ausdrücklich die dargestellten Kennzahlen. Eine gute Praxis in diesem Bereich würde darin bestehen, eine begrenzte Anzahl solcher Kennzahlen zu erstellen und jene auszuwählen, die nicht zu kompliziert sind und auch für die breite Öffentlichkeit verständlich sind. Idealerweise sollten diese von einer Definition oder einer Erklärung begleitet werden. Sie sollten ebenfalls sämtliche Aspekte der Finanzsituation illustrieren, d.h. die Laufende Rechnung, die Investitionsrechnung und die Bestandesrechnung. Erwähnen kann man beispielsweise Indikatoren wie der Selbstfinanzierungsgrad, die Kostendeckung oder auch die Verschuldung pro Einwohner, Grafiken zum Aufzeigen des Anteils der verschiedenen Ausgaben und/oder Einnahmen oder die Entwicklung der Einnahmen, Ausgaben und Investitionen. Die Darstellung des Kantons Neuenburg kann als Beispiel für diese Aspekte erwähnt werden.

Schlussfolgerung

Diese Analyse zeigt, dass die in den achtziger Jahren ergriffenen Initiativen für die Harmonisierung der kantonalen Rechnungsmodelle von Erfolg gekrönt werden. Allerdings zeigen unsere Vergleichsstudien, dass man mehr von Erfolg als von Triumph sprechen sollte: Die Grundsätze sind harmonisiert, aber zahlreiche Einzelelemente sind noch unterschiedlich. Dies wirft immer wieder ernsthafte Zweifel auf bezüglich einer einheitlichen Buchhaltungspraxis unter den Kantonen. Es ist unschwer festzustellen, dass die finanzielle Behandlung von einzelnen Fällen teilweise sehr unterschiedlich ist, wobei es sich gerade in diesen Einzelfällen oft um wenig geläufige oder ausserordentliche Vorgänge mit hohen Beträgen handelt. Diese Praktiken, ob sie nun gewollt sind oder nicht, sind auch das Resultat von Gesetzeslücken im Finanzbereich. Teilweise werden diese Gesetzeslücken ausgenützt, teilweise ist die Praxis auch das Opfer der Gesetzeslücken. Andererseits sind die Praktiken aber auch das Resultat von kantonalen gesetzlichen Bestimmungen, die nicht in Anlehnung an die Vorschläge des harmonisierten Rechnungsmodells oder die Vorschläge der Fachgruppe für kantonale Finanzfragen getroffen werden. Hier sei beispielsweise erwähnt, dass einige Kantone eine lineare Abschreibung auf den Anschaffungswert des Verwaltungsvermögens tätigen.

Unserer Meinung nach sollten die Anstrengungen zur Revision des harmonisierten Rechnungsmodells für öffentliche Körperschaften nicht nur auf die Übereinstimmung mit den IPSAS-Normen oder auf die Bedürfnisse der nationalen und internationalen Statistiken ausgerichtet sein. Die Revision müsste sich auch damit befassen, die Buchhaltungspraktiken im Einzelnen in den Kantonen zu harmonisieren.

Die Harmonisierung der Grundsätze, gekoppelt mit der Harmonisierung der Praktiken, kann die Qualität der interkantonalen Vergleiche und den Nutzen dieser Vergleiche für die Führung der öffentlichen Haushalte nur verbessern.

Literaturverzeichnis

EIDGENÖSSISCHE FINANZVERWALTUNG EFV, *Kantonsfinanzen*, Sektion Finanzausgleich und Statistik, Bern.

EIDGENÖSSISCHE FINANZVERWALTUNG EFV, *Öffentliche Finanzen der Schweiz*, Sektion Finanzausgleich und Statistik, Bern.

KONFERENZ DER KANTONALEN FINANZDIREKTOREN (1981), *Handbuch des Rechnungswesens der öffentlichen Haushalte*, Haupt, Berne.

IOGNA-PRAT S. (2005), *Analyse comparée de la présentation du rapport des comptes*, Working paper de l'IDHEAP 5/2005, Institut de hautes études en administration publique, Lausanne.

SOGUEL N., BEUTLER T., IOGNA-PRAT S. & MARTIN M.-J. (1999, 2000, 2001, 2002, 2003), *Comparatif des finances cantonales et communales*, Cahiers de l'IDHEAP, Institut de hautes études en administration publique, Lausanne.

Soguel, N. & Beutler, T. (2005, Juin). *De la difficulté à récolter des données comptables comparables et quelques enseignements pour la présentation du rapport des comptes des collectivités publiques en Suisse*. Communication présentée au 25^e congrès de l'Association des contrôles des finances, Zinal, Suisse.

Introduction

Lorsque le Groupe d'étude pour les finances cantonales a entrepris dans les années 70 un projet d'harmonisation des pratiques comptables des collectivités publiques, un des objectifs était de renforcer la comparabilité des données comptable en vue d'améliorer les bases pour la coopération entre les collectivités. Plus de vingt années ont passé et pourtant, il n'est à l'heure actuelle pas encore aisé de comparer entre elles les situations financières des différents cantons suisses. Malgré tous les louables efforts entrepris à ce jour pour cette harmonisation, les informations délivrées par les cantons par l'intermédiaire des rapports des comptes ne permettent pas en l'état de procéder à une telle comparaison. Celle-ci nécessite de nombreuses heures de travail pour qui souhaite apporter une vision claire de la situation. Certes, la mise en œuvre au sein des cantons et des communes d'un modèle comptable harmonisé a permis de s'engager dans la bonne voie. Cependant à l'intérieur de ce cadre harmonisé, les pratiques comptables, elles, varient encore fortement.

Pour illustrer ces propos, on peut mentionner que les deux statistiques élaborée par l'Administration fédérale des finances, *Finances Publiques en Suisse* et *Finances des cantons : statistiques financières des collectivités publiques* sont publiées avec un délai de 2 ans. Ce délai, qui est tout à fait compatible avec les nécessités de la statistique, l'est en revanche beaucoup moins avec les exigences d'une gestion financière efficace. C'est de ce constat qu'à germé l'idée de réaliser une analyse comparative annuelle des finances cantonales et communales utile à des fins de gestion financière et offrant un éclairage rapide de la situation financière des cantons, qui est publiée chaque année depuis 1999 sous la dénomination de *Comparatif des finances cantonales et communales* par l'unité de Finances Publiques de l'IDHEAP.

La comparaison intercantonale de la situation financière est nécessaire pour plusieurs raisons que nous développons par la suite. Mentionnons à ce stade, la nécessité d'apprécier, au regard de la situation d'autres cantons, les résultats d'efforts entrepris par le canton, par exemple des mesures d'assainissement, de gestion de la dette ou de la maîtrise budgétaire. Afin d'établir une telle comparaison, il est toutefois nécessaire de disposer d'informations comparables et rapides, ce qui n'est souvent pas le cas actuellement. Ainsi, dans la suite de cet exposé, nous examinons les difficultés rencontrées lors de la collecte de données utilisées dans le *Comparatif des finances cantonales et communales* ainsi que la présentation des données nécessaires. Enfin, la

présentation des données contenues dans le rapport des comptes des cantons varie fortement d'un canton à l'autre et nécessite un effort de recoupage des informations auprès de différentes sources, afin de savoir précisément ce qui est contenu dans les différentes rubriques. Dans cette dernière partie, nous indiquons quelles sont les meilleures pratiques en matière de présentation des comptes annuels des cantons. Enfin, nous concluons en donnant quelques pistes pour une présentation harmonisée des états financiers des cantons.

La comparaison intercantonale apporte un éclairage intéressant sur la situation financière des cantons

L'évolution de la situation financière d'un canton ou d'une commune ne dépend pas uniquement de sa gestion financière. Des facteurs exogènes qui peuvent être d'ordre économiques, politiques, sociaux, géographiques ou encore démographiques jouent également un rôle important. Par contre, dans certains domaines, on peut attribuer les mérites de bons résultats aux responsables financiers ou politiques d'une collectivité.

Afin d'évaluer la situation financière d'un canton, une première approche consiste à en apprécier l'évolution historique au travers de différents indicateurs. Cette approche permet de dire si la situation financière est en phase d'amélioration ou de détérioration. Elle ne renseigne par contre pas sur la situation relative par rapport à d'autres collectivités du même échelon fédéral.

La comparaison intercantonale permet, par définition, de situer l'état financier d'un canton par rapport aux autres, mais également d'ouvrir le champ de vision en regardant ce qui se fait au-delà de la frontière cantonale, d'attester des résultats positifs de la gestion financière pour ceux que la comparaison avantage ou de susciter le débat pour ceux que les résultats n'avantagent guère.

Le but du *Comparatif des finances cantonales et communales* est de cet ordre. Plus précisément, celui-ci vise à « confronter les cantons (et les communes) les uns aux autres sur la base de leur situation financière annuelle au cours des derniers exercices comptables connus ». Partant du postulat que les comptes sur une base annuelle contiennent les informations nécessaires pour juger de la qualité de la gestion d'une collectivité, le *Comparatif des finances cantonales et communales* a un caractère descriptif uniquement. Il ne vise pas à expliquer les bons ou moins bons résultats des cantons, ce qui nécessiterait un examen bien plus approfondi et la construction d'un modèle explicatif.

Concrètement, ce comparatif utilise huit indicateurs, chacun évaluant la performance du canton sur une échelle allant de 1 à 6. Ces indicateurs peuvent être classés en deux

groupes. Un premier groupe d'indicateurs s'intéresse à la santé financière de la collectivité. Ce groupe contient 4 indicateurs :

- **I1. Couverture des charges.** Celui-ci permet de savoir dans quelle mesure les revenus courants permettent de couvrir les charges courantes. En effet, à moyen terme on devrait avoir un équilibre. Par revenus courants, on considère l'ensemble des revenus du compte de fonctionnement (4), duquel on déduit les subventions à redistribuer (47), les prélèvements sur les financements spéciaux (48) et les imputations internes (49). Par symétrie, on déduit les mêmes rubriques du côté des charges au total des charges du compte de fonctionnement (3) pour avoir les charges courantes.
- **I2. Autofinancement de l'investissement net.** Celui-ci renseigne sur la part des investissements nets que la collectivité peut financer par ses propres ressources grâce à son autofinancement. L'autofinancement correspond aux amortissements sur le patrimoine administratif auxquels on ajoute l'excédent de revenus du compte de fonctionnement (ou duquel on soustrait l'excédent de charges). L'investissement net est calculé comme moyenne sur les 3 dernières années de la différence entre les dépenses d'investissement et les recettes d'investissement, afin de lisser l'impact d'éventuels gros projets. Cet indicateur permet de mesurer le recours à l'emprunt pour le financement des investissements.
- **I3. Engagements nets supplémentaires.** Celui-ci mesure l'accroissement (ou la diminution) des engagements nets durant l'exercice. Les engagements nets correspondent aux engagements figurant au passif du bilan (20 à 25) desquels on soustrait les éléments du patrimoine financier (10 à 13) Cet indicateur témoigne de la politique actuelle d'endettement et de provisionnement de la collectivité.
- **I4. Poids des intérêts nets.** Celui-ci renseigne sur la part des recettes fiscales directes qui doivent être consacrées au paiement des intérêts de la dette déduction faite des intérêts provenant des placements du patrimoine financier. En effet, certains emprunts à charge d'intérêts servent à financer des placements dans le patrimoine financier qui procurent à la collectivité un rendement.

Un second groupe d'indicateurs mesure la qualité de la gestion financière de la collectivité durant l'année écoulée. Là aussi, la qualité de la gestion financière est appréciée à l'aide de 4 indicateurs :

- **15. Maîtrise des dépenses courantes.** Celui-ci renseigne sur l'aptitude des responsables financiers et des autorités d'une collectivité à contenir les dépenses courantes. Plus particulièrement, il mesure la progression des dépenses courantes par rapport aux dépenses courantes de l'exercice précédent.
- **16. Flexibilité du budget.** L'indicateur de flexibilité du budget mesure l'ampleur des réallocations budgétaires aux différentes tâches d'une année à l'autre. Cet indicateur sanctionne l'approche incrémentale qui consiste à ajouter ou à retrancher uniformément à chaque rubrique budgétaire un pourcentage par rapport au budget de l'année précédente. Cette approche est généralement critiquable car elle ne permet pas de réorienter le budget au profit de prestations nouvelles ou devenues plus prioritaires.
- **17. Exactitude de la prévision fiscale.** Cet indicateur mesure la précision avec laquelle la collectivité prévoit ses recettes fiscales. Compte tenu du fait que certaines recettes sont difficiles à prévoir, comme par exemple l'impôt sur les successions ou les gains immobiliers, et que les types d'impôts prélevés peuvent varier d'un canton à l'autre, nous nous intéressons pour cet indicateur aux recettes de l'impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques (400) et de l'impôt sur le bénéfice et le capital des sociétés (401). L'indicateur mesure l'écart entre les recettes effectives et les recettes budgétées en pourcentage des recettes effectives pour ces deux types d'impôts.
- **18. Intérêt moyen de la dette.** Cet indicateur tente de cerner la performance d'un domaine essentiellement technique de la gestion financière d'une collectivité, celui de la gestion de trésorerie. Une gestion de trésorerie efficace permet de limiter les coûts de la dette. L'indicateur met en relation le volume d'intérêts passifs payés par la collectivité et le stock moyen de la dette brute en début et en fin d'année.

Ces deux groupes d'indicateurs sont ensuite réunis dans 2 indicateurs intermédiaires, soit **l'indicateur de santé financière** pour le premier groupe et **l'indicateur de qualité de la gestion financière** pour le second groupe. Enfin, un **indicateur synthétique** reprend l'ensemble des huit indicateurs pour donner une vision globale de la situation financière des cantons.

Les données nécessaires au calcul de ces différents indicateurs proviennent du bilan, du compte de fonctionnement et du compte des investissements et les rubriques concernées sont généralement celles de la classification par nature du modèle comptable harmonisé. Pour l'indicateur de la flexibilité du budget, les différentes tâches du budget sont celles contenues dans la classification fonctionnelle. Les informations utilisées sont celles de

l'année en cours, et pour certaines rubriques celles de l'année (ou de deux années) précédentes. Dans un souci de précision, nous présentons de manière synthétique dans le tableau ci-dessous les différentes rubriques concernées par le *Comparatif* :

Entité comptable		Caractéristique	Numéro des rubriques ¹	
BUDGET	Revenus	Impôts budgétés sur le revenu et la fortune, resp. sur le bénéfice et le capital	400, 401	
BILAN	Actif	Patrimoine financier	10, 11, 12, 13	
	Passif	Engagements envers des tiers	20, 21, 22, 23, 24, 25	
COMPTE DE FONCTIONNEMENT	Charges	Total des charges	3	
		Intérêts passifs détaillés	32, 321, 322, 333	
		Amortissements (dont amortissements sur patrimoine financier)	33, 330	
		Subventions redistribuées, attributions aux financements spéciaux et imputations internes	37, 38, 39	
	Revenus	Total des revenus	4	
		Recettes fiscales directes	400, 401, 402, 403, 404	
		Revenus du patrimoine financier	420, 421, 422, 423	
		Subventions redistribuées, attributions aux financements spéciaux et imputations internes	47, 48, 49	
		Classification fonctionnelle	Charges par fonction	CFO → CF9
COMPTE D'INVESTISSEMENT	Dépenses	Dépenses d'investissement	50, 52, 56, 57, 58	
	Recettes	Recettes d'investissement	60, 61, 62, 63, 64, 66, 67	

Au bilan, les comptes qui nous intéressent concernent, au passif, les engagements vis-à-vis de tiers ainsi qu'à l'actif les comptes du patrimoine financier. Du compte de fonctionnement, nous prélevons des informations sur le total des revenus et des charges, sur les montants des subventions redistribuées, des attributions aux financements spéciaux ainsi que des imputations internes. De plus, du côté des charges, nous relevons les montants alloués aux amortissements ainsi que les sommes payées à titre d'intérêts

¹ Numéro des rubriques dans le « Plan comptable général des collectivités publiques ».

passifs. De même, du côté des recettes, nous relevons les montants perçus pour différents types de recettes fiscales directes, ainsi que les revenus du patrimoine financier. Du compte d'investissements, nous relevons les montants des dépenses ainsi que des recettes pour les différentes rubriques. Nous relevons également la ventilation des charges selon la classification fonctionnelle. Enfin, nous avons encore besoin des prévisions budgétaires pour l'impôt sur le revenu et la fortune, resp. sur le bénéfice et le capital.

De la qualité des données présentées dépend la qualité de la comparaison

La comparaison de la situation financière des cantons est tributaire des informations que les administrations cantonales livrent par l'intermédiaire de leur rapport annuel des comptes. Or, la présentation et le contenu de ces rapports annuels n'est soumis qu'à des directives cantonales qui peuvent ainsi varier d'un canton à l'autre. Les deux principales difficultés inhérentes à l'exercice de la comparaison des comptes cantonaux sont d'une part la variation parmi les activités exercées par les différents cantons, c'est-à-dire de la mission dont s'est chargé le canton (problème du contenu de la comptabilité, et donc de la base de comparaison) et d'autre part les divergences constatées parmi les pratiques comptables concernant différents domaines.

S'ajoute à cela la présentation non uniforme des rapports des comptes qui oblige à effectuer un recoupage à l'aide de différentes sources. Le Groupe d'études pour les finances cantonales et l'Administration fédérale des finances effectuent à ce sujet un gros travail pour apurer ce qu'il est possible de ramener au plus petit dénominateur commun. Parmi les domaines où l'on rencontre des pratiques divergentes d'un canton à l'autre, on peut mentionner les amortissements, les dotations aux provisions, la définition de l'investissement ou la délimitation des périodes comptables.

Un petit exemple concret concerne le traitement d'un éventuel découvert au bilan. Dans certains cantons, la loi prévoit que celui-ci soit amorti (dans un délai qui est parfois fixé dans la loi). D'autres cantons ne prévoient rien à ce sujet et laissent évoluer le découvert au gré des excédents de charges ou de recettes. Pour ces derniers, le total des charges est ainsi sous-estimé par rapport à une situation où un amortissement serait effectivement comptabilisé, ce qui a notamment un effet sur l'indicateur de couverture des charges. Afin de réconcilier les deux pratiques divergentes, une alternative aurait pu être de comptabiliser un amortissement supplétif du découvert pour les collectivités qui ne comptabilisent aucun amortissement. Cependant, compte tenu de l'hétérogénéité des cadres comptables et légaux même parmi les cantons comptabilisant un amortissement, une telle démarche aurait été discutable. Finalement, seul un tableau descriptif des pratiques en la matière figure en annexe du *Comparatif des finances cantonales et communales*.

Un autre exemple intéressant concerne les dotations aux provisions. Selon la nature de la provision qui peut être, par exemple une provision pour dépréciation d'actif ou une provision pour risques et charges, la dotation devrait avoir un impact sur les engagements ou sur l'autofinancement de la collectivité. En effet, une provision pour risque et charges, lorsque le risque se réalise se transforme en dette financière et accroît les engagements de la collectivité vis-à-vis de l'extérieur. D'autres dotations peuvent avoir lieu au profit de provisions ayant un caractère de réserve et peuvent dès lors être considérées comme des capitaux propres, non exigibles par des tiers. Une interprétation stricte voudrait que seules contribuent à l'autofinancement les dotations à des provisions ayant un caractère de réserve. Cette approche, certes rigoureuse, se heurte à des difficultés pratiques. Il faudrait, en effet, déterminer pour chaque provision si elle constitue une réserve ou si elle peut donner lieu à une exigibilité par des tiers. Ceci n'est évidemment pas réalisable pour un analyste extérieur. Ainsi, à l'instar du Groupe d'études pour les finances cantonales, nous considérons dans le *Comparatif* que les dotations aux provisions, pour autant qu'elles soient comptabilisées comme amortissements sous la rubrique 33 (hormis 330 « amortissement du patrimoine financier »), constituent un élément de l'autofinancement.

Ces deux exemples illustrent les difficultés rencontrées lors de la comparaison des comptes, mais également les limites d'un tel exercice et dont il faut être conscient lors de l'interprétation des résultats.

Quelles sont les difficultés auxquelles on peut se heurter lorsque l'on souhaite comparer les comptes des cantons ? Essai d'une typologie

Afin d'illustrer de manière encore plus concrète les difficultés pratiques rencontrées lors de la comparaison des états financiers cantonaux, nous avons tenté d'en établir une liste, qui n'est par ailleurs pas exhaustive :

- Le champ d'activité et les prestations offertes varient d'un canton à l'autre, notamment en raison de la répartition entre canton et communes du financement de certaines tâches (p.ex. l'hôpital dans le cas du canton de Neuchâtel).
- L'utilisation du modèle harmonisé de comptabilité ne garantit pas la comparabilité des données, car l'interprétation de ce que doivent contenir les rubriques peut varier d'un canton à l'autre.
- Les pratiques comptables sont différentes d'un canton à l'autre. Par exemple, les pratiques en matière d'amortissement du découvert au Bilan ou la nature des dotations aux provisions, comme mentionné précédemment.

- La classification par fonctions indique parfois uniquement les charges nettes. De même pour les investissements où parfois sont présentés seulement les montants nets.
- Les chiffres présentés dans le rapport des comptes ne correspondent pas aux chiffres rassemblés par le Groupe d'études pour les finances cantonales qui pourtant se basent sur les chiffres que les cantons préparent à son attention.
- Certains rapports des comptes ne contiennent pas les charges selon la classification fonctionnelle (Appenzell Rh. I, Basel-Landschaft, Jura, Nidwalden, Obwalden, Schaffhausen), même si celle-ci est disponible sur demande auprès de la plupart des administrations cantonales concernées. Cela étant, certaines administrations semblent incapable de l'établir ou, du moins, refusent de la transmettre.
- L'accès aux informations varie également d'un canton à l'autre, dans la mesure où le rapport des comptes est disponible ou non sur le site internet de l'administration cantonale.

Malgré cela, il nous faut souligner l'appui dont nous bénéficions de la part des administrations concernées. Toutes font de leur mieux pour répondre à nos demandes d'information. Nous sommes conscients que ces demandes s'ajoutent à la charge de travail habituelle et qu'elles s'ajoutent à beaucoup d'autres demandes. Cela dit, ces demandes pourraient être réduites si la présentation des comptes de chaque canton parvenait à égaler un standard de qualité, à une bonne pratique, que l'on rencontre dans l'un ou l'autre canton.

« Best Practice » en matière de présentation des comptes

La présentation des comptes cantonaux a fait l'objet d'une étude par un des co-auteurs du *Comparatif des finances cantonales et communales*, Simon Iogna-Prat, qui s'est intéressé aux rapports des comptes des cantons latins ainsi que des cantons de Berne et de St-Gall. Les principaux constats présentés ci-après sont issus de ce travail.

Etablir une « best practice » pour la présentation des comptes cantonaux nécessite tout d'abord de définir les critères sur lesquels sont jugés les différents rapports de comptes. A ce propos, une grille d'analyse a été établie, celle-ci se présentant comme une « check-list » des éléments figurant dans les rapports de comptes. Cette check-list comprend notamment le degré de détail pour la numérotation des comptes, les différentes colonnes utilisées selon qu'elles présentent les chiffres de l'année en cours, les chiffres budgétés, les chiffres des années précédentes, mais également la déviation en francs ou en pourcentage par rapport au budget.

Afin de garantir la comparabilité des montants, il est important qu'il n'y ait pas de compensation entre les charges et les revenus, c'est-à-dire que ceux-ci soient reportés dans deux colonnes distinctes. Il en va de même pour les dépenses et les produits d'investissement. Bref, le respect du principe du produit brut est aussi un critère de la check-list.

Un autre critère est la présence d'une classification par nature et d'une classification fonctionnelle, et le degré de détail de ces deux classifications.

Cette check-list a été appliquée aux rapports des comptes des cantons latins ainsi que des cantons de Berne et de St-Gall. On relève ainsi une relative homogénéité dans la structure et le contenu. Dans chaque rapport des comptes étudié, la classification organique constitue, pour des raisons historiques et de contrôle, la partie la plus conséquente. En regard de son utilité limitée en terme d'aide à la gestion budgétaire ou financière et de par son faible apport en vue d'une comparaison intercantonale, celle-ci prend pourtant une place disproportionnée dans les différents rapports des comptes.

En terme de présentation, les divergences sont plus marquées, et chaque rapport des comptes contient un ou plusieurs éléments de présentation qui méritent d'être considérés comme d'excellentes pratiques pouvant servir de référence.

A titre d'exemple, la classification organique telle que présentée par le Canton de Genève est le cas le plus complet. En effet, sont repris le montant de l'année précédente, le montant budgété, la variation en francs et en pourcent, alors que la colonne de l'année considérée est distinguée des autres colonnes. Pour chaque sous-division le total des charges et des revenus est présenté, tandis qu'un récapitulatif est proposé pour chaque département.

Pour ce qui est de la classification par nature, les pratiques de présentation sont très homogènes. On retrouve de très bons exemples dans les rapports des comptes des cantons de Neuchâtel, Fribourg, Jura et de Berne.

En ce qui concerne la classification fonctionnelle, la présentation valaisanne est la plus complète : le montant de l'année précédente ainsi que le montant budgété sont repris en plus du montant de l'année considérée. La part de chaque tâche à l'intérieur d'une fonction est indiquée en pourcent. En outre, la présentation du canton du Valais est l'une des seules à respecter le principe du produit brut et à distinguer les charges des investissements. Il est à noter que parmi les cantons étudiés, seul le rapport des comptes du Canton du Jura ne contenait pas la classification par fonction.

Pour le bilan, on constate que les présentations sont très proches entre les différents cantons. Parmi les cantons pris en compte, le canton de St-Gall fait figure d'exception puisque sa présentation s'écarte de celle préconisée par le *Manuel de comptabilité publique*.

Enfin chaque rapport des comptes contient une analyse sous forme de tableaux, de graphiques et de ratios qui sont le plus souvent accompagnés de commentaires. Cependant, peu de cantons définissent explicitement les ratios présentés. Une bonne pratique dans ce domaine consisterait à présenter un nombre restreint de tels outils d'analyse et de choisir ceux dont la complexité est abordable pour le grand public. Ceux-ci devraient idéalement être accompagnés d'une définition et/ou d'une explication. Ces outils devraient en outre présenter les différents aspects de la situation financière des cantons, à savoir le fonctionnement, les investissements et le bilan. On peut citer, par exemple, des indicateurs tels que le degré d'autofinancement, la couverture des charges ou encore la dette par habitant, des graphiques présentant la part des différents charges et/ou revenus dans le total ou présentant l'évolution dans le temps des recettes, des charges et des investissements. La présentation neuchâteloise peut être citée à titre d'exemple pour ces aspects-là.

Conclusion

Cette analyse montre que les initiatives prises dans les années 80 pour harmoniser les modèles cantonaux sont couronnées de succès. Toutefois, nos travaux de comparaison montrent qu'il faut parler de succès davantage que de triomphe : les principes sont harmonisés, mais de nombreux éléments plus ponctuels diffèrent encore. Cela jette donc un sérieux doute sur la similitude des pratiques de comptabilisation au jour le jour entre cantons. Il y a ainsi fort à parier que les pratiques d'imputation diffèrent parfois, en particulier pour certaines opérations peu courantes ou extraordinaires, alors même que ces opérations portent souvent sur des montants importants. Ces pratiques, volontaires ou involontaires, exploitent ou sont victimes des lacunes des lois et règlements cantonaux des finances, ainsi que des libertés prises par ces dispositions cantonales par rapport aux propositions contenues dans le modèle de comptes harmonisés de la Conférence des directeurs des finances. Pensons ici simplement au fait que certains cantons pratiquent un amortissement constant sur la valeur initiale des éléments du patrimoine administratif.

A notre sens, les travaux de révision du modèle comptable des collectivités publiques helvétiques ne devraient pas seulement être concernés par la mise en conformité avec des normes IPSAS ou par les besoins de la statistique nationale ou européenne. Ils devraient également se préoccuper de l'alignement du détail des pratiques de comptabilisation dans les cantons.

L'harmonisation des principes doublée d'une harmonisation des pratiques ne pourra qu'améliorer la qualité des comparaisons intercantionales et par conséquent améliorer l'utilité de ces comparaisons pour la conduite des affaires publiques.

Bibliographie

CONFERENCE DES DIRECTEURS CANTONAUX DES FINANCES (1982), *Manuel de comptabilité publique (tome 1&2)*, P. Haupt, Berne.

IOGNA-PRAT S. (2004), « Analyse comparée de la présentation du rapport des comptes », *Working paper* de l'IDHEAP, 5/2005.

SOGUEL N. *et al.* (1999 – 2003), « Comparatif des finances cantonales et communales », *Cahiers de l'IDHEAP*.