

Simon logna-prat

## Analyse comparée de la présentation du rapport des comptes

Working paper de l'IDHEAP 5/2005  
Chaire de Finances publiques

## Analyse comparée de la présentation du rapport des comptes

Simon logna-prat

Chaire de Finances publiques

Working paper de l'IDHEAP no 5/2005  
juin 2005

Toute désignation de personne, de statut ou de fonction s'entend indifféremment au féminin et au masculin.

*Ce document se trouve sur notre site Internet: <http://www.idheap.ch/>*

© 2005 IDHEAP, Chavannes-près-Renens

## Résumé

Chaque année, l'établissement du Comparatif des finances cantonales et communales donne lieu à un long travail de vérification des données. A cette occasion, nous constatons qu'il existe de nombreuses disparités dans la présentation des rapports des comptes. Dans un contexte où la transparence est une nécessité majeure pour les collectivités publiques, cette étude tente de mettre en évidence l'origine de ces divergences et leurs conséquences. La première partie de l'étude est consacrée à la description et à l'analyse du contenu du rapport des comptes. Elle tente d'explicitier le rôle et l'origine des éléments que l'on retrouve fréquemment dans le rapport des comptes. La seconde partie s'attache à présenter les résultats d'une analyse comparée menée auprès de huit cantons. Ainsi, par le biais d'une grille d'analyse détaillée, chacun des éléments contenus dans le rapport des comptes est examiné et ce pour les huit cantons considérés. Cette étude approfondie met en évidence les différentes pratiques cantonales et révèle celles qui nous apparaissent les plus pertinentes. Elle montre également qu'il n'existe pas une seule *best practice*. Néanmoins, pour certains éléments certains cantons ont adopté une présentation particulièrement adéquate méritant d'être largement reprise en l'état.

## Zusammenfassung

Die Erstellung des Vergleichs der Kantons- und Gemeindefinanzen erfordert jedes Jahr zahlreiche Arbeitsstunden für die Überprüfung der Daten. Bei dieser Gelegenheit stellen wir viele Unterschiede bei der Darstellung der Jahresrechnungen fest. In einer Zeit, in welcher die Transparenz für die öffentlichen Körperschaften eine wichtige Rolle spielt, strebt diese Studie an, die Ursachen dieser Unterschiede und deren Folgen hervorzuheben. Der erste Teil dieser Studie besteht aus einer Beschreibung und einer Analyse des Inhalts der Jahresrechnung. Die Rolle und Ursache der Elemente, die in einer Jahresrechnung oft zu finden sind werden ausgedrückt. Im zweiten Teil werden die Ergebnisse einer vergleichenden Analyse vorgestellt, die bei acht Kantonen durchgeführt wurde. So werden alle in den Jahresrechnungen dieser acht Kantone abgebildeten Elemente durch einen Analyse-Raster untersucht. Diese eingehende Analyse untersucht die verschiedenen kantonalen Buchhaltungspraktiken und zeigt die Darstellungen, die uns am treffendsten erscheinen. Sie zeigt ebenfalls, dass kein Kanton allein eine best practice darstellt. In jeder untersuchten Jahresrechnung kann die Darstellung einiger Elemente als eine sehr gute Praxis bezeichnet werden.

# Sommaire

1	Introduction .....	1
2	Evolutions dans la présentation des comptes comme réponse à de nouveaux besoins.....	4
3	Description et analyse du contenu du rapport des comptes.....	8
3.1	Opérations de fonctionnement .....	8
3.1.1	Classification organique .....	8
3.1.2	Classification par nature.....	10
3.1.3	Classification par fonction .....	11
3.1.4	Classification vs récapitulation.....	13
3.1.5	Croisement des classifications .....	14
3.1.6	Dépassements de crédit .....	15
3.2	Opérations d'investissement.....	15
3.3	Bilan.....	15
3.4	Eléments additionnels .....	16
4	Résultats de l'analyse intercantonale .....	19
4.1	Opérations de fonctionnement .....	20
4.1.1	Classification organique .....	20
4.1.2	Classification par nature.....	23
4.1.3	Classification par fonction .....	26
4.1.4	Croisement des classifications .....	27
4.2	Opérations d'investissement.....	28
4.2.1	Bilan.....	30
4.3	Eléments additionnels .....	31
5	Conclusion .....	33

# 1

## Introduction

Si plus de trente ans après les efforts consentis en vue de l'harmonisation comptable ont, à l'échelle des cantons, largement portés leurs fruits. Fédéralisme oblige, la présentation et le contenu du rapport des comptes restent encore largement disparates parmi les 26 cantons.

Le nouveau modèle de compte établi et préconisé par la Conférence des directeurs cantonaux des finances (CDF) dès 1981 a constitué une base de référence importante, largement reprise par l'ensemble des cantons. Mais, le rôle et l'usage des états financiers ont, en plus de trois décennies, passablement évolués.

Si originellement, la publication des états financiers des collectivités était exclusivement établie dans la perspective de **contrôler** l'usage des fonds publics, le rapport des comptes a dû rapidement répondre à de nouveaux besoins. Si l'exercice du contrôle de la légalité et de la régularité reste encore l'objet principal pour lequel le rapport des comptes est établi, les difficultés financières rencontrées ces deux dernières décennies par l'ensemble des collectivités ont fait prendre conscience aux responsables politiques et administratifs que le rapport des comptes devait jouer également un rôle essentiel dans la gestion et le suivi de l'évolution financière, dans la fourniture de données statistiques, en qualité d'outil de comparaison, dans la gestion des coûts et des prestations, dans la

justification de l'action publique, dans la communication auprès des administrés, et finalement dans la gestion des risques financiers.

La présentation du rapport des comptes a donc passablement évolué en réponse à ces finalités additionnelles.

Chaque année, l'établissement du comparatif des finances cantonales et communales (SOGUEL *et al.*) nous donne l'occasion de constater une grande diversité dans la présentation du rapport des comptes. Dépassant ce premier constat, cette contribution a pour objectif, par le biais de l'étude de la présentation du rapport des comptes à une échelle réduite, d'une part de mettre en évidence ces disparités, et d'autre part de dégager les pratiques qui se révèlent particulièrement pertinentes.

L'analyse de la présentation des comptes a préalablement donné lieu à l'élaboration d'une grille d'analyse permettant de saisir les différences au niveau des pratiques cantonales<sup>1</sup>. Par l'intermédiaire de cette grille d'analyse, les rapports des comptes des cantons de Berne (BE), de Fribourg (FR), de Genève (GE), du Jura (JU), de Neuchâtel (NE), de St. Gall (SG), du Valais (VS) et de Vaud (VD) ont donc été examinés. Le choix s'est porté premièrement sur les cantons romands dans la mesure où l'on peut penser que les facteurs linguistiques et culturels tendent à favoriser une certaine unification ou similitude dans la présentation du rapport des comptes. En d'autres termes, à l'échelle nationale, on pourrait supposer que les barrières linguistiques et culturelles sont des éléments qui engendrent de plus grandes différences dans la présentation du rapport des comptes. D'autre part, considérer principalement les cantons appartenant à un même groupe permet, le cas échéant, de mettre davantage en exergue l'existence d'une disparité dans la présentation. La prise en compte des deux cantons suisses alémaniques (si l'on range Berne au nombre des cantons alémaniques) joue en quelque sorte ici le rôle de groupe de « contrôle ».

En préambule de l'étude du contenu et de la présentation des comptes (section 2), nous avons d'abord cherché à mettre en évidence les principales évolutions rencontrées dans la présentation du rapport des comptes et les raisons pouvant être à l'origine de ces grands changements. La partie suivante s'attache à la description du contenu et

---

<sup>1</sup> Cf. annexe

de la présentation du rapport des comptes (section 3). Celle-ci débouche sur une dernière partie, qui à travers la comparaison de huit rapports des comptes, est consacrée à l'illustration des disparités qui existent au niveau cantonal.

# 2

## **Evolutions dans la présentation des comptes comme réponse à de nouveaux besoins**

Le rapport des comptes est un document de synthèse établi périodiquement sur la base des opérations financières effectuées par une entité économique durant un laps de temps précis, défini comme l'exercice comptable. En qualité de document synthétique, il s'appuie sur une technique de constatation et d'enregistrement normalisée, définie comme un langage quantitatif homogène : la Comptabilité. Ainsi, le rapport des comptes constitue le support matériel à travers lequel s'exerce et s'exprime une méthode visant à conserver une trace des opérations économiques. La comptabilité est une technique d'enregistrement normalisée qui s'évertue à retracer l'ensemble des opérations économiques effectuées par une entité. Tel que le définit Fourastié (1995) : « L'objet de la comptabilité est de faciliter la mémoire des opérations économiques, d'en exprimer les résultats et d'en permettre le contrôle ». L'apparition des comptes publics a donc été une réponse au besoin d'exercer un contrôle sur l'emploi des deniers publics. Si l'objectif de contrôle reste la raison principale pour laquelle les comptes sont périodiquement établis, le rapport des comptes d'une collectivité publique constitue aujourd'hui un document à multiple



facettes qui représente un outil de suivi, de prévision, de transparence, de justification, de transmission, de traduction, de mesure, de pilotage, d'évaluation, et de comparaison. Etablis et utilisés par des spécialistes, ils sont à l'usage principalement des responsables politiques et administratifs mais également des parlementaires et des citoyens. En effet, dans le cadre de l'exercice du contrôle démocratique se sont eux qui détiennent in fine la souveraineté budgétaire<sup>2</sup>. La diversité des acteurs auxquels s'adresse le rapport des comptes a eu et conserve une influence importante sur sa présentation et l'évolution de son contenu.

Le rapport des comptes d'un canton, ou plus généralement d'une collectivité publique, présente une structure relativement similaire d'un canton à l'autre. Sans vouloir faire abstraction des spécificités cantonales, on remarque qu'il se structure généralement en quatre parties. Une première partie consiste en une vue d'ensemble sur les opérations financières effectuées durant l'exercice, la vue d'ensemble dresse également le bilan<sup>3</sup> financier à l'issue de l'exercice, dans cette partie figure également le message du Conseil d'Etat, responsable de la gestion financière du canton. Une seconde partie regroupe les informations liées au compte administratif du canton, une troisième partie présente l'état financier à l'issue de l'exercice, c'est le bilan et les rubriques y afférents. Finalement, une dernière partie regroupe des éléments d'information additionnels, à caractère varié.

Ce contenu ne doit rien au hasard. Il est en effet déterminé par les besoins ou les attentes des parties prenantes vis-à-vis du rapport des comptes. Or, ces besoins ont évolué à travers le temps, et continuent d'évoluer. De plus, cette évolution peut se situer à des stades différents d'un canton à l'autre. En conséquence, le rapport des comptes et son contenu renseignent également sur le questionnement fait à l'Etat.

Historiquement, la classification organique, qui liste par unité administrative le montant dépensé ou perçu, s'inscrit dans une perspective de contrôler si l'autorisation de dépense qui lui a été octroyée

---

<sup>2</sup> « La Société a le droit de demander compte à tout agent public de son administration » (Article 15 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789)

<sup>3</sup> Bilan ne s'entend pas ici au sens comptable du terme mais au sens du résultat global de l'activité.

lors de l'élaboration du budget a bien été respectée. L'usage informatif d'une telle rubrique se limite ici au seul contrôle. Par ailleurs, un tel mode de présentation, sujet aux particularismes cantonaux, favorise le manque de transparence.

L'exercice du contrôle tient principalement au fait que la grande majorité des entités du secteur public sont « budget-financed », c'est-à-dire que leurs ressources financières ne sont pas obtenues par leur activité économique, mais obtenues à l'issue de l'élaboration d'un budget (procédure budgétaire). Le budget et son approbation légale par le biais du vote par le législatif constituant, pour l'administration en charge de la gestion et de l'exécution des tâches au sein d'une collectivité, une **autorisation** à dépenser. A l'issue de l'exercice, les comptes sont établis en vue de rendre compte de la légalité et de la régularité dans l'utilisation du « droit » de dépenser.

La complexification et l'intensification des opérations économiques conjuguées aux pressions financières semblent avoir eu un impact non négligeable sur la présentation du rapport des comptes. En effet, on constate que la classification par nature qui consiste à regrouper l'information en fonction de la nature des opérations fut un moyen d'une part de satisfaire le besoin de gestion et d'assurer un meilleur suivi de l'évolution financière mais également d'offrir une meilleure compréhension du fonctionnement de l'Etat, tant pour le spécialiste que pour le non-spécialiste. Elle fut également une réponse au besoin d'élaboration de statistiques à l'échelle nationale et internationale. D'autre part, les difficultés financières rencontrées obligèrent les responsables politiques et administratifs à repenser le mode de fonctionnement et de gestion de l'appareil étatique. Les années de fastes dépenses durent laisser place progressivement à la rationalisation des dépenses. Le développement du mode de penser en fonction des coûts eu un impact sur la présentation du rapport des comptes dans la mesure où il favorisa la mise en place d'une classification par fonction.

D'autre part dans un contexte où les administrés sont de plus en plus exigeants envers leurs responsables politiques en matière de justification de l'action publique, le rapport des comptes peut se révéler un outil de communication efficace. A l'heure où la recherche de capitaux auprès de tiers est une composante importante dans la gestion des collectivités

publiques, le rapport des comptes peut se révéler également utile pour communiquer auprès des bailleurs de fonds. L'adjonction de commentaires, d'explications, de ratios, de graphiques et de divers autres éléments d'informations ont permis de donner du relief à l'information présentée. Le rapport des comptes a ainsi gagné en clarté et en transparence dans la mesure où il est devenu plus accessible pour un lectorat de non-spécialistes, et ce malgré le fait qu'il reste un document comptable en premier lieu.

Il doit être également relevé qu'en qualité de document administratif officiel, l'établissement périodique du rapport des comptes est soumis à des directives légales de forme, de contenu et de présentation. Ces directives légales sont régies par une loi cantonale, propre à chaque canton. Cette souveraineté cantonale est également à l'origine de la diversité des pratiques de présentation. L'absence de coordination et la perdurance des divergences de pratiques s'expliquent par le fait que les instances supra cantonales comme la Conférence des directeurs cantonaux des finances n'ont pu et ne peuvent qu'émettre des recommandations. En effet, ces instances ne jouissaient et ne jouissent d'aucun pouvoir de coercition. Toutefois, les comparaisons systématiques, notamment via les médias, impriment progressivement une certaine convergence des pratiques.

# 3

## Description et analyse du contenu du rapport des comptes

### 3.1 Opérations de fonctionnement

#### 3.1.1 Classification organique

Au sein du rapport des comptes cantonal et de manière générale pour l'ensemble des collectivités publiques, la classification organique ou administrative est la division la plus importante. La classification organique est calquée sur la structure organisationnelle du canton et a pour objet de répertorier l'ensemble des dépenses et des recettes par département, par office, par service et par sous-division. Elle tient une place centrale dans le rapport des comptes puisqu'elle rend compte pour chaque unité administrative de l'ensemble des opérations réalisées au cours de l'exercice. Elle constitue l'approche comptable la plus « naturelle » dans la mesure où elle se calque sur le modèle organisationnel de la collectivité. Dans la forme, la classification organique se présente comme une suite de lignes comptables. Schématiquement, elle consiste à la centralisation comptable de chaque unité administrative. Bien que cette classification présente un degré de détail poussé, elle ne permet pas de cerner la dimension fonctionnelle (fonctionnalité) d'une collectivité. En effet, si chaque unité administrative est listée, le rôle et les tâches qu'elle assure ne sont pas

forcément clairement connus et délimités. Dès lors, si l'on ne connaît pas la fonction de chaque centre de responsabilité, l'usage informatif de la classification organique apparaît limité pour le pilotage des prestations publiques. Néanmoins, dans une perspective de contrôle, la classification organique est la seule rubrique qui permette la traçabilité des opérations. En effet comme le relève le manuel de comptabilité publique « Pour permettre le contrôle des crédits et assurer la gestion administrative, les dépenses et les recettes du compte administratif sont réparties par service et par nature ». Historiquement, l'apparition des comptes publics s'est inscrite dans une volonté de mettre en place un outil permettant l'exercice du contrôle dans l'usage des fonds publics. L'élaboration du budget et des comptes à des fins d'optimisation de la gestion est longtemps restée au second plan. C'est dans ce contexte que s'explique également la prééminence de la classification organique au sein du rapport des comptes.

Le découpage organisationnel au sein d'un canton est essentiellement lié à son histoire. Son évolution est moins le résultat de véritables réformes administratives centrées sur les prestations que celui d'enjeux politiques. L'organisation administrative varie donc fortement d'un canton à l'autre. D'autre part, entre les cantons, les tâches assurées par les départements peuvent être sensiblement différentes. Par ailleurs, rares sont les cas où les intitulés (appellations) se recoupent entre les départements des différents cantons. Il est donc impossible par le biais de la classification organique de procéder à des comparaisons intercantionales.

La classification organique offre une micro vision des opérations réalisées au cours de l'exercice. Ce niveau de détail très poussé limite le contenu informatif et analytique fourni par un tel document. Certains cantons, par le biais de commentaires annexés cherchent à accroître l'information délivrée par une telle classification.

Il reste que ce mode de présentation est essentiellement lié à la procédure budgétaire, où chaque ligne budgétaire est discutée, procédure encore largement employée. Une telle présentation favorise une lecture ligne par ligne, cela ne peut que renforcer une approche incrémentale de la gestion financière. Or cette vision incrémentale est et doit être dénoncée.

### 3.1.2 Classification par nature

La taille de l'organe politico-administratif d'un canton est telle que le nombre et la complexité des opérations enregistrées au cours d'un exercice se révèlent considérables. Son importance n'a cessé de croître au point qu'il a rapidement dû être mis en place un système de regroupement des opérations qui permette d'en synthétiser la présentation. A l'extrême, chaque opération enregistrée par une unité administrative est unique dans la mesure où elle se distingue par son type, sa nature, (sa date d'enregistrement) et les parties engagées. La catégorisation des opérations selon leur nature ne tient compte que d'un seul élément caractéristique de l'opération et permet ainsi de passablement réduire le nombre d'opérations présentées. A titre d'exemple, la classification organique du rapport des comptes du Canton de Berne pour l'année 2002 liste plus de 2000 opérations (charges et revenus confondus)<sup>4</sup>. Ce chiffre est ramené à 103 dès lors que l'on considère la classification par nature.

La classification par nature consiste en une normalisation comptable dans la présentation des opérations. S'agissant du fonctionnement, la classification par nature distingue en premier lieu les charges et les revenus (classe de comptes), on distingue parmi les charges et les revenus respectivement, 10 et 9 groupes de comptes. Chaque groupe de comptes est constitué de plusieurs comptes, regroupés par le fait qu'ils présentent une caractéristique commune. Ainsi le groupe « charges de personnel » concerne toutes les opérations enregistrées au cours d'un exercice qui ont trait à la gestion du personnel composant l'appareil administratif d'une collectivité (du jeton de présence pour le député siégeant à une séance législative au salaire d'un employé de service)<sup>5</sup>. La classification par nature, telle que mise en place par la CDF, distingue 51 comptes (dont

---

<sup>4</sup> Ce chiffre est le résultat d'un comptage manuel, son exactitude est donc soumise à un risque d'erreur élevé, mais néanmoins il fournit une bonne estimation sur l'ordre de grandeur. Par ailleurs, seules les lignes comptables, présentant un degré de détail à trois positions, ont donc été considérées. D'autre part, les chapitres afférents aux opérations sur les fonds spéciaux n'ont pas été considérés.

<sup>5</sup> Essentiellement les rétributions salariales, mais également d'autres dépenses liées (retraites, prévoyance, assurances).

2 à deux positions) pour les charges et 46 (dont 3 à deux positions) pour les revenus.

### 3.1.3 Classification par fonction

« La diversité des classifications organiques parmi les collectivités et le fait qu'un office entreprenne plusieurs tâches ou que plusieurs offices s'occupent du même domaine, exigent *une classification complémentaire d'après les tâches* (classification fonctionnelle) valables pour tous les organismes. » (MCP tome 1).

La classification fonctionnelle des charges et des revenus de fonctionnement constitue une récapitulation qui consiste à répartir les charges et les revenus en fonction du type de tâches effectuées par le canton. La classification fonctionnelle constitue un cadre rigide contraignant pour les cantons dans la mesure où elle se base sur le modèle développé par le manuel de comptabilité publique. Les tâches assurées par une collectivité sont réparties par grande fonction (10). Cette catégorisation permet d'obtenir une vision du fonctionnement du canton sous l'angle de sa fonctionnalité et donc de ces méta prestations. Le canton est un fournisseur important de biens et services, l'ensemble de ses tâches se révèle nombreux et très divers. Si l'ensemble des tâches assurées au niveau cantonal peuvent être les mêmes, il existe néanmoins des spécificités propres à chaque canton dans la mesure où elles dépendent de la répartition cantons-communes. D'autre part, dans certains cas, pour des raisons organisationnelles, des services peuvent avoir été autonomisés<sup>6</sup>. Certaines tâches n'apparaissent alors plus au sein du compte administratif. Afin de rendre la statistique la plus cohérente possible à l'échelle intercantonale, il est nécessaire que l'ensemble des éléments pris en compte pour établir la classification fonctionnelle soit commun à tous les cantons.

---

<sup>6</sup> Le cas des hôpitaux et des services industriels est le plus courant. Dans certains cas, ces derniers ont été sortis du compte administratif du canton. Ainsi, lors de l'établissement de la classification fonctionnelle, ils ne sont pas pris en considération. Au niveau intercantonal, les comparaisons sous l'angle des tâches assurées par les cantons peuvent donc être biaisées.

Comme mentionné préalablement, la classification fonctionnelle se construit à partir du modèle développé par le manuel de comptabilité publique. La classification fonctionnelle identifie pour chaque grande fonction, les tâches et les sous-tâches réalisées. En effet, chaque fonction consiste en la réalisation d'un certain nombre de tâches présentant un caractère semblable. D'autre part, chaque tâche peut être déclinée en un certain nombre de sous-tâches. Le degré de détail atteint donc ici trois positions. Le modèle dresse pour chaque sous-tâche, une liste exhaustive des éléments constitutifs devant ou pouvant être intégrés. Ainsi, par exemple tous les éléments qui ont trait à l'organe législatif d'un canton sont regroupés au sein d'une même sous-tâche, naturellement intitulée « Législatif ». Cette sous-tâche est associée avec la sous-tâche qui regroupe les éléments liés à l'exécutif pour former la tâche « Législatif et exécutif ». Celle-ci forme avec la tâche « Administration générale », la fonction du même nom. Selon le modèle, pour chaque fonction, le nombre de tâches et de sous-tâches peut varier fortement.

La construction de cette classification s'effectue selon la procédure « bottom-up », en d'autres termes par regroupement successif des sous-tâches en tâches et des tâches en fonctions.

La classification par fonction constitue la catégorie qui parmi les trois groupes de classements (organique, par nature et par fonction) est la moins fréquemment publiée au sein du rapport des comptes. Il faut le regretter. En effet pour les comparaisons intercantionales, la classification fonctionnelle constitue la classification la plus intéressante, dans la mesure où elle permet notamment de comparer les cantons entre eux, sous la perspective du coût des prestations et par rapport à la gamme des tâches réalisées. Bien que la classification fonctionnelle s'établisse indifféremment pour les charges, les revenus, les dépenses et les recettes d'investissement, en règle générale, c'est la classification fonctionnelle des charges et éventuellement des dépenses d'investissement qui présente le plus grand intérêt et qui est la plus fréquemment reprise dans le rapport des comptes. En effet, c'est à travers les différents niveaux de consommation de ressources que l'on peut appréhender ce que fait un canton et non par rapport aux revenus générés ou perçus.

Par ailleurs, en termes de présentation, la classification fonctionnelle est la classification qui parmi les pratiques cantonales présente le plus grand



nombre de variantes, ce qui rend les comparaisons intercantoniales plus difficiles<sup>7</sup>.

### **3.1.4 Classification vs récapitulation**

Il existe au sein du rapport des comptes, et plus particulièrement dans la partie afférente au fonctionnement, un certain nombre de récapitulatifs qui permettent de synthétiser l'information présentée dans les différentes classifications. On peut en distinguer trois : la récapitulation par département, par nature, et par fonction. Chacune présente l'avantage d'être concise, accessible tout en gardant les spécificités de l'approche dont elles sont la synthèse. En d'autres termes elles permettent toujours d'obtenir trois visions différentes du fonctionnement d'un canton.

La récapitulation est une version synthétique de la classification dans la mesure où elle s'en distingue uniquement par le degré de détail adopté. Limité à deux positions dans le cas des récapitulations organique et par nature, à une position s'agissant de la récapitulation par fonction.

La récapitulation par département est celle qui présente le plus grand intérêt dans la mesure où si la présentation des comptes selon la classification organique offre une vision confuse, rébarbative et à faible contenu informatif ; le récapitulatif permet de passablement réduire le nombre d'opérations présentées et facilite les comparaisons entre les départements. La récapitulation organique consiste à présenter les groupes de comptes par département. Dans certains cas elle se limite à la présentation du total des charges et des revenus par département, le solde étant éventuellement indiqué.

La récapitulation par nature est très proche de la classification par nature dans la mesure où elle consiste à se limiter à la présentation des groupes de comptes. Son principal intérêt réside dans le fait que le rapport, entre le contenu informatif délivré et l'espace de présentation utilisé, est maximisé. En effet, en termes de présentation, elle permet de présenter le fonctionnement d'une collectivité sur une seule page et ainsi

---

<sup>7</sup> Cf. 4.1.3

d'apprécier par exemple, l'importance de certaines charges et de certains revenus. Plus généralement, elle facilite grandement les comparaisons<sup>8</sup>.

La récapitulation par fonction consiste à présenter par fonction, le total des charges et des revenus. On constate fréquemment qu'au sein du rapport des comptes la récapitulation par fonction se cumule rarement avec la classification par fonction, dans la mesure où l'apport de la première reste limité par rapport à la seconde.

### 3.1.5 Croisement des classifications

Hormis les trois types de récapitulations ou classifications fréquemment publiées au sein du rapport des comptes, certains rapports publient un croisement des classifications. On distingue trois combinaisons possibles : organique et par nature, fonctionnelle et par nature, organique et par fonction. La dernière combinaison n'est jamais établie bien qu'elle constituerait un apport informatif non négligeable. En effet, elle permettrait de mieux comprendre la fonction et les tâches assurées par un département souvent biaisé lorsque l'on considère uniquement son intitulé.

Dans la forme, le croisement organique et par fonction consisterait à mettre en rapport chaque département et l'ensemble des tâches et sous-tâches assurées au niveau du canton. La difficulté dans l'établissement d'un tel recoupement tient essentiellement à l'enchevêtrement des tâches, c'est-à-dire au fait que, dans certain cas, une tâche peut être assurée par des services appartenant à des départements différents.

Le croisement organique et par nature consiste en un tableau à doubles entrées dans lequel les charges et les revenus de fonctionnement sont listés par département. La présentation des charges par département est particulièrement utile (pratique et facilement accessible) lorsque l'on cherche à comparer les départements entre eux. On obtient ainsi une vision de l'appareil administratif cantonal selon une approche (perspective) par type de coût.

---

<sup>8</sup> Souvent présentée sur une double page, l'une est consacrée à la présentation des charges, l'autre à celle des revenus.

Le croisement fonctionnel et par nature consiste également en un tableau à doubles entrées, mais dans ce cas les départements sont remplacés par les fonctions. Cette présentation permet d'établir le lien entre les fonctions et les tâches et la « consommation » de ressources qu'elles engendrent.

### **3.1.6 Dépassements de crédit**

Finalement, s'agissant du fonctionnement, les dépassements de crédit occasionnés ainsi que les crédits supplémentaires octroyés durant l'exercice constituent une information systématiquement mentionnée dans le rapport des comptes conformément au respect du principe de la légalité. Il s'agit d'un élément important du contrôle parlementaire. L'indication des dépassements de crédit et de crédits supplémentaires doit être mise en exergue afin de pouvoir être débattue au sein du parlement, « en vertu du système bien connu de la gestion par exceptions » DELALAY (1999).

## **3.2 Opérations d'investissement**

Les opérations d'investissement peuvent donner lieu aux mêmes types de présentations que celles décrites précédemment.

## **3.3 Bilan**

Le bilan présente la situation financière à l'issue de l'exercice compte tenu de l'état initial au début de l'exercice.

En marge du bilan, certains rapports des comptes consacrent une partie à la description détaillée des comptes du bilan. Cette partie est dense dans la mesure où elle consiste en un listage des différents éléments constitutifs de chaque compte. En contrepartie de sa densité, le contenu informatif délivré est utile puisque la description détaillée du bilan permet notamment de distinguer les prêts des participations, ce qui n'est pas possible par l'intermédiaire du bilan<sup>9</sup>. De plus, elle met

---

<sup>9</sup> Lorsqu'il est donné à 2 ou 3 positions.

indirectement en évidence les liens qu'entretient le canton avec différentes institutions privées ou semi-privées. D'autre part, elle permet de rendre compte de la sous-évaluation possible de certains actifs du bilan et finalement de mieux appréhender la composition des dettes.

Les engagements hors bilan prennent la forme de cautionnements et de garanties octroyés à l'intention de tiers en vue de couvrir leurs risques de défaut de paiement. En effet, dans certains cas, le canton peut se porter garant envers des institutions qui se trouvent hors de sa sphère de compétence. En cas de survenance, ces risques de défaut de paiement peuvent alourdir les dettes du canton et donc potentiellement porter atteinte à sa santé financière. Afin de fournir par l'intermédiaire du rapport des comptes une image la plus fidèle possible, ces divers engagements font fréquemment l'objet d'une rubrique annexée au bilan. Le détail de chaque cautionnement ou garantie, sa base légale et le risque financier, qu'il fait peser sur le canton lorsque l'évaluation est possible, devraient être indiqués.

Le fonctionnement, les investissements et le bilan constituent les parties principales, à la base de l'établissement des comptes. Ces informations se retrouvent systématiquement dans le rapport des comptes et leur présentation reste relativement homogène. En marge de ces éléments de base, les comptes proposent une quantité d'informations supplémentaires qui peuvent prendre des formes très diverses. Ces compléments d'informations présentent une grande hétérogénéité parmi les rapports puisqu'ils dépendent essentiellement de la volonté politique de transmettre l'information.

### **3.4 Éléments additionnels**

Comme le relève le manuel de comptabilité publique (tome 1) édité en 1981 : « une présentation harmonisée s'avère judicieuse tant pour les profanes que pour les spécialistes qui ont à traiter des comptes publics de diverses collectivités, car elle facilite la recherche des informations désirées. Une grande importance est accordée à l'élaboration de tableaux statistiques, qui présentent encore des insuffisances dans de nombreuses collectivités».

Parmi les éléments additionnels, on retrouve fréquemment au sein du rapport des comptes une partie consacrée à la présentation de ratios, d'indicateurs, de graphiques et de tableaux historiques qui retracent l'évolution de certaines données financières. Les graphiques ne constituent pas en soit un apport informatif supplémentaire, mais une autre façon de présenter l'information. Souvent, ils illustrent les ratios présentés. Ils ont l'avantage de fournir une lecture plus directe et offrent donc une meilleure lisibilité et visibilité.

Les tableaux historiques consistent à considérer l'évolution d'une donnée financière sur plusieurs années. Ils permettent ainsi d'apprécier les tendances des grands agrégats financiers comme les dettes, la fortune nette, le résultat de fonctionnement. L'apport informatif est non négligeable dans la mesure où il permet de contextualiser la situation présente et d'affiner l'appréciation sur l'état financier à l'issue de l'exercice.

Les ratios consistent à rapporter la valeur d'un élément à la valeur de l'ensemble ou partie du tout qu'il compose. Il s'agit d'un rapport entre deux éléments ou deux ensembles d'éléments quantitatifs tirés du bilan, des comptes ou de grandeurs caractéristiques d'une entité pour en apprécier la structure et l'évolution. Dans les rapports des comptes cantonaux on distingue trois catégories principales de ratios : les ratios tirés du bilan, les ratios tirés du compte de fonctionnement et les ratios tirés du compte d'investissement. Si les indicateurs sont des variables ayant pour objet de mesurer ou d'apprécier un état, une évolution économique au même titre que les ratios, ils s'en distinguent par le fait qu'ils sont associés à la notion de valeur critique ou de référence. La définition d'indicateur s'inscrit dans la nécessité de fixer une référence, un standard, une cote d'alerte pour pouvoir dépasser le cadre de l'appréciation (constatation). Les indicateurs doivent permettre de juger de la situation ou, en d'autres termes, l'analyse critique de la situation financière. Les rapports emploient donc abusivement la terminologie « indicateurs » pour désigner les ratios. En effet, il existe rarement une valeur de référence, associée aux ratios présentés dans le rapport des comptes. L'absence d'une valeur de référence s'explique notamment par l'exposition qu'elle engendre. En définissant une norme, on prend le risque d'enfreindre la norme, ce qui peut s'interpréter comme un « aveux » de défaillance. Il reste que l'indicateur n'est qu'une valeur

quantitative et indicative qui doit servir de signal d'alerte et aider au pilotage. Il est donc nécessaire de se focaliser sur les raisons qui sont à l'origine de la péjoration de l'indicateur.

Le choix des graphiques, des ratios et des tableaux d'évolution présentés diffère largement d'un rapport à l'autre. De plus, ces derniers peuvent être soit répartis dans le rapport des comptes, soit faire l'objet d'un regroupement au sein d'une partie ou encore compléter la vue d'ensemble. Le regroupement permet d'avoir une vision globale et présente l'avantage d'améliorer la lisibilité, en d'autres termes, l'accès à l'information au sein du rapport des comptes. Présentés dans la vue d'ensemble, ils permettent d'enrichir l'information. Mais en contrepartie, ils ont également tendance à saturer l'information délivrée et « noyer » le lecteur.

Les ratios présentés doivent impérativement faire l'objet d'une définition, ce qui peut dans la pratique faire défaut. La définition du ratio est très importante dans la mesure où elle permet de s'accorder sur l'objet évalué.

Si la présentation de ratios, de graphiques, et de tableaux d'évolution fait l'objet d'une pratique encore peu développée pour certains cantons ; certains rapports font preuve d'originalité par rapport aux compléments d'informations qu'ils proposent. Ces compléments se retrouvent d'autant moins souvent parmi les rapports des comptes étudiés, mais présentent une source informative pour le moins inattendue.

Finalement, en préambule de tous les comptes, figure une vue d'ensemble de l'exercice. Elle consiste en une description étoffée de commentaires et d'explications, des opérations effectuées durant l'exercice. Elle décrit également les principales évolutions rencontrées durant l'exercice.

Cette vue d'ensemble peut dans certains cas être contenue dans le message du Conseil d'Etat annexé au rapport des comptes. On relève que d'un point de vue formel, le message est un visa légal. C'est par lui que les comptes sont avalisés. En effet, c'est le Conseil d'Etat qui porte la responsabilité de la conformité des comptes lors de leur présentation auprès du législatif.

# 4

## Résultats de l'analyse intercantonale

Afin de pouvoir procéder à l'analyse comparative de la présentation du rapport des comptes entre les différents cantons retenus, une grille d'analyse a préalablement été établie. Cette grille d'analyse consiste en une sélection d'éléments qui ont trait à la présentation du rapport des comptes. Cette grille reprend la structure du rapport dans la mesure où elle distingue successivement les éléments de présentation relatifs au fonctionnement, aux investissements, aux résultats à l'issue de l'exercice, et finalement aux éléments additionnels pouvant figurer au sein du rapport.

Compte tenu des éléments précédemment décrits, cette grille d'analyse nous a permis d'une part de savoir si les éléments retenus figurent au sein du rapport et, d'autre part, de cerner les spécificités ou les similitudes de présentation parmi les cantons étudiés.

En d'autres termes, cette grille d'analyse se présente comme une « check liste », par le biais de laquelle chaque rapport des comptes a été étudié. Elle est détaillée à l'annexe 1.

## 4.1 Opérations de fonctionnement

### 4.2.1 Classification organique

Parmi les 8 cantons étudiés, tous présentent une classification organique. Au sein de chaque sous-division, les opérations sont classées par nature. Le degré de détail se limite à trois positions tel que préconisé par le modèle comptable harmonisé (NMC). Le canton de Vaud fait figure d'exception dans la mesure où le degré de détail atteint quatre positions. Au sein de la classification organique, la numérotation adoptée par les différents cantons se révèle très hétérogène. Elle dépend principalement de la structure organisationnelle adoptée, mais également, dans une moindre mesure, du logiciel comptable utilisé. Dans certains cas, la numérotation permet de distinguer, au sein d'un département, les différents niveaux de compétence et de mettre en évidence les liens hiérarchiques qui existent entre les différentes unités administratives qui le composent.

Pour Berne, seules les sous-divisions départementales font l'objet d'une numérotation à quatre chiffres, les deux premiers sont fonction de leur appartenance à un département, les deux suivants permettent au sein du département de les distinguer. Pour Fribourg, les pouvoirs législatif, judiciaire et exécutif sont numérotés par un chiffre, les départements rattachés au pouvoir exécutif le sont par deux chiffres, le premier correspondant au nombre attribué au pouvoir exécutif. Les sous-divisions départementales reprennent les deux premiers chiffres du département auquel elles appartiennent, les deux derniers permettent de les distinguer au sein du département. Pour Genève la numérotation est à six chiffres mais seuls les quatre premiers sont publiés. Le premier chiffre rend compte du département, le second de la fonction ou de la direction, les deux suivants des services et finalement les deux derniers des secteurs, des sections ou des tâches. Pour le canton du Jura la numérotation est à trois chiffres : le premier chiffre rend compte du département, les deux suivants tiennent au découpage par département. Les cantons du Valais et de Neuchâtel ne présentent pas de numérotation pour la classification organique. La numérotation utilisée par le canton de Saint-Gall est du même type que celle utilisée par le canton de Vaud et se décrit comme suit : chaque département est associé à un chiffre ; au sein de chaque département, trois chiffres reprenant le premier chiffre du département permettent de distinguer le service, au



sein de chaque service, les sous-divisions comptent quatre chiffres et sont distinguées par le dernier chiffre. Parmi les différents cas listés, on peut regrouper les pratiques communes, nous en distinguons trois : l'absence de numérotation (VS, NE), le découpage simple (BE, JU, FR) où un seul niveau de distinction est établi au sein d'un département et le découpage à trois niveaux selon lequel au sein d'un département les niveaux hiérarchiques sont explicitement distingués (SG, VD, GE).

Pour 6, cette classification organique répertorie les charges et les revenus de fonctionnement mais également les dépenses et les recettes d'investissement, pour chaque sous-division départementale.

Il n'existe pas de modèle standard dans la présentation de la classification organique<sup>10</sup>. Néanmoins certains éléments sont communs à la majorité des cantons. Ainsi, il est d'usage pour chaque ligne comptable de faire référence à l'année précédente et au budget de l'année pour lequel le compte est établi. La référence au budget peut prendre différente forme. Parmi les comptes étudiés nous distinguons trois cas de figure. (1) Le montant budgété est repris tel quel. Parmi les cantons considérés, tous à l'exception du Valais reprennent le montant budgété. (2) Un deuxième cas de figure consiste à inscrire pour chaque ligne comptable la différence entre le montant de l'année pour lequel le compte est établi et le montant budgété. Ici seuls quatre cantons (BE, GE, SG, VS) sur huit y font référence. (3) Finalement, le dernier cas de figure consiste à inscrire l'écart en pour cent entre le montant de l'exercice et le montant budgété. Le nombre de cantons en faisant usage est encore plus réduit dans la mesure où seuls BE et GE y recourent. La référence par rapport au montant de l'année précédente, au montant budgété, à l'écart en francs et en pour-cents par rapport au budget, offre un complément informatif non négligeable et de plus en plus complet par rapport au montant brut de l'année. Seul, ce montant ne dit pas grand chose. Lorsqu'il est mis en relation avec le montant de l'année précédente, il offre déjà une idée plus concrète. Au regard du montant budgété il permet d'affiner l'analyse (notamment sur la capacité de faire avec les moyens qui ont été alloués). Par rapport aux montants budgétés et au montant de l'année précédente, il offre également une autre

---

<sup>10</sup> La présentation peut faire l'objet dans certains cas de prescriptions légales spécifiant les montants devant être impérativement référencés.

perspective (si le service a subi une pression sur les moyens qui lui ont été alloués). Tous les cantons étudiés font référence d'une manière ou d'une autre à l'année précédente (tous reprennent le montant enregistré) et au budget (tous à l'exception du Valais reprennent le montant budgété). A partir de ce montant et par le biais de calcul simple, il est possible d'obtenir l'écart par rapport au budget en franc et en pour-cent, cela requiert néanmoins du temps. La publication de ces calculs dans le rapport des comptes offre directement une meilleure accessibilité à l'information et par voie de conséquence une lisibilité accrue.

En matière de lisibilité, on peut également distinguer, au sein de la classification organique, lorsqu'il est fait usage d'une seule colonne ou de deux colonnes concernant la saisie du montant de l'année en cours. Dans le cas où la première solution est retenue, la charge peut être distinguée du revenu par un signe (selon les conventions, le signe (+) désigne un revenu, le signe (-) une charge). Parmi les rapports des comptes qui n'utilisent qu'une seule colonne, tous ne distinguent pas la charge du revenu. Cela nuit à la lisibilité. L'usage d'une seule colonne peut s'expliquer par le manque de place. En effet lorsqu'il est fait référence au montant budgété, au montant de l'année précédente, à l'écart en francs et en pour-cent par rapport au budget, le nombre de colonnes devient tel qu'il peut être justifié de ne recourir qu'à une seule colonne pour inscrire le montant de l'année en cours. Néanmoins, le cas genevois qui reprend toutes les colonnes mentionnées précédemment montre qu'il reste envisageable de pouvoir distinguer les charges, des revenus par l'intermédiaire de deux colonnes tout en restant très complet. Il est à noter que la multiplication des colonnes peut engendrer le risque d'évincer la colonne la plus importante, c'est-à-dire celle afférente au montant de l'année en cours. L'utilisation de deux colonnes se révèle particulièrement efficace pour réduire ce risque, dans la mesure où l'usage de deux colonnes offre d'une part une meilleure lisibilité et permet de limiter la confusion avec les autres colonnes. Il est à noter également que certains cantons vont jusqu'à utiliser une trame de couleur distincte afin de mettre en évidence la colonne de l'année en cours et ainsi éviter les risques d'erreurs.

L'inscription du total des charges, des revenus et, dans certains cas, du solde, à chaque niveau (départements, offices, services, sous-divisions) permet également une meilleure lisibilité dans la mesure où la

sommation des charges des revenus et le solde permettent d'une part de séparer les sous-divisions entre elles et d'autre part de limiter l'effet énumératif d'une telle rubrique.

Certains cantons publient une récapitulation par département. Celle-ci correspond à une synthèse des résultats par département. Elle permet d'obtenir une synthèse de l'information, puisqu'elle offre la possibilité d'obtenir une vision à un niveau plus global que celle fournie par la classification organique. La majorité des cantons la publie, mais le contenu informatif de cette récapitulation reste limité puisque dans la majorité des cas, seul le total des charges et des revenus est indiqué. Le canton de Genève fait figure d'exception dans la mesure où il a opté pour une récapitulation par département dans laquelle la nature des charges et des revenus est à deux positions, ce qui permet une comparaison plus poussée entre les départements. Bien que le canton de Berne n'ait pas opté pour une récapitulation par département, la classification organique fait ressortir pour chaque département la nature à deux positions des charges et des revenus avant de rentrer dans le détail du département, ce qui offre la possibilité de comparer les départements selon la nature des opérations effectuées, mais de manière indirecte du fait qu'elle nécessite l'effort du lecteur.

#### **4.2.1 Classification par nature**

Tous les cantons étudiés publient dans leurs rapports des comptes une classification par nature des charges et des revenus de fonctionnement. Comme relevé précédemment, ce mode de présentation consiste à regrouper les opérations effectuées au cours de l'exercice selon leur nature. Il existe plusieurs niveaux (degrés) de détail dans la nature des opérations (tableau 1).

**Tableau 1**  
**Numérotation à trois niveaux de comptes : exemple relatif au compte de fonctionnement**

Genre	Détail de la rubrique	Echelon hiérarchique	Numéro
Classe de comptes	Charges	1 <sup>er</sup> échelon	3
Groupe de comptes	Charges de personnel	2 <sup>ème</sup> échelon	30
Compte	Personnel administratif et d'exploitation	3 <sup>ème</sup> échelon	301

Source : (SOGUEL et IOGNA-PRAT 2003)

Le premier niveau consiste à distinguer les charges des revenus. A l'issue de cette première distinction, le second niveau constitue un premier regroupement encore assez large dans la mesure où seules les grandes catégories de charges ou de revenus sont distinguées. Le dernier échelon permet d'affiner la distinction au sein de chaque catégorie.

On remarque que la classification par nature est le mode de présentation qui présente le plus d'homogénéité parmi les cantons étudiés. Ceci s'explique par le fait que tous ont repris la nomenclature préconisée par la Conférence des directeurs cantonaux des finances.

Quasi tous les cantons à l'exception du canton de Vaud utilisent un degré de détail à trois positions, c'est-à-dire qu'ils répartissent parmi 97 comptes à disposition (51 pour les charges et 47 pour les revenus) l'ensemble des opérations effectuées durant l'exercice. On note à ce propos que si tous ont repris l'ensemble des comptes et des groupes de comptes proposés par le MCP, plusieurs cantons comme Genève ne s'y sont pas limités et ont donc exploité la flexibilité offerte par ce mode de présentation<sup>11</sup>. Genève a donc introduit des comptes supplémentaires pour plusieurs groupes de comptes. Jura est le seul canton parmi ceux étudiés qui a choisi d'introduire un compte supplémentaire qui lui permet de distinguer les dépenses à charges des fonds. Ce dernier, bien qu'il présente une numérotation selon laquelle les deux premiers chiffres correspondent au groupe de comptes « subventions redistribuées », n'y

<sup>11</sup> La classification par nature est un mode de présentation qui n'est pas rigide et figé, mais qui peut être adapté.

est cependant pas rattaché. A l'opposé, le canton de Vaud se limite à regrouper uniquement les opérations par groupe de comptes. Il s'agit donc d'un récapitulatif par nature et non d'une classification par nature.

La présentation des charges et des revenus de fonctionnement par nature varie peu d'un canton à l'autre. On constate que l'on retrouve pour chacun des rapports des comptes étudiés les éléments de référence utilisés lors de l'établissement de la classification organique. Ainsi, si la classification organique indique le montant budgété, le montant de l'année t-1 et l'écart en pour-cent, ces références sont également reprises lors de l'établissement de la classification par nature. Seuls quelques points de détail peuvent varier. De plus, la problématique de la distinction charges et revenus par le biais des colonnes ne se pose pas ici du fait que la classification par nature est un mode de présentation dans lequel les charges sont séparées des revenus. Il est intéressant de constater que le gain potentiel de place de présentation n'est pas exploité. Ainsi l'analyse comparative dans la présentation de la classification par nature est semblable à celle effectuée pour la classification organique. En d'autres termes les divergences et les spécificités de présentations sont globalement du même ordre que les différences constatées et commentées lors de la comparaison de la classification organique.

Parmi les rapports des comptes étudiés, on constate que seule la présentation du canton de Vaud se distingue sensiblement des autres. En effet, comme déjà relevé, c'est celle qui apparaît la plus succincte et limitée en regard des pratiques des autres cantons.

On note malgré tout deux points de détail. En effet sur huit cantons analysés seulement quatre indiquent le total des charges (3) et des revenus (4) et parmi ces derniers seul le canton de Berne va jusqu'à indiquer le solde [différence entre (3) et (4)]. L'indication du total pour chaque groupe de comptes est particulièrement utile lorsque l'on cherche à comparer les différents groupes de comptes entre eux. Finalement, le canton de Saint-Gall est le seul canton qui va jusqu'à reprendre le montant de l'année t-2. Ceci permet une meilleure appréciation de la tendance.

### 4.2.1 Classification par fonction

Parmi les cantons étudiés, une grande majorité fait référence à ce type de classification (six sur huit) mais certains cantons comme BE et SG se limitent à un degré de détail à une position, c'est-à-dire au niveau de la fonction. On parlera donc ici plus d'une récapitulation par fonction que d'une réelle classification par fonction telle que présentée dans le manuel de comptabilité publique (MCP). Il est vrai qu'une présentation à trois positions apparaît peu justifiée compte tenu du nombre de sous-domaines et en regard de l'apport informatif auquel elle donne lieu par rapport à une classification fonctionnelle à deux positions. Une présentation à deux positions permet un premier niveau de distinction intéressant car cela fournit d'une part une meilleure compréhension des tâches assurées par le canton et d'autre part (par comparaison) en regard des autres tâches, cela permet de juger de l'accent mis sur certaines tâches.

On distingue plusieurs cas de figure possibles : (1) Pour chaque fonction, seul le total des charges (revenus) de fonctionnement et des dépenses (recettes) d'investissement est indiqué, il n'est dès lors pas possible de faire la distinction entre fonctionnement et investissement. (2) Ici seul le montant net est indiqué pour chaque fonction, c'est-à-dire la différence entre les charges (et les dépenses d'investissement) et les revenus (et les recettes d'investissement) de fonctionnement. Il est à noter que dans un tel cas de figure le principe du produit brut n'est pas respecté. (3) Le cas le plus complet consiste à distinguer pour chaque fonction les charges de fonctionnement et les dépenses d'investissement et d'indiquer les montants brut et net ainsi que les revenus de fonctionnement et les recettes d'investissement. Dans certains cas, le total des charges par nature ne correspond pas au total de la classification fonctionnelle des charges de fonctionnement, ce qui signifie que lors de l'établissement de la classification ou récapitulation par fonction, certaines charges ne sont pas prises en compte. La déduction de certains éléments rend plus difficile et peut biaiser les comparaisons entre les cantons, dans la mesure où, à l'échelle intercantonale, l'établissement d'une telle classification n'est plus harmonisé.

Parmi les comptes des cantons étudiés, c'est le canton de VD qui présente une récapitulation par fonction la plus complète, dans la

mesure où les charges brutes de fonctionnement sont distinguées et où le total par fonction correspond au total par nature. De plus, ce canton a opté pour une présentation sous la forme d'un croisement entre la classification par fonction et par nature. Chaque tâche est ainsi décomposée en fonction de la nature des charges qu'elle génère. La présentation des charges et des revenus sous forme d'un croisement par nature et par fonction présente l'avantage d'affiner les comparaisons entre les tâches et fournit une approche par les coûts, du fonctionnement du canton.

Le canton de SG, bien que se limitant à présenter une récapitulation par fonction, est le seul à indiquer les années t-1 et t-2, ce qui permet de dégager l'évolution dans la répartition des charges, entre les différentes fonctions assurées par le canton. Seuls les cantons de SG et VD présentent une classification fonctionnelle qui distinguent les charges brutes et dont le total correspond au total des charges par nature. Ces deux cantons peuvent donc directement se comparer entre eux, sans négliger évidemment le facteur de la taille. Certains cantons indiquent la part de chaque fonction ou tâche en pourcentage du total des charges. Dans ce cas de figure, on cherche explicitement à comparer les fonctions et les tâches entre elles. Tous ne font pas référence à l'année précédente ou au budget. Certains comme NE indiquent toutefois la variation par rapport à l'année précédente. On constate donc que, pour la classification fonctionnelle, les différentes présentations sont sensiblement divergentes d'un canton à l'autre.

#### **4.2.1 Croisement des classifications**

Seuls les cantons de Fribourg et de Vaud établissent le croisement par fonction et par nature des charges et des revenus de fonctionnement. Les cantons de Genève et de Neuchâtel sont les seuls cantons parmi ceux étudiés à établir un croisement des classifications par nature et par département.

## 4.2 Opérations d'investissement

Au sein des comptes, la présentation des opérations d'investissement réalisées au cours de l'exercice peut prendre les mêmes formes (organique, par nature et par fonction) que les opérations de fonctionnement. Si la présentation organique des opérations de fonctionnement est relativement uniforme pour tous les cantons étudiés, la présentation organique des investissements, dans sa forme, fait l'objet d'une disparité plus grande. Tout d'abord, si les opérations de fonctionnement sont systématiquement présentées selon la classification organique, il n'en est pas de même pour les opérations d'investissement. D'autre part, parmi les rapports des comptes étudiés, on distingue ceux qui répertorient par unité administrative les opérations d'investissement telles qu'elles, à la suite des lignes comptables référençant les opérations de fonctionnement. Moins nombreuses, les opérations d'investissement s'en distinguent uniquement par leur numérotation et se retrouvent, de ce fait, « noyées » parmi les écritures. Une autre présentation calquée sur la précédente consiste à séparer explicitement, au sein de la classification organique, les opérations d'investissement des opérations de fonctionnement. D'autres cantons comme celui de SG ont opté pour l'établissement de deux classifications organiques distinctes (séparées), l'une pour le fonctionnement, l'autre pour les investissements. Finalement, certains établissent simplement une récapitulation par département et par nature, avec un degré de détail qui peut varier (1 pour FR, et 3 pour GE). Pour NE et VD, il s'agit d'une récapitulation par département et par objet.

Une majorité des cantons publie dans le rapport des comptes une récapitulation par nature des investissements. Cette rubrique est particulièrement utile dans la mesure où elle constitue une information synthétique facilement accessible et compréhensible. En effet, à l'inverse des opérations de fonctionnement qui présentent un caractère « courant, ordinaire, répétitif » et commun à toutes les collectivités, les types d'opération d'investissement sont, pour un exercice donné, très divers entre les collectivités. En d'autres termes, les cantons ne procèdent pas, pour une année donnée, aux mêmes formes d'investissements. La



récapitulation par nature permet donc une catégorisation « grossière » qui a pour avantage de synthétiser l'information et rendre les comparaisons plus faciles. Elle présente en comparaison de la classification par nature du fonctionnement, un nombre plus limité de comptes et de groupes de comptes. Le découpage par nature tel qu'il a été prévu dans le MCP prévoit un degré de détail à trois positions, cela fournit par groupe de comptes, une image plus nette sur la nature des investissements. Parmi les cantons, tous, à l'exception des cantons de NE et de VD fournissent dans leurs comptes une classification par nature des investissements. Celle-ci comporte trois positions. Si quasiment tous les cantons (six sur huit) ont opté pour le modèle proposé par le MCP et si l'on ne tient pas compte de l'adaptation du canton du JU<sup>12</sup>, le canton de GE fait figure d'exception. En effet, dans ce dernier canton, si la base reste la même, de nombreuses modifications ont été apportées. Ainsi, si le modèle prévoit une seule rubrique pour les investissements propres (50), la présentation genevoise en compte trois. Les deux groupes de comptes supplémentaires permettent de distinguer parmi les investissements propres, ceux qui découlent des grands travaux (50), de la loi budgétaire annuelle (51) et du train annuel de loi (53). Bien que constituant un point de détail, la numérotation affectée aux subventions accordées n'est pas la même, soit (55) au lieu de (56). Finalement, la grande différence tient au fait que cette classification comporte une rubrique consacrée aux imputations internes. En effet, le groupe de comptes (59), correspondant selon le modèle au report au bilan, est ici remplacé par le groupe de comptes « imputations internes ». GE est le seul qui tient compte des imputations internes pour les opérations d'investissement.

A l'instar de la classification par nature du fonctionnement, la classification par nature des investissements fait en règle générale référence au budget et à l'année précédente. Au niveau de la forme, le plus souvent, la présentation reste calquée sur celle du fonctionnement. Ainsi, lorsque la classification des charges et des revenus par nature indique les montants budgétés et de l'année précédente, ainsi que l'écart

---

<sup>12</sup> Le canton du Jura a ajouté pour les dépenses et les recettes d'investissement par nature, un groupe de comptes supplémentaires (577 et 677 respectivement « Dépenses à charges des fonds » et « Recettes à charges des fonds ») afin de pouvoir distinguer les investissements liés aux fonds.

brut et en pour cent par rapport au budget, on retrouve ces mêmes éléments de référence pour la présentation par nature des investissements.

Si la classification fonctionnelle des charges et des revenus de fonctionnement est rarement présentée au sein des comptes, l'établissement de la classification fonctionnelle des investissements est d'autant moins fréquent. Parmi les huit comptes étudiés, seuls les cantons de SG, VD et VS ont une approche par fonction des investissements. Les rapports des comptes de VD et VS s'intéressent uniquement aux dépenses d'investissement et SG est le seul à considérer les dépenses et les recettes.

Les opérations d'investissement comme celles de fonctionnement peuvent également faire l'objet d'une double ventilation (croisement des classifications), mais peu de cantons y font référence.

Finalement, dans certains cas, les rapports des comptes consacrent une partie importante à la description des investissements. Cette dernière détaille par objet, les investissements effectués au cours de l'exercice. Celle-ci peut fournir également un éclairage sur l'état d'avancement des projets d'investissement, la référence légale et diverses autres informations liés à l'investissement (ex : taux de réalisation).

#### **4.2.1 Bilan**

La présentation du bilan constitue une rubrique incontournable au sein du rapport des comptes, par ailleurs, c'est celle qui présente la plus grande homogénéité. La majorité des rapports ont calqué leur présentation sur celle préconisée par le NMC. Tous les cantons à l'exception du canton de St-Gall, ont donc repris la classification développée et ont opté pour un niveau de détail à trois positions. En termes de lisibilité, la présentation varie peu d'un compte à l'autre. Sans vouloir tirer de généralité sur les pratiques cantonales, on remarque habituellement d'une part que la première colonne est consacrée aux montants au 31.12 et la seconde à ceux du 01.01 ou du 31.12 de l'année précédente, d'autre part qu'à chaque niveau de sous-division le montant est repris. Cette pratique est généralement celle rencontrée lorsque l'on fait référence à un bilan établis pour une entité privée (si l'on ne tient

pas compte des différences de terminologie). Certaines pratiques divergent néanmoins. Dans ces cas-là, l'écart par rapport à l'habitude de lecture tend à engendrer de la confusion.

### 4.3 Éléments additionnels

Parmi les rapports étudiés, le nombre, le type et la complexité des ratios varient grandement. Il est à noter en préambule que dans le cadre de notre examen, nous n'avons considéré que les ratios faisant l'objet d'un référencement systématique, c'est-à-dire les ratios qui sont présentés sous forme tabulaire. En effet, dans la partie du rapport consacrée à la description générale, certaines informations s'apparentant à des ratios figurent souvent dans le corps du texte. Le cas du Jura est le plus flagrant. Nous avons dénombré uniquement deux ratios présentés de façon systématique. Par contre cinq autres résultats sont contenus dans le corps du texte consacré aux commentaires généraux.

GE se présente comme un canton qui recourt de manière importante aux ratios. Nous en avons dénombrés 20. A l'extrême au sein des rapports des comptes de SG, VD et VS, il n'en figure aucun<sup>13</sup>. Par ailleurs, on remarque qu'il est très rare que les cantons fournissent une définition des ratios qu'ils présentent. Afin de s'accorder sur l'objet évalué et dans un souci d'améliorer la transparence, (et non dans un souci de contrôle), l'ensemble des ratios présentés devrait facilement pouvoir être recalculé. L'absence de définition empêche de procéder à cette opération.

L'harmonisation dans le choix des ratios et des graphiques ainsi que leur présentation, font encore largement défaut aujourd'hui et cela en regard des huit cantons étudiés. Si le choix des ratios était harmonisé et faisait l'objet d'une définition homogène, les ratios permettraient de faciliter grandement le travail de comparaison. En effet, si l'on constate que le ratio « degré d'autofinancement » est un ratio largement repris au sein des différents rapports (3 cantons sur 5) les autres présentés ne se recourent pas. Les intérêts supportés au cours de l'exercice semblent

---

<sup>13</sup> Cf. annexe 2

toutefois faire l'objet d'une attention particulière puisqu'ils se présentent sous forme de ratio parmi les 5 cantons. Le ratio présente néanmoins une forme qui varie d'un canton à l'autre. En effet la charge d'intérêt supportée au cours de l'exercice peut être rapportée soit aux impôts, à la population résidente, aux charges courantes de fonctionnement....

Il est à noter que certains cantons comme GE et NE ont choisi de regrouper les ratios dans une partie spécifique du rapport des comptes. Cela offre une meilleure visibilité. Lorsqu'ils sont dispersés au sein du rapport, les ratios servent essentiellement à illustrer et à enrichir les commentaires sur les résultats de l'exercice.

Finalement, en matière de complément d'information, on retrouve par exemple des éléments d'information sur les équivalents plein temps (EPT), le détail des amortissements, l'évolution des flux financiers Etat-Communes, la liste des subventions accordées par département, l'échéancier des emprunts publics, le détail des imputations internes, le revenu cantonal en pourcent du revenu national, le tableau des recettes fiscales « conjoncturelles » et le résumé des produits des impôts, des patentes et régales, etc.

GE et BE constituent des cantons novateurs. Le premier propose dans son rapport, une notice explicative sur le plan comptable et sur la numérotation administrative utilisés. Le second consacre une partie à une brève présentation du modèle comptable harmonisé et du projet de réforme de la nouvelle gestion de l'administration. Son rapport contient également un glossaire qui permet une meilleure compréhension des principaux termes comptables rencontrés. Dans la mesure où ce document est également à l'usage de non-spécialistes, cette démarche peut s'entendre comme la volonté de promouvoir la transparence.

On constate également qu'au sein du rapport des comptes, la position des différents éléments d'information peut varier sensiblement d'un canton à l'autre. Ceci accentue les difficultés lorsque l'on compare les rapports entre eux.

# 5

## Conclusion

A l'issue de la comparaison des rapports des comptes à une échelle intercantonale réduite, nous constatons que les différents rapports présentent une structure et un contenu qui peuvent certes varier d'un canton à l'autre mais qui restent néanmoins relativement homogènes, dans le sens où nous n'avons pas décelé de grandes divergences. Ce constat se renforce d'autant plus lorsque l'on se restreint à l'analyse des principaux éléments figurant dans le rapport des comptes (la classification organique, par nature et par fonction, le compte des investissements et le bilan).

Nous relevons également que, dans chaque rapport des comptes étudié, la classification organique constitue la partie la plus conséquente. Si des raisons essentiellement historiques et liées à l'exercice du contrôle peuvent expliquer une telle prédominance, il est nécessaire de soulever la question de son importance en regard de son utilité. En d'autres termes, compte tenu de son apport, une telle prépondérance se justifie-t-elle encore aujourd'hui ? La classification organique permet certes de garder une trace des opérations réalisées au cours de l'exercice. En contrepartie, elle offre une vision confuse, opaque et rébarbative du fonctionnement d'un canton. Dans un contexte où la santé financière d'un canton constitue une préoccupation qui tend à reléguer le contrôle dans l'utilisation détaillée des fonds publics au second plan, la classification

organique favorise une approche incrémentale. De plus, à l'heure où les comparaisons intercantionales et la gestion par enveloppe se développent de plus en plus, le rôle d'une telle classification montre ses limites.

En termes de présentation, les divergences sont plus marquées. Parmi les pratiques de présentations rencontrées, nous constatons qu'il n'existe ni de meilleure, ni de pire pratique. Chaque rapport comporte un certain nombre de formes de présentation pour un ou plusieurs éléments particuliers (classification organique, compte des investissements, etc..) qui méritent d'être considérés comme d'excellentes pratiques pouvant servir de références. Dès lors, il est encourageant de penser qu'un rapport des comptes, établi sur la base d'un regroupement des meilleures formes de présentation rencontrées, aboutirait semble-t-il sur un « best practice ».

A ce propos, nous pouvons relever que, comme mentionné précédemment, la classification organique telle que présentée par le canton de Genève se révèle 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. De plus, la colonne concernant l'année pour laquelle les comptes sont établis est distinguée des autres colonnes et que pour chaque sous-division le total des charges et des revenus. On note également que la couverture en francs et en pourcent est indiquée. Finalement, que pour chaque département un récapitulatif est proposé en préambule.

S'agissant de la classification par nature, les pratiques de présentation sont très homogènes. Il est donc plus délicat de trouver une présentation qui se distingue. Néanmoins, les présentations des cantons de NE, FR, JU et BE sont quasi identiques et constituent à l'instar de Genève pour la classification organique, les meilleures présentations.

Au registre de la classification par fonction, la présentation valaisanne est la plus complète puisque le montant de l'année précédente et le montant budgété sont repris ; de plus la part des tâches qui composent chaque fonction est indiquée en pourcent. En outre, la présentation adoptée par le canton du Valais est l'une des seules à respecter le principe du produit brut et à distinguer les charges des investissements. Il est cependant regrettable que le total des charges de fonctionnement selon la

classification par fonction ne corresponde pas au total des charges classées par nature.

Pour le bilan, on constate que les présentations sont très proches, voire quasi identiques entre les cantons. Le canton de Saint-Gall fait figure d'exception puisque sa présentation s'écarte de celle préconisée par le MCP. Finalement on constate qu'en dérogeant au principe selon lequel la première colonne est attribuée à la fin de l'exercice (au 31.12.année t). On prend le risque d'introduire une certaine confusion.

S'agissant des ratios proposés dans les comptes, il est regrettable que peu de cantons définissent explicitement les ratios présentés. Sous l'angle uniquement de la présentation, c'est celle du canton de Neuchâtel qui nous est apparue comme supérieure aux autres. D'une part, l'ensemble des ratios et des graphiques présentés est regroupé au sein d'une seule partie. Cela permet un meilleur accès à ce type d'information. En effet, dans la mesure où le rapport des comptes constitue un document contenant une grande quantité d'informations, le regroupement permet au lecteur de s'y retrouver facilement. D'autre part l'ensemble des ratios fait l'objet d'une définition. Le nombre et la complexité des ratios et des graphiques présentés restent limités, ce qui évite la surcharge d'informations et permet *a priori* un bon niveau de compréhension même pour un lectorat de non-spécialistes. De plus, les ratios présentent l'avantage d'être variés puisqu'ils concernent le fonctionnement, les investissements et le bilan (par le biais des dettes) ; cela permet ainsi d'obtenir une bonne vue d'ensemble.

La diversité des pratiques cantonales découle de la souveraineté des cantons en matière de gestion financière. Cela se reflète particulièrement dans le rapport des comptes. Certes, le modèle de comptabilité publique a conduit à une certaine convergence, l'homogénéisation des pratiques reste encore très lointaine. Cela étant la transparence des finances publiques est de plus en plus mise en avant et les comparaisons entre les cantons de plus en plus pratiquées, en matière de performance de gestion et de santé financière. Ainsi, une harmonisation permettrait grandement de faciliter ce type de démarche.

## Bibliographie

- DELALAY E. (1999), *Publicains et républicains*, Georg, Genève.
- FOURASTIER J. & KOVACS A. (1995), *La comptabilité*, Presse universitaires de France, Vendôme
- GLYNN J. (1987), *Public sector financial control and accounting*, Blackwell Publishers, Oxford.
- JEQUIER R. (1994), *Le processus budgétaire public*, FkF, Soleure.
- SOGUEL N. (2003), *Comparatif 2002 des finances cantonales et communales*, IDHEAP, Chavannes-Lausanne.
- SOGUEL N. (1998), *Eléments de comptabilité publique*, IDHEAP, Chavannes-Lausanne.
- CONFERENCE DES DIRECTEURS CANTONAUX DES FINANCES (1982), *Manuel de comptabilité publique* (tome 1&2), P. Haupt, Berne.
- COMPTE D'ETAT du Canton de Berne pour l'année 2002.
- COMPTE DE L'ETAT 2002 du Canton de Fribourg.
- COMPTE D'ETAT de la République et du Canton de Genève pour 2002.
- COMPTES 2002 République et Canton du Jura.
- COMPTE DE L'ETAT pour l'exercice 2002, République et Canton de Neuchâtel.



RECHUNG 2002 des Kantons St. Gallen.

COMPTE 2002 de L'Etat du Valais.

COMPTES 2002 de l'Etat de Vaud.

# Annexe 1

## Grille d'analyse du rapport des comptes

### COMPTE ADMINISTRATIF :

- COMPTE DE FONCTIONNEMENT
  - Classification organique :
    - Nombre de départements
    - Numérotation des comptes harmonisées<sup>14</sup> : oui – non – partiellement
    - Degré de détail : 2 positions, 3 positions, +...
    - Nombre de subdivisions à l'intérieur des départements
    - Colonnes charges – revenus : séparée – même (+,-)
    - Année précédente, par rapport au budget, évolution....,
  - Classification par nature : oui – non
    - Degré de détail : 2 positions, 3 positions, +...
    - Respect le NMC
    - Intitulé identique : oui – non – partiellement
    - Imputations internes : oui – non
    - Déficit- Excédent repris : oui – non
  - Classification fonctionnelle : oui – non
    - Brute, nette, recette + dépense, solde uniquement
    - Somme fonctionnelle = Somme par nature
  - Récapitulatif : par département, par nature et par fonction
  - Croisement des classifications
- COMPTE DES INVESTISSEMENTS :
  - Organique / nature / fonctionnement
  - Comptes détaillés : oui – non
  - Degré de détail

---

<sup>14</sup> Par nature à l'intérieur des départements

- Respect le NMC
- Ventilation par fonction : oui – non
- Année précédente, par rapport au budget, évolution
- Détail crédit d'engagement voté
- Récapitulatif sur l'état des investissements
- Croisement des classifications

**BILAN :**

- Degré de détail
- Respect le NMC
- Année précédente, évolution
- Le bilan fait-il l'objet d'un reclassement : oui – non
- Opérations qui ne passent que par le bilan : oui – non

**ELEMENTS ADDITIONNELS**

- Indicateurs utilisés :
  - nombre
  - présentation
  - graphique
  - allusion structurelle / conjoncturelle
- Explications, commentaires sur la situation
- Message annexé aux comptes
- Engagements conditionnels
- Comptes séparés du compte administratif
  - nombre, type (hôpitaux, SI ...)
- Comparaison avec d'autres collectivités (benchmark)
- Illustration graphique de l'écart par rapport au budget ou Plan financier
- Rapport de révision
- Dette consolidée / comptes consolidés / vision consolidée

## Annexe 2

# Ratios et graphiques présentés au sein des différents rapports des comptes étudiés

Cantons	Ratios	Nbre
Bern (BE)	Croissance du revenu cantonal (92-02)	10
	Revenu cantonal en pourcent du revenu national (92-02)	
	Quote-part de l'Etat (92-02)	
	Quote-part de l'impôt (92-02)	
	Quote-part de l'endettement II et III (92-02)	
	Quote-part des investissements (92-02)	
	Part du service de la dette (92-02)	
	Part de l'autofinancement (92-02)	
	Part du capital propre (92-02)	
	Degré d'autofinancement (92-02)	
Fribourg (FR)	Charge du service de la dette en % de la fiscalité(en millions de francs), (en francs par jour)	4
	Degré d'autofinancement (99-02)	
	Degré d'endettement supplémentaire en % des investissements	
	Evolution 90-02 de diverses quotes-parts de l'Etat par rapport au PIB du canton (en %)	

Genève (GE)	Taux moyen de la dette (98-02) (Evolution de la dette totale (98-02)) (Evolution de la dette brute (70-02)) Evolution dette brute en % des revenus Etats (Evolution des intérêts bruts (98-02)) Evolution des dépenses de l'Etat par habitant de (70-02) (Types d'impôts de 98-02) <b>Services rendus (4):</b> charges courantes, charges de personnel, subventions, dépenses sociales, par rapport à la population résidente (95-02) <b>Fonctionnement de l'Etat (4):</b> dépenses générales (31), charges de personnel, subventions, dépenses sociales en % des charges courantes de fonctionnement (Hors 37,39) <b>Sources de revenus (3):</b> revenus courants de fonctionnement par rapport à la population résidente, impôts en % des revenus courants de fonctionnement, impôts par rapport à la population résidente <b>Equipement (2) :</b> dépenses d'investissement par rapport à la population résidente et en % des revenus courants de fonctionnement. <b>Intérêts (4):</b> intérêts par rapport à la population résidente, en % des impôts, en % des revenus courants de fonctionnement et en % des charges courantes de fonctionnement	20
Jura (JU)	Evolution du résultat de fonctionnement en % des charges (96-02) Intérêts passifs en % des impôts (91-02), (en millions de francs), évolution annuelle (91-02)	2
Neuchâtel (NE)	Degré d'autofinancement Capacité d'autofinancement Quotité des intérêts Quotité charge financière Couverture des charges Dettes par habitant Quote-part de l'Etat Quote-part de l'impôt Quote-part de l'endettement	9
St. Gallen (SG)	Aucun	0
Valais (VS)	Aucun	0
Vaud (VD)	Degré d'autofinancement (92-02) Intérêts en % de la dette consolidée (92-02) (Evolution du découvert (92-02)) (Autofinancement (92-02)) (Dette consolidée (92-02))	2

\*sont mentionnés entre parenthèses les éléments d'information qui ne se présentent pas sous la forme de ratios

Cantons	Graphiques
Bern (BE)	Solde du compte de fonctionnement (92-02) Investissements nets (92-02) Découvert au bilan (92-02) Endettements bruts I à III (92-02) Solde primaire (92-02) Degré d'autofinancement (92-02) Quotes-parts de l'endettement I à III (92-02) Part des charges Parts des revenus Intérêts bruts, revenus du capital, intérêts nets en % des recettes globales* (92-02) Composition des impôts*
Fribourg (FR)	Etat des comptes de fonctionnement, d'investissement et du compte administratif* Evolution de l'excédent ou de l'insuffisance de financement* (87-02) Répartition des charges de fonctionnement Répartition des subventions versées selon le bénéficiaire* Répartition des dépenses de l'Etat, par fonction en % Répartition des revenus du compte de fonctionnement selon leur nature* Poids des impôts dans le total des recettes de fonctionnement* (90-02) Degré d'autofinancement* (00-02) Evolution du coût net des principales tâches de l'Etat entre 2001 et 2002 Dette brute-nette (90-02)
Genève (GE)	Evolution des dépenses générales (86-02) Evolution des charges de personnel et des subventions en regard des impôts (92-B03)
Jura (JU)	Aucun
Neuchâtel (NE)	Charges par nature Revenus par nature Recettes fiscales (88-02) Couverture des subventions accordées par l'impôt cantonal direct (88-02) Résultat du compte de fonctionnement (88-02) Compte des investissements (88-02) Evolution des investissements nets (cumulés) et de la dette publique (88-02)
St. Gallen (SG)	Classification fonctionnelle des charges brutes et nettes de fonctionnement (01-02)
Valais (VS)	Marge d'autofinancement (90-02) Investissements bruts et nets (90-02) Degré d'autofinancement (90-02) Répartition fonctionnelle des dépenses brutes et des recettes Répartition fonctionnelle des dépenses nettes Evolution des dépenses et des recettes brutes (75-01)
Vaud (VD)	Aucun

\*Dans le cas où le graphique ne comportait aucun titre, un titre de remplacement a du être trouvé.