

Rapport de la Commission des finances



concernant

le budget 2019 et le plan intégré mission-financement 2020- 2022

Version du 29 octobre 2018

Version définitive

TABLE DES MATIÈRES

1	Synthèse	3
2	Travail de la Commission des finances	4
3	Budget 2019 / PIMF 2020-2022 : l'essentiel en bref.....	5
3.1	Compte de résultats.....	5
3.2	Compte des investissements	6
3.3	Solde de financement	8
3.4	Personnel	9
3.5	Programme d'allègement (PA) 2018 : avancement de la mise en œuvre	10
4	Priorités de la Commission des finances	11
4.1	Rapport de gestion 2017 – répercussions sur le BU 2019 / PIMF 2020-2022	11
4.2	Besoins d'investissement accrus pour les années 2022 à 2027	11
4.3	Mise en œuvre de la déclaration de planification Brönnimann	14
4.4	Gestion des immeubles / facturation des loyers	15
4.5	Plan intégré mission-financement : davantage d'incertitude.....	16
5	Propositions et déclarations de planification concernant le BU 2019/PIMF 2020-2022.....	17
5.1	Propositions concernant le budget 2019	17
5.2	Déclaration de planification concernant le budget 2019/PIMF 2020-2022	17
5.3	Déclaration de planification concernant le PIMF 2020-2022	17
5.4	Proposition relative au plan intégré mission-financement (PIMF) 2020-2022	17
	Annexe 1 – Liste des tableaux.....	18
	Annexe 2 – Glossaire	19

1 Synthèse

Alors qu'elle avait été appelée à formuler un grand nombre de propositions et de déclarations de planification concernant le programme d'allègement 2018 dans le cadre du débat sur le budget l'an dernier, la Commission des finances (CFin) a pu procéder à l'examen préalable du budget (BU) 2019 dans un climat moins controversé. Une fois n'est pas coutume, elle s'est avant tout concentrée sur le rapport de gestion 2017 qui, en raison des problèmes liés à l'introduction du MCH2/IPSAS, ne pourra être soumis au Grand Conseil qu'à la session de novembre 2018 et auquel la commission a dû consacrer des ressources importantes tout au long de l'année.

Pour le budget 2019, la CFin demande uniquement la compensation du déficit des comptes 2017, ce qui se traduit par un excédent de revenus de 83 millions de francs.

Le plan intégré mission-financement a davantage alimenté les débats. Le Conseil-exécutif fait état de différents projets et développements susceptibles de peser fortement sur les finances cantonales au cours des prochaines années, tant au niveau des revenus (révisions des lois sur les impôts au niveau fédéral et cantonal, réforme de la péréquation financière entre la Confédération et les cantons) que des dépenses (besoins d'investissement accrus). Il est fort probable que la plupart d'entre eux se réaliseront et qu'ils affecteront fortement la situation budgétaire du canton. Le Conseil-exécutif a largement renoncé à en intégrer les incidences financières dans les chiffres, de sorte que les réserves formulées à l'encontre des valeurs présentées (avant tout celles des deux dernières années du plan 2021 et 2022) sont encore plus grandes qu'au cours des exercices précédents. Si la CFin comprend dans une certaine mesure que le gouvernement dans sa nouvelle composition ne puisse empoigner véritablement les questions de politique financière qu'à partir de cet automne (« voie 2 »), elle attend toutefois de sa part qu'il prenne clairement position sur la procédure de planification 2019 et qu'il l'intègre dans les travaux de manière appropriée.

Dans le cadre de la mise en œuvre de la déclaration de planification Brönnimann, la CFin s'est penchée sur la question de la définition de l'administration centrale et est parvenue à la conclusion que le Conseil-exécutif a opté pour une application qui ne correspond guère aux intentions de la plupart des membres du Grand Conseil ayant soutenu la déclaration de planification. Une majorité de la commission est d'avis qu'il faut exclure l'administration décentralisée (préfectures, arrondissements administratifs, bureaux du registre foncier, offices des poursuites et des faillites, office du registre du commerce, autorités de protection de l'enfant et de l'adulte) de la réduction des postes.

Enfin, la compensation du renchérissement pour le personnel cantonal ne figure pas dans le BU 2019/PIMF 2020-2022. La CFin appelle le Conseil-exécutif à l'intégrer dans les chiffres de manière adéquate lors du prochain cycle de planification.

2 Travail de la Commission des finances

Dans le présent rapport, la Commission des finances (CFin) informe le Grand Conseil de son point de vue sur le budget 2019 et le plan intégré mission-financement 2020-2022 (BU 2019/PIMF 2020-2022) et motive ses propositions.

La directrice des finances a présenté les deux documents à la commission le 23 août 2018. Après un premier examen, la CFin a adressé des questions aux Directions, qui ont présenté leurs réponses par écrit. La CFin s'est ensuite rendue dans les Directions pour approfondir les questions d'ordre général et celles concernant spécifiquement les Directions. L'an dernier, elle avait visité toutes les Directions en vue de l'élaboration du programme d'allègement 2018 (PA 2018) ; cette année, elle s'en est tenue à des entretiens avec la FIN, l'ECO, la TTE et la SAP. La CFin fait office de commission spécialisée pour les affaires de l'ECO et de la FIN, tandis que la TTE est la Direction qui gère le plus gros volume d'investissement. Les autres Directions sont visitées à tour de rôle, d'où le passage à la SAP cette année.

Sur la base des informations obtenues par écrit et de vive voix, la CFin a défini les grandes lignes de son rapport concernant le budget 2019 et le plan intégré mission-financement 2020-2022 avant de charger son secrétariat de le rédiger. Elle a en outre discuté des propositions susceptibles d'être déposées. Le rapport et les propositions ont fait l'objet de plusieurs séances avant d'être adoptés le 29 octobre 2018 à l'attention du Grand Conseil. En cours de procédure, le projet de rapport et les propositions provisoires ont été soumis au Conseil-exécutif pour qu'il puisse donner son avis.

L'examen du budget et du plan intégré mission-financement est un travail absorbant pour toute la commission : d'août à octobre, le plénum s'est réuni à sept reprises pour une séance de deux heures environ, sans compter les entretiens avec les Directions, et le bureau a tenu quatre séances d'une heure et demie environ.

Compte tenu de retards importants en ce qui concerne l'adoption du rapport de gestion 2017 qui, une fois n'est pas coutume, ne sera traité qu'à la session de novembre 2018, les deux rapports de la CFin sur le rapport de gestion 2017 et le BU 2019/PIMF 2020-2022 ont été élaborés en parallèle, ce qui a entraîné une surcharge de travail significative pour le secrétariat et la commission.

3 Budget 2019 / PIMF 2020-2022 : l'essentiel en bref

Les détails concernant le budget 2019 et le plan intégré mission-financement 2020-2022 se trouvent dans les rapports et les chiffres du Conseil-exécutif. A noter toutefois que les chiffres figurant dans le budget et le PIMF du gouvernement et les valeurs présentées ici divergent quelque peu : le retard pris dans l'élaboration du rapport de gestion 2017 a empêché la prise en compte, dans le budget 2019 et le PIMF 2020-2022, des dernières modifications apportées aux chiffres du rapport de gestion. Pour l'année 2017, le présent rapport de la CFin se fonde sur les chiffres révisés du rapport de gestion 2017 (version du 16 août 2018).

La CFin présente brièvement ci-après ce qu'elle estime être les principaux chiffres et repères :

En mio. CHF	BU 2019	PIMF 2020	PIMF 2021	PIMF 2022
1. Compte de résultats				
Situation en décembre 2017, y c. PA 2018	59,0	62,3	45,1	n/a
Ecart intervenu durant la procédure principale	29,1	39,6	45,5	n/a
Solde du compte de résultats (août 2018)	88,1	101,9	90,6	190,7
2. Compte des investissements				
Situation en décembre 2017, y c. PA 2018	473,2	479,2	475,5	n/a
Ecart intervenu durant la procédure principale	-37,2	-25,4	-31,3	n/a
Investissement net (août 2018)	436	453,9	444,2	464,6
3. Solde de financement				
Situation en décembre 2017, y c. PA 2018	-10,1	-3,8	-5,0	n/a
Ecart intervenu durant la procédure principale	+17,3	+4,8	+6,5	n/a
Solde de financement (août 2018)	7,2	1,0	1,5	81,5
4. Autres indicateurs (août 2018)				
Amortissements	396,1	393,9	396,0	396,4
Dissolution réserve de réévaluation	-41	-41	-41	-41
Autofinancement	443,2	454,9	445,7	546,1
Degré d'autofinancement	101,7%	100,2%	100,3%	117,5%
Degré d'autofinancement pour les exercices du plan	105%			

Tableau 1 : Principaux indicateurs des quatre exercices 2019–2022 (en mio. CHF)

3.1 Compte de résultats

Le solde du compte de résultats équivaut à la différence entre le total des revenus et le total des charges. Alors qu'en 2017, les charges avaient augmenté de près de 6 pour cent à 11,3 milliards de francs par rapport à l'exercice précédent, les hausses devraient être plus modérées – jusqu'à 1,6 pour cent – ces prochaines années. Les revenus devraient connaître des progressions du même ordre. Il faut donc tabler sur des excédents de revenus oscillant autour de 100 millions de francs dans les années à venir (cf. tableau 2).

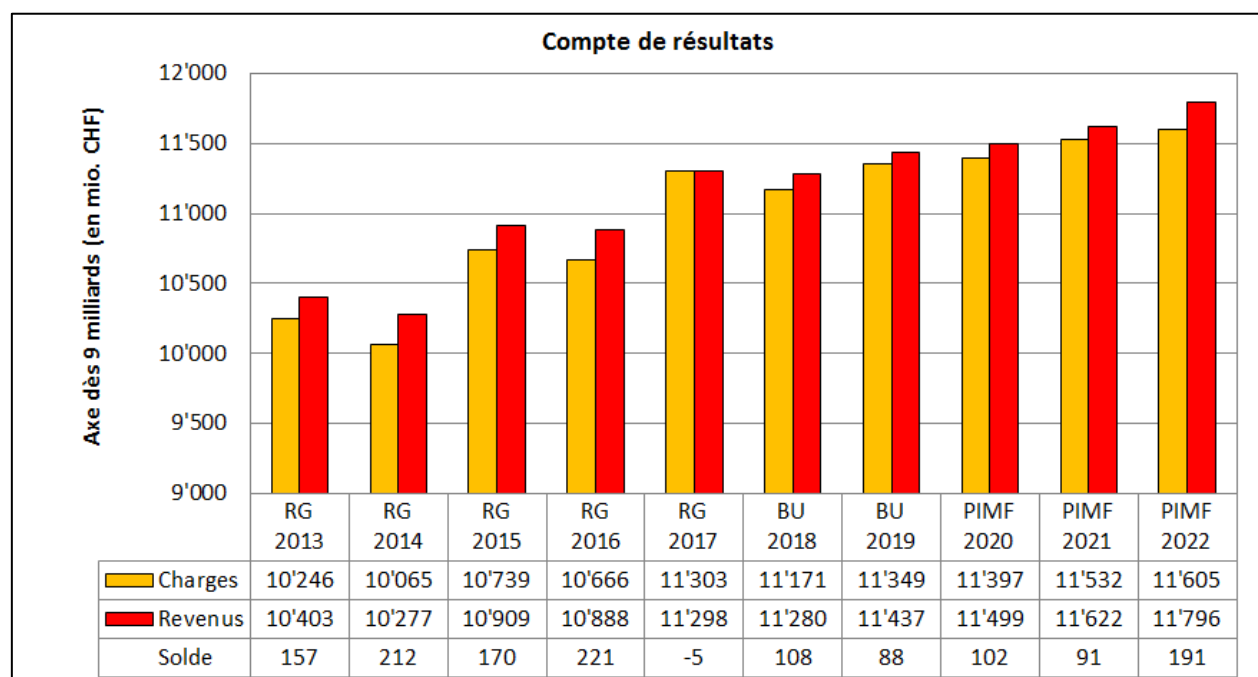


Tableau 2 : Compte de résultats des années 2013-2022 (en mio. CHF)

S'agissant de ces exercices du plan, il faut toutefois noter que d'importantes décisions politiques susceptibles d'avoir un fort impact sur les recettes du canton sont attendues au niveau fédéral et cantonal ces prochains mois.¹

3.2 Compte des investissements

Le solde des recettes et des dépenses, soit les investissements nets, est le principal indicateur du compte des investissements. Il correspond au montant que le canton doit prélever sur ses propres ressources pour financer ses investissements, déduction faite des contributions de tiers (Confédération et communes principalement). En outre, une distinction est faite entre les investissements ordinaires et les financements spéciaux (fonds qui sont affectés à un but particulier par arrêté).

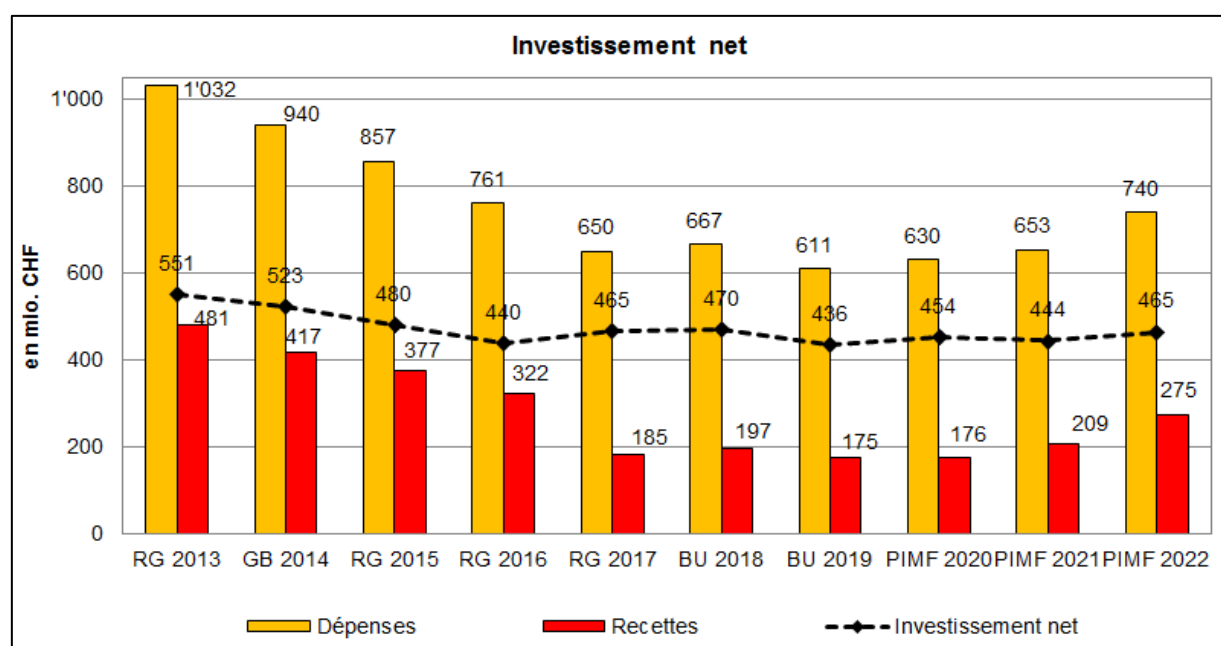


Tableau 3 : Compte des investissements des années 2013-2022 (en mio. CHF, y c. financements spéciaux)

¹ Cf. ch. 4.5, p. 16 s.

Par rapport à la planification précédente, les investissements nets devraient être plus bas pour la prochaine période de planification. La part des financements spéciaux varie ainsi entre 49 millions de francs (2019) et 29 millions de francs (2022), tandis que les investissements nets sans les financements spéciaux passeront de 387 millions de francs (2019) à 435 millions de francs (2022), ce qui laisse entrevoir des besoins d'investissement plus élevés à partir de 2022. Ces dépenses supplémentaires apparaissent encore plus clairement dans le plan d'investissement actualisé allant jusqu'à 2028.

Plan d'investissement et écart de planification

Grâce à l'écart de planification, on tend vers une meilleure utilisation des moyens budgétaires. Pour les projets de construction, des retards peuvent survenir en raison d'oppositions ou de recours ; l'écart de planification permet dans un tel cas d'anticiper d'autres projets. D'un point de vue purement comptable, l'écart de planification équivaut à la différence entre le plan d'investissement et les moyens de planification financière effectivement utilisés dans le budget et le PIMF. Le Conseil-exécutif a ordonné un écart de planification de 30 pour cent, qui sera toutefois déjà sensiblement dépassé dans le PIMF 2022.

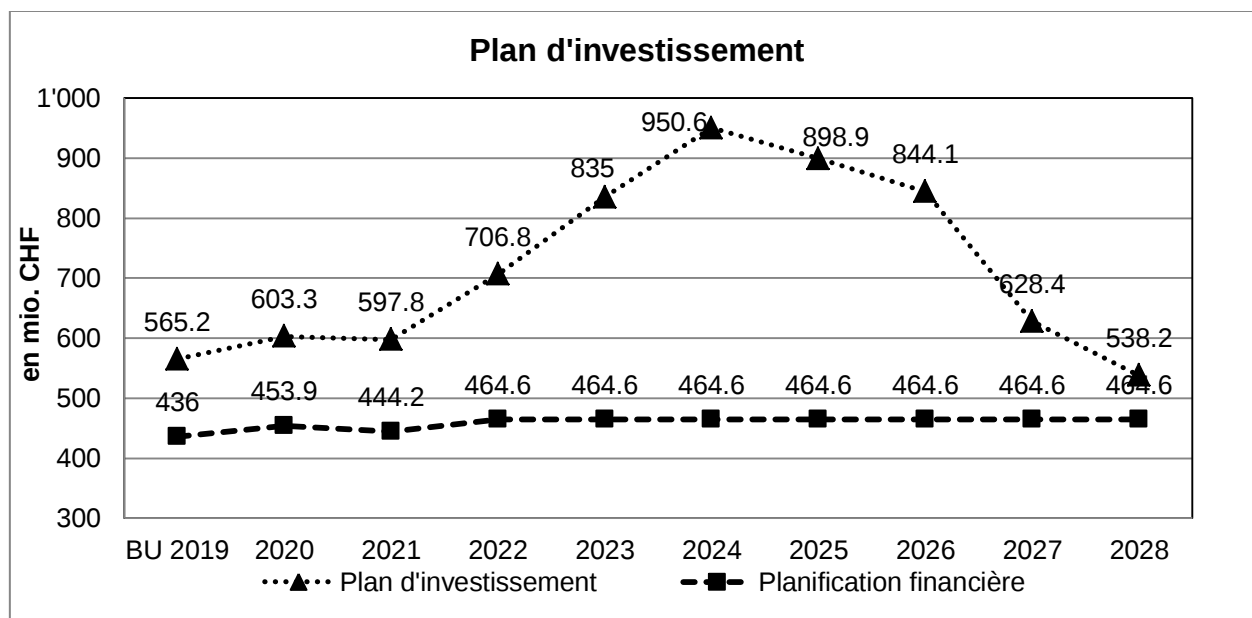


Tableau 4: Plan d'investissement 2019-2028 (en mio. CHF)

Comme le souligne lui aussi le Conseil-exécutif, à partir de 2022, les chiffres figurant dans le plan d'investissement intégré du canton dépasseront largement ceux de la planification de l'année dernière. Par rapport à la planification passée, les besoins d'investissement accrus sont dus aux nouveaux projets d'investissement dans le domaine de l'exécution judiciaire, au renforcement du site médical bernois et aux écoles moyennes.

Exprimées en chiffres, ces dépenses supplémentaires apparaissent clairement dans le plan d'investissement (cf. tableau 4). Dans l'année record 2024, le plan d'investissement augmentera jusqu'à près de 950 millions de francs, et l'écart de planification s'élèvera à 105 pour cent, en partant de l'hypothèse que les valeurs de la planification financière pour les années du plan suivantes (ici 2023-2028) correspondent à la dernière année du PIMF. Même si ce calcul ne tient pas encore compte des moyens provenant du Fonds de couverture des pics d'investissement et des provisions pour les routes nationales en construction, une lacune de financement apparaît clairement. Expérience faite, les projets planifiés subiront encore des reports plus ou moins conséquents. Il est néanmoins évident que des mesures financières efficaces devront être prises en

vue de réaliser la majorité des projets planifiés selon le calendrier prévu. Le Conseil-exécutif examinera de manière plus approfondie, dans le cadre du projet de « voie 2 » relatif à la poursuite de la politique financière, les différentes variantes de financement des projets d'investissement (cf. ch. 4.2).

3.3 Solde de financement

Le solde de financement indique si le canton est en mesure de financer ses investissements par ses propres moyens. Tel est le cas s'il est positif. Si le solde de financement est négatif, le canton doit emprunter pour financer l'investissement, et donc s'endetter.

Dans le BU 2019/PIMF 2020-2022, le solde du compte de résultats ainsi que le solde de financement sont tous deux très légèrement positifs pour les quatre exercices. Le frein constitutionnel à l'endettement est ainsi respecté.

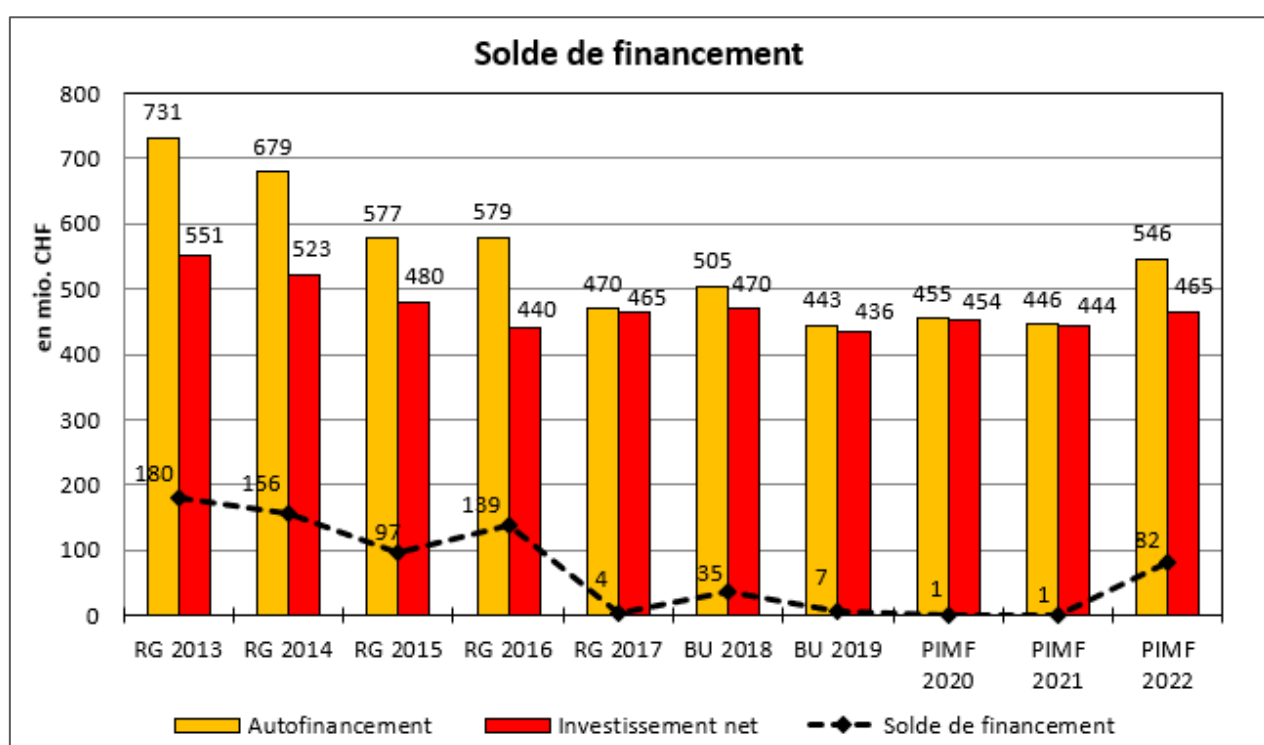


Tableau 5 : Solde de financement des exercices 2013-2022 (en mio. CHF)

Une observation de la situation sur une période plus longue, depuis 2013, montre qu'en 2017, les soldes de financement à partir de cette même année sont tout juste positifs (cf. tableau 5), ce qui signifie que des écarts même faibles peuvent rapidement déséquilibrer les finances cantonales. Une réduction conséquente de la dette à hauteur de 82 millions de francs n'est prévue qu'à compter de 2022.

3.4 Personnel

Le Conseil-exécutif a réduit de 0,3 pour cent les moyens alloués à la progression des salaires pour les années 2019 à 2022.

en % de la masse salariale	BU 13	BU 14	BU 15	BU 16	BU 17	BU 18	BU 19	PIMF 20	PIMF 21	PIMF 22
Progression individuelle des salaires	0,0	1,0	0,9	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7
Progression des salaires suite à des gains de rotation	0,4	0,5	0,6	0,8	0,8	0,8	0,8	0,8	0,8	0,8
Corrections de salaire (retards)	0,0	0,0	0,2	0,3	0,3	0,3	0,0	0,0	0,0	0,0
Compensation du renchérissement	0,0	0,0	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
TOTAL des mesures salariales	0,4	1,5	1,8	1,8	1,8	1,8	1,5	1,5	1,5	1,5
TOTAL de la progression de la masse salariale (hors renchérissement et gains de rotation)	0,0	1,0	1,1	1,0	1,0	1,0	0,7	0,7	0,7	0,7

Tableau 6 : Vue d'ensemble des mesures salariales 2013-2022 (en % de la masse salariale)

Outre les gains de rotation, une progression individuelle des traitements de 0,7 pour cent est prévue dans le BU 2019/PIMF 2020-2022. Le Conseil-exécutif décidera en décembre 2018, après le débat sur le budget au Grand Conseil et la consultation des partenaires sociaux, comment répartir les moyens prévus entre la progression générale et la progression individuelle des salaires.

C'est la première fois depuis plusieurs années que le Conseil-exécutif a fixé la progression de la masse salariale à 0,7 pour cent au lieu de 1,0 pour cent. Vient s'y ajouter 0,8 pour cent résultant des gains de rotation. La différence de 0,3 pour cent découle de la part de la progression des salaires réservée à une éventuelle compensation du renchérissement. Ces dernières années, le renchérissement a été nul voire négatif, si bien que ce pourcentage de 0,3 a pu être utilisé en faveur des collaborateurs et collaboratrices accusant un retard salarial comparativement élevé par rapport à une progression « normale » des traitements, par exemple parce qu'ils ont commencé à travailler dans l'administration cantonale dans les années 2000 et qu'ils ont, par conséquent, été touchés par une progression moindre des salaires résultant de la politique financière. Certains retards individuels ont pu être rattrapés en partie grâce à la bonne progression des traitements, en partie supérieure à la moyenne. Par ailleurs, le retard salarial du personnel cantonal par rapport à d'autres employeurs comparables a pu être réduit dans l'ensemble.

Le Conseil-exécutif justifie l'absence de compensation du renchérissement et de correction des salaires par la politique financière. Si la progression des salaires atteignait 0,3 pour cent de plus (charges de personnel supplémentaires en 2019 : 12 mio. ; 2020 : 24 mio. ; 2021 : 37 mio. ; 2022 : 16 mio. CHF), le solde de financement des exercices 2020 et 2021 serait négatif. Le gouvernement est d'avis qu'une progression des traitements de 1,5 pour cent reste compétitive et que le canton de Berne demeure, dans l'ensemble, un employeur attrayant. Seul le rattrapage des retards salariaux toujours existants est ralenti.²

² Dans sa prise de position sur le présent rapport de la CFin, le Conseil-exécutif argumente par ailleurs qu'à la lumière de la situation économique actuelle, il faut tabler à moyen terme sur un renchérissement d'environ 1 pour cent. Ajouté au 1,5 pour cent de la masse salariale consacré à la progression individuelle des salaires, il faudrait ainsi tenir compte de mesures salariales à hauteur de 2,5 pour cent en tout par an. Une compensation du renchérissement à hauteur de 1 pour cent en faveur du personnel cantonal, du corps enseignant et des entreprises subventionnées se traduirait, en comparaison de la planification actuelle, par des coûts supplémentaires cumulés annuellement de près de 40 millions de francs par an.

La CFin n'a pas remis en question la progression de la masse salariale ces trois dernières années. C'était toutefois dans un contexte de bonne santé financière du canton, qui a permis de faire progresser les salaires. La détérioration de la situation financière incite toutefois une majorité de la CFin à se demander si le personnel ne doit pas lui aussi contribuer au maintien de l'équilibre budgétaire. Après les charges de transfert, les frais de personnel, qui représentent un peu moins de 30 pour cent des charges totales, constituent le plus grand groupe de produits. Une minorité de la commission estime qu'il est inopportun de réduire la progression salariale, compte tenu du retard salarial persistant par rapport à d'autres employeurs comparables. Par ailleurs, il faut tabler sur un renchérissement en 2018. Le Conseil-exécutif pourrait décider de consacrer une partie de ce 1,5 pour cent à une progression générale des traitements, auquel cas il y aurait moins de moyens disponibles pour des adaptations salariales individuelles. Si cette procédure était appliquée durant plusieurs années, le canton de Berne risquerait de reperdre du terrain en matière de rémunération. A l'inverse, la majorité de la commission soutient qu'il faudrait essayer de répartir une hausse plus modérée de la masse salariale sur un nombre plus restreint de personnes. Cela permettrait d'accorder malgré tout une augmentation de salaire individuelle à certains collaborateurs et collaboratrices. Cela étant, pour pouvoir octroyer une telle progression salariale à une majorité du personnel, la réduction des postes devrait être significative.

Pour mettre en œuvre la motion 240-2014 Haas (PLR, Bern) « Pilotage des postes de l'administration cantonale », le Conseil-exécutif a notamment complété le budget/PIMF par un chapitre 2.5.2 « Gestion des postes », qui fait état des effectifs réels et cibles par Direction, avec une comparaison par rapport à l'année précédente. Pour ce faire, il se fonde sur l'article 7a de la loi sur le personnel, qui dit toutefois que l'état des postes est porté chaque année à la connaissance du Grand Conseil par le Conseil-exécutif, en même temps que le budget. Pour mettre en œuvre cette base légale de manière concrète et pragmatique, la CFin et la Direction des finances se sont entendues pour que la commission reçoive à la fin de chaque année une liste des effectifs qui recense par Direction et par poste occupé la classe de traitement, le code de fonction et l'intitulé ainsi que le nombre d'équivalents plein temps. Elle consent toutefois à ce que les membres de la CFin rendent cette liste accessible à leurs groupes parlementaires.

3.5 Programme d'allègement (PA) 2018 : avancement de la mise en œuvre

Comme il ressort du BU 2019/PIMF 2020-2022, la mise en œuvre des mesures du programme d'allègement 2018 suit son cours³. Les effets financiers visés initialement divergent peu, au maximum de 5 millions de francs par an, des arrêtés adoptés par le Grand Conseil en novembre 2017. La réduction des postes est plus lente que prévue en 2018 et 2019, avant tout parce que jusqu'à présent, on a pu supprimer moins de postes d'ecclésiastiques qu'anticipé. A partir de 2020, la suppression de postes devrait être plus élevée que planifié dans le PA 2018, la Direction des finances ayant pu s'entendre avec les villes de Berne, de Bienne et de Thoun pour que les tâches d'encaissement des impôts restent de leur ressort et que seules les tâches d'imposition à la source reviennent au canton⁴.

³ BU 2019/PIMF 2020-2022, ch. 5, p. 65 ss.

⁴ PA 2018 : mesure 47.5.2. « Transfert des tâches d'encaissement et d'imposition à la source ».

4 Priorités de la Commission des finances

4.1 Rapport de gestion 2017 – répercussions sur le BU 2019 / PIMF 2020-2022

Compte tenu de l'introduction problématique de MCH2 et de l'échec de l'opinion d'audit défavorable du Contrôle des finances, le Conseil-exécutif a décidé en août 2018 de procéder à des adaptations a posteriori des comptes 2017. Ces adaptations ont permis au Contrôle des finances de recommander à la CFin et au Grand Conseil d'approuver les comptes annuels. Conséquence de ces adaptations : l'exercice présente un excédent de charges de 5 millions de francs au lieu d'un excédent de revenus de 49 millions de francs. Conformément au frein à l'endettement appliqué au compte de résultats, tout excédent de charges doit être compensé dans le budget de la deuxième année qui suit. Comme le bouclage des comptes annuels est intervenu plus tard que d'habitude, il n'a plus été possible de tenir compte de l'excédent de charges dans le présent BU/PIMF du Conseil-exécutif, raison pour laquelle la CFin demande la correction des chiffres présentés.⁵

Dans son rapport concernant le rapport de gestion 2017, la CFin explique également pourquoi l'article en question s'applique, sachant que le canton dispose désormais de fonds propres suite à la réévaluation du patrimoine immobilier⁶. Comme il était prévisible que ce point soit une pomme de discorde entre la CFin et la Direction des finances, la commission a commandé un avis de droit au professeur Bergmann, lequel a conclu que le compte 299 « Excédent/découvert du bilan » était le compte à considérer pour évaluer les fonds propres à l'aune du frein à l'endettement car, à l'instar des fonds propres sous le régime de MCH1, il ne change qu'à la faveur du solde du compte de résultats. En 2017, il affichait un solde négatif de -608,6 millions de francs, ce qui signifie que le canton de Berne ne dispose d'aucuns fonds propres librement disponibles et que l'excédent de charges inscrit dans le rapport de gestion doit être compensé.⁷

4.2 Besoins d'investissement accrus pour les années 2022 à 2027

Le Conseil-exécutif fait valoir des besoins d'investissement fortement accrus pour les années 2022 à 2027. Dans le BU/PIMF actuel, seule la dernière année du plan est concernée ; le budget n'est pas du tout concerné. Il est néanmoins indiqué de se pencher sur le besoin croissant de moyens financiers.

Comme il ressort du plan d'investissement intégré du canton, le Conseil-exécutif prévoit de réaliser, ces dix prochaines années, un grand nombre de projets de construction dans tous les domaines relevant de la compétence du canton, exception faite du secteur de la santé, dont les tarifs intègrent déjà une part d'investissement et en faveur duquel aucune contribution ne sera allouée séparément.⁸ En comparaison de la planification de l'an dernier, le plan d'investissement intégré fait état de besoins accrus de près d'un milliard de francs, ce qui porte les besoins d'investissement globaux pour les années 2019 à 2028 à environ 7 milliards de francs. Si l'on compare ce chiffre avec les moyens disponibles dans le plan financier et que l'on tient compte de

⁵ Cf. ch. 5, propositions.

⁶ Art. 101a, al. 2 ConstC : « L'excédent de charges du rapport de gestion est reporté au budget du deuxième exercice suivant, dans la mesure où il ne peut pas être couvert par le capital propre. »

⁷ Dans sa prise de position concernant le rapport de la CFin sur le rapport de gestion 2017, le Conseil-exécutif indique : « Le Conseil-exécutif a pris acte de la proposition de la CFin et de la motivation qui la justifie. Il ne s'oppose pas à cette proposition de la CFin et il procédera à la compensation de l'excédent de charges du rapport de gestion 2017 dans le budget 2019. Toutefois, il maintient une position différente de celle de la CFin et des experts de celle-ci en ce qui concerne l'application de l'art. 101a, al. 2 ConstC. Compte tenu des contraintes de calendrier, du montant à compenser de 5 millions de francs et des discussions politiques par ailleurs tendues concernant la clôture des comptes de 2017, le Conseil-exécutif a préféré renoncer à demander une contre-expertise. Le Conseil exécutif n'exclut cependant pas de le faire en cas de nouvel excédent de charges et d'examiner de manière approfondie la question de l'application de l'art. 101a, al. 2 ConstC dans le contexte qui se présenterait alors, et de la soumettre à la discussion politique. »

⁸ La mise en œuvre dans le domaine des personnes handicapées interviendra ces prochaines années.

l'écart de planification de 30 pour cent, il en résulte une lacune de financement d'au moins 500 à 700 millions de francs. Le Conseil-exécutif écrit qu'il discutera intensivement de cette question dès l'automne 2018, dans le cadre de la poursuite des travaux de la « voie 2 ».⁹

Si la CFin reconnaît que les besoins d'investissement seront plus importants dans les années à venir par rapport aux années passées, elle trouve étonnant que le plan actualisé de cette année présente encore de nouveaux projets pour un montant de près d'un milliard de francs, ce qui représente une hausse d'un sixième environ. Il se pose la question des arguments avancés pour ajouter ces projets au plan intégré et des bases de planification sur lesquelles ils reposent. Ainsi, par exemple, dans le domaine de l'exécution judiciaire, aucune stratégie applicable n'a encore été soumise au Grand Conseil.¹⁰ Quant à la planification de l'Université, elle repose sur la « stratégie 3012 » datant de 2004 et le besoin accru d'espace par rapport à cette année-là est principalement justifié par l'augmentation du nombre d'étudiants.

Pour combler la lacune de financement, le Conseil-exécutif a esquissé dans le BU 2019 / PIMF 2020-2022 des solutions possibles pour réunir les moyens supplémentaires requis. Les voici¹¹ :

- a. création d'un fonds ;
- b. suppression ou report d'investissements ;
- c. renonciation à la révision de la loi sur les impôts 2021 et à la nouvelle baisse prévue des impôts des personnes morales ;
- d. création de marge de manœuvre financière par l'intermédiaire de nouveaux programmes d'allègement ;
- e. financement au moyen de partenariats public-privé (PPP).

Le Conseil-exécutif proposera vraisemblablement une combinaison de mesures, étant précisé qu'il a d'ores et déjà décidé de la création d'un nouveau fonds et qu'il proposera, lors de la session de novembre, d'y affecter temporairement 55 millions de francs (supplément de revenus résultant des bénéfices de la BNS) à charge des comptes 2018. Dans l'ensemble, le gouvernement estime possible d'utiliser ce fonds à hauteur d'environ 300 millions de francs pour combler la lacune de financement.

Selon toute vraisemblance, combler l'autre moitié de cette lacune de financement s'annonce autrement plus difficile, surtout si les risques financiers se concrétisent au cours des années à venir. La CFin part toutefois du principe que les projets prévus seront encore adaptés au fur et à mesure de leur concrétisation et d'une définition des priorités plus stricte au fil du temps, de sorte qu'une répartition des besoins financiers sur une plus longue période que les six ans prévus semble réaliste.

La commission est également disposée à discuter de divers scénarios et d'une combinaison de mesures pour combler la lacune de financement et attend du Conseil-exécutif qu'il la fasse participer aux travaux de manière appropriée.

Le Conseil-exécutif n'a, pour l'heure, pas encore évoqué deux autres mesures possibles¹² :

- f. suppression ou adaptation des freins à l'endettement prévus par la Constitution ;

⁹ Budget 2019 et plan intégré mission-financement 2020-2022 du canton de Berne, p. 32 s. et p. 58 ss.

¹⁰ En adoptant le point 2 de la motion 024-2018 PBD (Luginbühl-Bachmann, Krattigen) « Le nouveau gouvernement doit soumettre la stratégie de l'exécution judiciaire au Grand Conseil », le Grand Conseil a demandé au Conseil-exécutif de mettre la stratégie de l'exécution judiciaire à l'ordre du jour au Parlement.

¹¹ Budget 2019 et plan intégré mission-financement 2020-2022, ch. 3.3, p. 39.

¹² La CFin complète la liste et fournit des explications sans prendre position sur le fond.

- g. approbation annuelle à la majorité qualifiée du non-respect des freins à l'endettement / de la renonciation à des mesures de compensation.

Frein à l'endettement

La Confédération et nombre de cantons ont introduit les freins à l'endettement au début des années 2000, en réponse au ralentissement de l'économie et à la forte hausse des dettes publiques dans les années 1990.

En comparaison des freins à l'endettement de la Confédération et du canton de Zurich, celui du canton de Berne est formulé de manière très restrictive. Côté bernois, il intervient déjà au niveau de la planification, de sorte que l'approbation d'un excédent de charges du budget requiert une majorité qualifiée au Grand Conseil. Tout excédent de charges des comptes annuels doit immédiatement être imputé au budget de la deuxième année qui suit. Sa répartition sur quatre ans maximum requiert une majorité qualifiée. Les investissements sont également soumis à un frein à l'endettement : tout solde de financement négatif inscrit au budget doit être compensé dans les années du plan financier. Si les comptes annuels présentent un solde de financement négatif, c'est-à-dire qu'un nouvel endettement survient concrètement, il doit être compensé au cours des quatre prochaines années du budget/PIMF. Le Grand Conseil peut décider, à une majorité qualifiée, d'étendre la durée de la compensation à huit ans ou d'y renoncer totalement¹³.

A la Confédération, le frein à l'endettement se fonde sur l'horizon temporel d'un cycle conjoncturel. Ainsi, les dépenses ne doivent pas excéder les recettes sur un cycle entier. En période de récession, le plafond des dépenses peut dépasser celui des recettes, alors qu'en phase de haute conjoncture, l'inverse doit valoir pour tendre à l'équilibre. Un compte d'amortissement permet de contrôler le mécanisme. Concrètement, un excédent de charges inscrit dans les comptes doit être compensé par des excédents de recettes du budget ordinaire au cours des six exercices comptables suivants. Quant au canton de Zurich, il prescrit l'équilibre des comptes à moyen terme, concrètement sur une période de huit ans. Si les comptes présentent un découvert, celui-ci doit être amorti à hauteur d'au moins 20 pour cent par an durant les années suivantes.

Les freins à l'endettement de la Confédération et du canton de Zurich, pour leur part, pilotent seulement le solde du compte de résultats et non les investissements. De plus, ils sont axés à plus long terme et doivent être compensés sur une période de huit ans, et non de quatre. Ils permettent ainsi de mieux réagir aux variations conjoncturelles. De plus, la plupart des mesures n'interviennent que si les comptes annuels sont effectivement déficitaires et non pas déjà lors du processus d'élaboration du budget.

Avec les freins à l'endettement prévus par le canton de Berne à l'heure actuelle, il est difficile d'accepter des déficits et des soldes de financement négatifs sur plusieurs années : le consensus politique prévoyant de budgéter un excédent de charges ou de ne pas compenser un solde de financement négatif devrait tenir sur plusieurs années et serait susceptible d'être remis en question lors de chaque vote au Grand Conseil portant sur le budget et les comptes annuels. Sachant que les besoins d'investissement accrus sont prévus pour une période de six ans, il faudrait même que le consensus tienne au-delà d'une législature. Si un budget ou des comptes annuels devaient soudainement ne pas être adoptés, il faudrait prévoir des mesures radicales à court terme, ce qui pourrait conduire à des rejets plus massifs. Bien qu'il s'agisse d'un processus long et complexe y compris le vote populaire obligatoire, une adaptation intelligente des freins à l'endettement pourrait faciliter le financement des investissements à venir.

Le canton de Berne a réagi aux freins à l'endettement restrictifs en créant, ces dernières années, plusieurs fonds qui permettent d'économiser à l'avance des moyens destinés à financer des in-

¹³ Art. 101a et 101b ConstC.

vestissements futurs. Leur création était et reste toutefois un sujet politique controversé et n'a été possible qu'à des faibles majorités.

4.3 Mise en œuvre de la déclaration de planification Brönnimann

Lors du débat sur le budget de la session de novembre 2017, le Grand Conseil a adopté la déclaration de planification Brönnimann, dont la teneur est la suivante :

Déclaration de planification Brönnimann (pvl, Mittelhäusern) :

Concernant le plan des postes 2018, le pourcentage de postes doit être réduit de 3% dans toutes les Directions durant la période 2019-2021.

En adoptant le BU 2019 / PIMF 2020-2022, le Conseil-exécutif a décidé de mettre en œuvre la déclaration de planification. La réduction des postes doit être répartie de manière linéaire entre les Directions et doit s'intégrer dans les 3 pour cent prévus sur la base du programme d'allègement 2018, ce qui signifie qu'il faudra supprimer encore 80 postes à plein temps d'ici fin 2021. Les chiffres du présent BU/PIMF ne tiennent pas compte de cette suppression de postes.

Administration centrale versus administration décentralisée

La définition du terme « administration centrale » a donné lieu à des discussions. Le Conseil-exécutif a défini l'administration centrale en se fondant sur les descriptions des fonctions-types, si bien que sont comptabilisés comme postes de l'administration centrale tous ceux occupés par des personnes actives dans les coulisses et qui, en règle générale, n'entretiennent aucun contact direct avec la clientèle. Il s'agit d'environ 3 700 équivalents plein temps dans des fonctions dirigeantes, du personnel scientifique et spécialisé, du personnel d'administration, de collaborateurs et collaboratrices des services du personnel, des services de traduction et de terminologie, de l'informatique, des finances, de la révision et du personnel administratif des écoles. Sont ainsi également concernés des postes qui étaient jusqu'à présent considérés comme faisant partie de l'« administration décentralisée ». En ce qui concerne l'administration décentralisée, il s'agit en particulier d'unités d'organisation de la JCE comme les préfectures, les bureaux du registre foncier ou encore les offices des poursuites et des faillites, qui comptent des guichets décentralisés sur l'ensemble du territoire cantonal. Selon l'acception en vigueur jusqu'à présent, le terme d'administration décentralisée était mis en opposition à celui d'administration centrale. L'administration centrale englobe les sept Directions, à la tête desquelles se trouvent les sept membres du Conseil-exécutif, ainsi que la Chancellerie d'Etat, comme indiqué par ailleurs sur le site web de l'administration cantonale¹⁴. Le fait que, par exemple, des offices de la POM comme l'Office de la circulation routière et de la navigation ou le Service des documents d'identité gèrent des bureaux décentralisés dans tout le canton tout en étant comptabilisés sous l'administration centrale montre que la délimitation n'est pas si stricte que cela. En filigrane des débats politiques au long cours autour du thème de la réduction des postes et des économies touchant le personnel revient la sempiternelle question de supprimer des postes dans l'administration centrale dans des domaines qui ne fournissent pas de prestations ayant un impact directement perceptible pour les citoyens et les citoyennes ; il n'est par exemple pas question de couper parmi les cantonniers et les policiers mais plutôt dans le « back office » et dans les dépenses générales.

Même s'il n'existe toujours pas de définition incontestée de l'administration centrale, la CFin part du principe qu'en adoptant la déclaration de planification Brönnimann, le Grand Conseil n'avait pas l'intention d'opérer des coupes claires dans l'administration décentralisée (comme décrit précédemment). De l'avis d'une majorité de la commission, avec sa démarche, le Conseil-exécutif se met en porte-à-faux avec l'exigence contenue dans la motion 036-2017 Knutti (UDC, Weissenburg) « Stop à l'affaiblissement des préfets et des bureaux du registre foncier », adoptée

¹⁴ La page web <https://www.be.ch/portal/fr/behoerden/verwaltung.html> fait état d'une telle distinction entre l'administration centrale et l'administration décentralisée.

lors de la session de novembre 2017 à une forte majorité (89 voix contre 32 et 22 abstentions), qui demande expressément de ne pas centraliser davantage les préfectures et les bureaux du registre foncier.

La majorité de la CFin soutient le Conseil-exécutif dans la mise en œuvre de la déclaration de planification Brönnimann dans les proportions demandées mais exige l'exclusion de l'administration décentralisée.

Réduction linéaire des postes versus réexamen stratégique de l'efficacité

Le Conseil-exécutif a appliqué les directives de réduction des postes aux Directions de manière linéaire en tenant compte de sa définition de l'administration centrale évoquée précédemment. Ces dernières années, la CFin a indiqué plusieurs fois au gouvernement qu'il fallait éviter tant que possible de réduire les postes de manière linéaire pour privilégier si possible des mesures ponctuelles fondées sur un réexamen stratégique. Le Grand Conseil a confirmé cette posture en particulier en adoptant la motion 165-2015 PEV (Kipfer, Münsingen) « Après l'EOS, contrôler l'efficacité du travail administratif » lors de la session de janvier 2016. La CFin est d'avis que le Conseil-exécutif en fait encore trop peu pour répondre à cette motion. Selon l'énoncé de la motion, le gouvernement est en particulier appelé à présenter au Grand Conseil un projet à cet effet, un appel toutefois resté lettre morte jusqu'à présent.

4.4 Gestion des immeubles / facturation des loyers

Dans le cadre du PA 2018, le Conseil-exécutif a demandé que les frais postaux (essentiellement les frais de port du courrier postal) ne soient plus imputés de manière centralisée à la Chancellerie d'Etat mais de manière décentralisée aux Directions, en faisant valoir une incitation à la réduction des coûts si les Directions devaient prendre en charge ces frais. Le Grand Conseil a approuvé cette mesure. Si l'on aboutit effectivement à une réduction des coûts, il se pose la question de savoir si l'on ne devrait pas procéder de pareille manière dans d'autres domaines. Le Conseil-exécutif est d'avis qu'une telle démarche n'est pertinente que si les prestations concernées peuvent effectivement être facturées à des tiers ou qu'il faille en attester les coûts à l'égard d'un tiers. La CFin pourrait envisager de reprendre la discussion sur l'introduction de la facturation des loyers. Bien qu'il s'agisse uniquement d'une facturation interne, la pression sur les coûts pourrait avoir pour effet d'éviter des localisations non judicieuses. Si, par exemple, une unité d'organisation est installée dans des grands bureaux individuels sur un site coûteux et que les coûts sont imputés à son budget, elle pourrait être incitée à chercher d'autres locaux afin d'économiser des coûts ou de les libérer à d'autres fins. Le gouvernement a toutefois averti que l'introduction d'une facturation détaillée des loyers pourrait être une affaire coûteuse et chronophage. Il argumente par ailleurs que la marge de manœuvre des unités d'organisation est limitée, sachant qu'il est rare que des locaux vacants appropriés soient disponibles en temps utile et que de nombreux autres facteurs influencent la recherche de bureaux. Une première tentative d'introduction de la facturation des loyers a été réalisée dans les années 2000 mais a avorté en 2011. L'un des principaux points critiqués déjà à l'époque était le mauvais rapport coûts-utilité.

Après d'intenses débats, la CFin se rallie sur le principe à l'argumentation du Conseil-exécutif et rejette l'idée d'introduire une facturation des loyers. En revanche, la CFin insiste sur la mise en œuvre d'une facturation des coûts immobiliers permettant de calculer et d'attester les coûts par bâtiment.

4.5 Plan intégré mission-financement : davantage d'incertitude

La CFin a déjà abordé par le passé le thème des incertitudes régnant autour des chiffres du plan intégré mission-financement (PIMF),¹⁵ des incertitudes encore clairement renforcées dans ce cycle de planification. La réforme de la péréquation financière entre la Confédération et les cantons, les révisions des lois sur les impôts au niveau fédéral (PF 17) et du canton de Berne (révision de la loi sur les impôts 2021) et la baisse d'impôts pour les personnes physiques fondamentalement demandée par le Grand Conseil avec l'adoption de la motion Schöni-Affolter sont autant de projets, y compris leurs répercussions, clairement chiffrables à hauteur d'environ 260 millions de francs qui n'ont pas été intégrés dans le PIMF.

Si ces projets avaient été pris en considération, le PIMF aurait été fortement négatif et la pression politique aurait été forte de prendre des mesures à l'occasion du débat sur le budget de la session de novembre 2018. Le Conseil-exécutif n'a pas tenu compte de ces projets parce qu'il voulait aborder ces enjeux de politique financière dans sa nouvelle composition à partir de cet automne, ce qui est légitime en soi, estime la CFin. Cela étant, il y a toutefois lieu de considérer que les soldes de financement des années 2019 à 2021, qui oscilleront entre 7 millions et 1 million de francs, seront à peine positifs. Il est impératif d'agir car la probabilité de voir la plupart de ces réformes se réaliser s'élève à plus de 50 pour cent. Vient s'y ajouter que les valeurs indiquées pour les revenus se fondent sur une progression continue des recettes fiscales basée sur une poursuite de la croissance économique, alors qu'elle est tout sauf certaine.

Ci-après les baisses de recettes annuelles susceptibles d'intervenir ces prochaines années :

- réforme de la péréquation financière de la Confédération :
estimations pour 2020 : -50 mio. / 2021 : -100 mio. ; 2022 : -150 mio. CHF
- révisions des lois sur les impôts de la Confédération « PF 17 » et du canton de Berne « révision de la loi sur les impôts 2021 » : estimations pour 2021 : -75 mio. / 2022 : -75 mio. CHF
- baisse d'impôts pour les personnes physiques / motion Schöni-Affolter (pvl) :
estimations pour 2021 : -34 mio. / 2022 : -34 mio. CHF

Le tableau 7 montre clairement que les baisses de recettes attendues feraient plonger le solde de financement dans le rouge vif si l'on tient compte des chiffres actuels du plan.

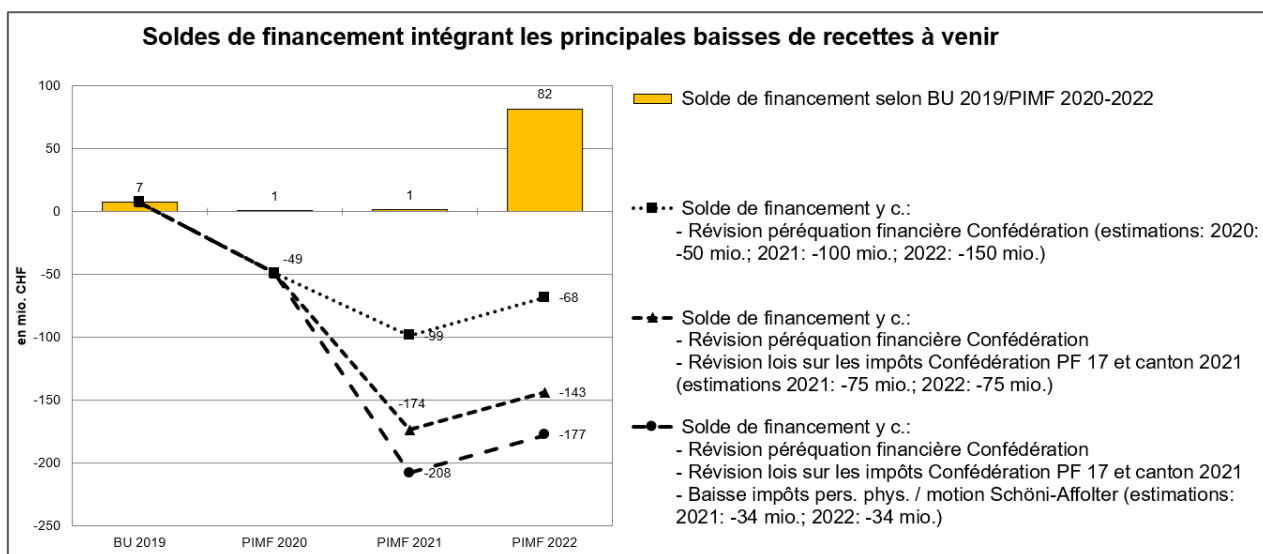


Tableau 7 : Comparaison des soldes de financement des exercices 2019-2022 intégrant les estimations des principales baisses de recettes à venir (en mio. CHF)

¹⁵ Cf. Rapport de la CFin concernant le budget 2017 et le PIMF 2018-2020 du 26 octobre 2016, ch. 4.4, p. 22 s.

5 Propositions et déclarations de planification concernant le BU 2019/PIMF 2020-2022

5.1 Propositions concernant le budget 2019

1. L'excédent de charges du rapport de gestion 2017 doit être compensé avec l'excédent de revenus du budget 2019, ce qui réduit l'excédent de revenus budgété de 5 millions de francs pour l'établir à 83 millions de francs.

2. La Commission des finances propose au Grand Conseil d'approuver le budget 2019 avec les valeurs-repères suivantes :

• Excédent de revenus dans le compte de résultats	83,0 mio. CHF
• Investissement net (y c. financements spéciaux)	436,0 mio. CHF
• Solde de financement	7,2 mio. CHF
• Quotité d'impôt	3,06
• Cadre du nouvel endettement (limite de crédit)	800,0 mio. CHF
• Report du compte de résultats de l'Office des ponts et chaussées de la TTE au Fonds des rives des lacs et des rivières	1,7 mio. CHF

Les valeurs-repères correspondent aux chiffres du Conseil-exécutif figurant à la page 68 du BU 2019/PIMF 2020-2022 si l'on tient compte de la proposition 1.

5.2 Déclaration de planification concernant le budget 2019/PIMF 2020-2022

La majorité de la CFin soutient le Conseil-exécutif dans la mise en œuvre de la déclaration de planification Brönnimann dans les proportions demandées mais exige l'exclusion de l'administration décentralisée (préfectures, arrondissements administratifs, bureaux du registre foncier, offices des poursuites et des faillites, autorités de protection de l'enfant et de l'adulte).

5.3 Déclaration de planification concernant le PIMF 2020-2022

La compensation du renchérissement octroyée au personnel cantonal doit être intégrée de manière appropriée dans les chiffres des exercices du plan 2020-2022.

5.4 Proposition relative au plan intégré mission-financement (PIMF) 2020-2022

La CFin propose au Grand Conseil d'adopter le plan intégré mission-financement 2020-2022.

Annexe 1 – Liste des tableaux

Tableau 1 : Principaux indicateurs des quatre exercices 2019–2022 (en mio. CHF).....	5
Tableau 2 : Compte de résultats des années 2013-2022 (en mio. CHF)	6
Tableau 3 : Compte des investissements des années 2013-2022 (en mio. CHF, y c. financements spéciaux)	6
Tableau 4 : Plan d'investissement 2019–2028 (en mio. CHF).....	7
Tableau 5 : Solde de financement des exercices 2013-2022 (en mio. CHF).....	8
Tableau 6 : Vue d'ensemble des mesures salariales 2013-2022 (en % de la masse salariale).....	9
Tableau 7 : Comparaison des soldes de financement des exercices 2019-2022 intégrant les estimations des principales baisses de recettes à venir (en mio. CHF).....	16

Annexe 2 – Glossaire

Autofinancement : L'autofinancement correspond à la somme du solde du compte de résultats et des amortissements.

BU : budget.

Compte de résultats : Le compte de résultats (anciennement « compte de fonctionnement ») indique les charges et les revenus d'un exercice et présente ainsi la nature du résultat, son montant et ses sources. Le résultat correspond à un bénéfice si les revenus sont excédentaires, et à un déficit si les charges prédominent, ce qui signifie que le canton s'endette, à savoir qu'il doit recourir à l'emprunt pour couvrir ses dépenses.

Compte des investissements : Le compte des investissements comprend toutes les dépenses et les recettes pour l'affectation durable de fonds publics généraux à des biens du patrimoine, dont la durée d'utilisation s'étend sur plusieurs années et qui servent à accomplir une tâche publique.

Degré d'autofinancement : Le degré d'autofinancement, exprimé en pourcentage des investissements nets, met en regard l'autofinancement et les investissements nets. Un degré d'autofinancement supérieur à 100 pour cent signifie que l'excédent de revenus et les amortissements réalisés sur le patrimoine administratif dépassent les investissements nets. Si le degré d'autofinancement est inférieur à 100 pour cent, le canton doit contracter de nouvelles dettes.

Endettement brut I : L'endettement brut comprend les engagements courants, les dettes à court, moyen et long termes et les engagements envers des entités particulières.

Endettement brut II : L'endettement II comprend l'endettement I plus les provisions.

Frein à l'endettement : Le frein à l'endettement a pour but de maintenir l'équilibre des finances cantonales. Cet équilibre est réalisé quand le compte de fonctionnement n'est pas déficitaire et que les investissements nets peuvent être financés par des fonds propres à moyen terme. Le frein à l'endettement, inscrit dans la Constitution bernoise du 6 juin 1993, se compose de trois éléments : le frein à l'endettement appliqué au compte de fonctionnement (art. 101a ConstC), le frein à l'endettement appliqué au compte des investissements (art. 101b ConstC) et le frein à l'augmentation des impôts (art. 101c ConstC).

IPSAS : Les « *International Public Sector Accounting Standards* » sont des normes comptables internationales du secteur public publiées par l'« International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) ». Tout comme les comités à l'origine des normes IAS (International Accounting Standards) et des Recommandations suisses relatives à la présentation des comptes (Swiss GAP RPC), l'IPSASB est un comité reposant sur une large représentation, qui examine avec professionnalisme les questions de comptabilité publique au niveau international. L'IPSASB comprend des représentants de différents Etats, de la Banque mondiale, du Fonds monétaire international et d'autres milieux intéressés.

LFP : loi sur le pilotage des finances et des prestations.

MCH2 : Modèle comptable harmonisé pour le canton et les communes. Il s'agit de l'actualisation du MCH1. Le budget 2017 et le plan intégré mission-financement 2018-2020 sont les premiers élaborés selon les directives du MCH2 (cf. ch. 4. 2 du présent rapport).

Patrimoine administratif : Le patrimoine administratif compte les actifs qui servent directement à l'exécution des tâches publiques et qui ne sont donc pas réalisables (p. ex. bâtiments administratifs, routes).

Patrimoine financier : Le patrimoine financier comprend les actifs qui peuvent être vendus sans entraver l'exécution des tâches publiques, en particulier les valeurs à revenu fixe, les prêts, les participations, les biens-fonds et le matériel que le canton a acquis pour faire fructifier ses capitaux ou pour constituer des réserves.

PIMF : plan intégré mission-financement.

Principe de l'image fidèle : Le principe de l'image fidèle est un principe comptable supérieur qui impose que les processus financiers soient présentés de manière fidèle aux faits. En application de ce principe, les normes IPSAS exigent qu'en matière de réévaluation (retraitement), tous les

postes du bilan qui font état d'évaluations s'écartant des valeurs effectives soient réévalués. Cette procédure entraîne une dissolution de toutes les réserves latentes constituées par le passé et, partant, donne lieu dans la plupart des cas à une réévaluation.

Retraitement : Le retraitement consiste en une réévaluation systématique de tous les postes du bilan selon les nouveaux principes comptables et d'évaluation. Dans le canton de Berne, le retraitement vise à faire figurer dans le bilan d'ouverture au 1^{er} janvier 2017 l'ensemble des adaptations (corrections d'évaluation) qui résultent de l'application des nouveaux principaux comptables et d'évaluation. Les adaptations ne sont pas effectuées par l'intermédiaire du compte de résultats mais apportées directement au bilan, pour garantir la permanence et la comparabilité du compte de résultats, ainsi que pour respecter le principe de transparence.

RG : rapport de gestion.

Solde de financement : Le solde de financement se calcule sur la base de l'autofinancement moins les investissements nets. Un solde positif (excédent de financement) signifie que tant les dépenses de consommation que les investissements nets ont pu être financés intégralement par des fonds propres. Lorsque le solde de financement négatif dépasse le volume des investissements nets, cela signifie que des dépenses de consommation ont été financées dans les mêmes proportions par l'emprunt.

Tableau des flux de trésorerie : Le tableau des flux de trésorerie met en regard la hausse et la baisse des liquidités sur une période donnée.