

Services parlementaires du Grand Conseil
Postgasse 68
Case postale 562
3000 Berne 8
Téléphone+41 (0)31 633 75 81
Téléfax +41 (0)31 633 75 88
www.be.ch/gr

Rapport de la Commission des finances



sur

le rapport de gestion 2017

Version du 29.10.2018

Version définitive

Table des matières

1	Synthèse	3
2	Méthode de travail de la Commission des finances	4
3	L'essentiel en bref.....	6
3.1	Compte de résultats.....	6
3.2	Compte des investissements	7
3.3	Bilan : Endettement brut et capital propre / découvert du bilan	9
3.4	Comparaison avec les comptes d'autres cantons	11
4	Comptes annuels 2017.....	12
4.1	Introduction du modèle MCH2/IPSAS	12
4.1.1	Rappel des faits.....	12
4.1.2	Budget 2017	13
4.1.3	Rapport de gestion 2016	13
4.2	Approbation du rapport de gestion 2017	15
4.2.1	Déroulement chronologique.....	15
4.2.2	Attestation du Contrôle des finances	16
4.2.3	Frein à l'endettement appliqué au compte de résultats	20
4.2.4	Conditions d'approbation du rapport de gestion 2017 : Appréciation de la CFin	21
4.2.5	Suite de la procédure.....	22
5	Propositions de la Commission des finances au Grand Conseil.....	24
	Annexe 1: Glossaire	26
	Annexe 2: Liste des tableaux.....	27

1 Synthèse

Les comptes 2017 ont été pour la première fois établis selon les principes et les recommandations comptables du modèle MCH2/IPSAS. Compte tenu de l'introduction de ce dernier, ainsi que l'autonomisation des trois établissements psychiatriques cantonaux au 1^{er} janvier 2017, la comparaison entre le résultat des comptes annuels 2017 et celui des années précédentes n'est possible qu'en partie. Il y aura lieu d'en tenir compte, pour porter un jugement politique sur les chiffres ci-après.

L'examen préalable du rapport de gestion 2017 a été marqué par les questions et les discussions entourant l'introduction du modèle MCH2/IPSAS. Le Contrôle des finances a estimé que les comptes 2017 présentaient un tel nombre d'erreurs essentielles et globales qu'il devait prononcer une opinion d'audit défavorable, une situation qui, à notre connaissance, ne s'est jamais produite en Suisse. Le Conseil-exécutif n'était pas d'accord avec l'audit du Contrôle des finances. Ce n'est que grâce à l'intervention de la Commission des finances (CFin) qu'il a été possible de convaincre le Conseil-exécutif de procéder à quelques modifications importantes dans les comptes annuels. Ainsi, le Contrôle des finances a finalement pu proposer d'accepter les comptes annuels, tout en maintenant son opinion d'audit défavorable. Les erreurs restantes n'ayant pu être corrigées à temps avec les ressources disponibles, un renvoi des comptes annuels n'aurait pas eu de sens. Les modifications adoptées se sont traduites par des comptes annuels présentant non plus un excédent de 49 millions de francs mais désormais une légère perte de 5 millions de francs. Les discussions et corrections partielles ayant entraîné des retards, le rapport de gestion 2017 n'a pu être inscrit qu'à l'ordre du jour de la session de novembre 2018 du Grand Conseil.

La publication des constatations du Contrôle des finances a placé la CFin, en sa qualité de commission de surveillance exerçant la haute surveillance sur les finances cantonales, face à un défi particulier. Elle s'est laissée guider en l'occurrence par le principe consistant à ne pas négliger ses devoirs et à ne rien omettre, tout en gardant à l'esprit les intérêts généraux du canton. C'est dans ce contexte que s'inscrit le compte-rendu ci-après.

Dans le présent rapport, la CFin présente, sous forme de synthèse, son point de vue sur l'introduction du modèle MCH2/IPSAS et ses antécédents dans le canton de Berne, faisant ainsi toute la lumière sur un projet mis en œuvre presque exclusivement à l'abri des regards publics alors qu'il présente une grande importance pour le canton de Berne.

En dépit de toutes les lacunes des comptes annuels 2017, il convient de constater qu'il n'y a pas eu d'atteintes aux compétences en matière de dépenses ni d'actes financièrement préjudiciables au canton de Berne.

La CFin est soulagée et reconnaissante du fait que les acteurs impliqués, notamment le Conseil-exécutif et le Contrôle des finances aient fini par trouver un terrain d'entente, et soumis au Parlement des comptes annuels dont ils recommandent l'approbation. La CFin attend du gouvernement et de l'administration qu'ils tirent les leçons des erreurs commises lors du passage au MCH2. Vu les mesures arrêtées et engagées, la CFin estime désormais que tel est le cas.

2 Méthode de travail de la Commission des finances

Le rapport de gestion rend compte des activités de l'administration et de la gestion financière d'une année civile, conformément aux règles énoncées à l'article 63 de la Loi sur le pilotage des finances et des prestations (LFP). L'article 101 de la Constitution du canton de Berne (ConstC) prescrit en outre une gestion des finances économe, efficace, adaptée à la conjoncture et conforme au principe du paiement par l'utilisateur, ainsi que des finances équilibrées à moyen terme. Le rapport de gestion est établi selon les règles de la nouvelle gestion publique NOG au moyen du système d'informations financières FIS 2000. Il se subdivise en trois volumes, à savoir: le "Rapport de gestion 2017 du canton de Berne, les comptes annuels de l'exercice 2017 et l'annexe», le «compte-rendu politique» et les «Groupes de produits, y compris les comptes spéciaux et financements spéciaux ».

Conformément à l'article 76, lettre b de la Constitution du canton de Berne (ConstC), à l'article 63, alinéa 5 en relation avec l'article 75, alinéa 1, lettres f et h de la loi sur le pilotage des finances et des prestations (LFP) et à l'article 50 de la loi sur le Grand Conseil (LGC), l'approbation du rapport de gestion relève de la compétence du Grand Conseil. Il approuve en particulier :

- le solde du compte de résultats du canton,
- le solde du compte des investissements du canton,
- les capitaux propres et le découvert du bilan,
- les crédits supplémentaires et les dépassements de crédit.

Selon l'article 36, alinéa 3, lettre c du Règlement du Grand Conseil, la Commission des finances (CFin) préavise le rapport de gestion. Suite à l'introduction du nouveau modèle MCH2/IPSAS, l'examen du rapport de gestion 2017 a été reporté de la session de juin – au cours de laquelle il est normalement examiné – à la session de septembre. En raison de modifications qui ont dû y être apportées après son adoption ordinaire par le Conseil-exécutif, son examen par le Grand Conseil a dû être reporté une deuxième fois avant de pouvoir être inscrit définitivement à l'ordre du jour de la session de novembre 2018. Ces reports ont conduit la Commission des finances à élaborer simultanément les rapports concernant le budget et le BU/PIMF 19/20-22, ce qui a constitué une mission complexe en raison d'un calendrier très serré.

Dans son rapport sur le rapport de gestion, la CFin présente une synthèse des informations qui lui semblent les plus importantes et elle motive sa proposition concernant le rapport de gestion du canton de Berne. Dans le cadre de leur examen préalable, les sections de la CFin ont traité les chapitres du rapport relevant de leur compétence et formulé des questions à l'attention du Conseil-exécutif et des Directions, questions auxquelles il a été répondu par écrit. En outre, la Directrice des Finances était présente lors de la séance du 14 juin relative au rapport de gestion pour répondre aux questions de la CFin et fournir des explications. La Commission des finances a alors examiné le rapport de gestion lors de plusieurs séances. Elle a achevé cet examen le 29 octobre 2018 et adopté le présent rapport *y compris les propositions*.

Dans le cadre de l'examen préalable du rapport de gestion 2017, la Commission des finances a s'est fondée sur utilisé les documents essentiels suivants :

- Rapport de gestion et comptes annuels de l'exercice 2017 en trois volumes, épreuve du 25 avril 2018
- Rapport de gestion et comptes annuels de l'exercice 2017 en trois volumes, version blanche du 16 août 2018
- Rapport du Contrôle des finances sur les comptes annuels au 31 décembre 2017, ainsi que rapport complet du 4 mai 2018 sur l'examen des comptes annuels au 31 décembre

2017 (y compris les prises de position des Directions), complété par les informations orales du directeur du Contrôle des finances lors de plusieurs séances de la CFin

- Rapport du Contrôle des finances concernant les comptes annuels au 22 août 2018
- Réponses écrites aux questions de la Commission des finances concernant le rapport de gestion 2017 par les Directions et la Chancellerie d'Etat ainsi qu'explications complémentaires de la Directrice des finances et de collaborateurs et collaboratrices de la Direction des finances lors de plusieurs séances de la CFin

La Commission des finances n'a pas examiné toutes les parties du rapport de gestion 2017. Du fait de ses compétences spécifiques, la Commission de gestion (CGes) préavise le rapport d'activité des Services parlementaires et celui du Bureau pour la surveillance de la protection des données. La Commission de justice (CJus) examine les parties des autorités judiciaires et du Ministère public, qui sont devenues autonomes dans le cadre de la réforme de la justice au 1^{er} janvier 2011. Le rapport de l'Université, qui a été détachée des comptes du canton au 31 décembre 2012, ainsi que les rapports de la Haute école spécialisée bernoise et de la Haute école pédagogique germanophone, qui n'en font plus partie non plus, sont quant à eux examinés par la Commission de la formation (CFor).

3 L'essentiel en bref

La Commission des finances renonce à une présentation détaillée des comptes annuels 2017 et se limite à une analyse des valeurs de référence financières les plus importantes. Les vues d'ensemble détaillées et les descriptions complètes se trouvent dans le rapport de gestion 2017.

Valeurs de référence (en mio CHF)	Compte 2016	Budget 2017	Compte 2017	Ecart par rapport au budget		Ecart par rapport à l'année précédente	
				en %	en CHF	en %	en CHF
Charges	10'666.4	10'841.9	11'303.3	4.3%	461.1	6.0%	636.6
Revenus	10'887.6	10'939.4	11'298.3	3.3%	358.6	3.8%	410.4
Solde du compte de résultats	221.2	98.5	-5.0	-105.1%	-103.6	-102.3%	-226.2
Investissements nets	439.5	456.3	465.4	2.0%	9.1	5.9%	25.5
Solde de financement	139.2	8.0	4.1	-48.3%	-3.1	-97.0%	-135.2
Degré d'autofinancement (en %)	131.7%	101.8%	100.9%	-0.9%	-	-23.4%	-
Endettement brut I	7'036.0	7'125.6	6'808.2	-4.5%	-1249.8	-3.2%	-227.8
Endettement brut II	8'899.9	9'134.1	8'669.6	-5.1%	-464.5	-2.6%	-229.0

Tableau 1 : Aperçu des valeurs de référence financières des comptes 2017 ainsi qu'écarts par rapport au budget 2017 et à l'année précédente

3.1 Compte de résultats

Le compte de résultats 2017 boucle avec un déficit de 5 millions de francs et se situe donc près de 104 millions de francs en dessous du montant de 98,5 millions de francs inscrit au budget.

Les charges sont supérieures de 461 millions de francs (+4,3%) à ce qui était inscrit au budget 2017 et ont augmenté de 636,6 millions de francs par rapport à l'année 2016 (+6%). Les chiffres ne se sont pas présentés dans les mêmes proportions du côté des recettes. Les recettes ont excédé le montant planifié pour 2017, ainsi que le résultat de 2016 de respectivement 3,3 et 3,8 pourcent, ce qui explique le solde négatif.

Les principaux écarts (supérieurs à 10 millions de francs) entre le budget et les comptes annuels 2017 sont résumés dans le tableau ci-après :

Détériorations du budget (en millions de CHF)	
Amortissements plus importants	-227.5
Attributions plus importantes à la réserve de politique financière (Fonds des distributions du bénéfice de la BNS)	-60
Attributions plus importantes aux fonds des financements spéciaux	-32
Planifications sectorielles (services de base TIC)	-10
<i>Facteur de correction au niveau cantonal ¹</i>	<i>-136</i>

¹ Le facteur de correction au niveau cantonal est un revenu fictif, inscrit chaque année dans le budget pour augmenter l'exactitude de celui-ci. Au plan comptable, le montant est inscrit dans le groupe de matières Subventions acquises, et il est uniquement pris en compte dans la comptabilité financière, c'est-à-dire en dehors des groupes de produits, à titre de recette supplémentaire. Dans les comptes annuels, le facteur de correction est biffé. Il n'y a pas de réelle détérioration du budget.

Améliorations du budget (en millions de CHF)	
Revenus fiscaux plus importants (y. compris parts aux revenus de la Confédération)	+123
Contributions cantonales moins importantes	+105
Patentes, concessions, ainsi que taxes et redevances plus importantes	+101
Revenus financiers plus importants	+38

Comme le montre le tableau 2, le rapport de gestion 2017 représente le deuxième en 10 ans à faire état d'un déficit, après celui de l'année 2012. Le présent déficit de cinq millions de francs ne présente cependant pas de similitude avec la situation d'il y a cinq ans, lorsque les dépenses ont dépassé les recettes de près de 198 millions de francs. Ce que montre également le solde de financement qui reste positif avec un excédent de 4,1 millions de francs. Cela signifie que le canton a financé l'ensemble de ses investissements entièrement avec ses fonds propres.

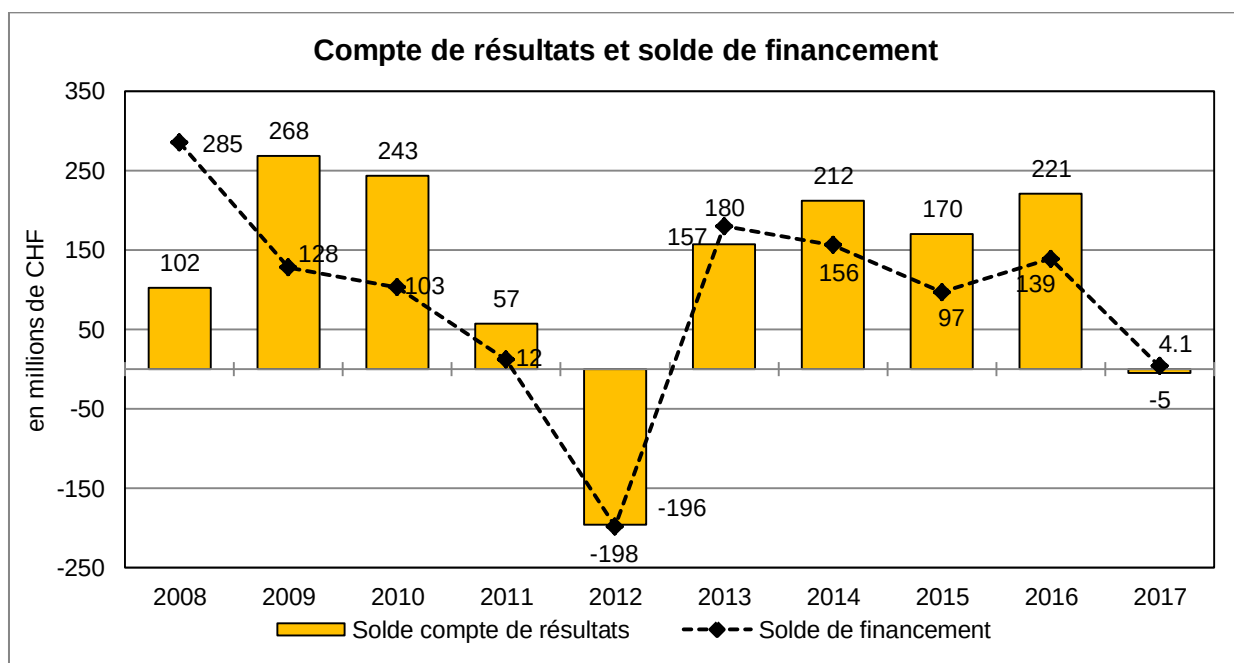


Tableau 2 : Solde du compte de résultats et solde de financement, 2008 – 2017

3.2 Compte des investissements

Le compte des investissements (y compris les investissements financés par des fonds) présente d'un côté, des dépenses d'un montant de quelque 650 millions de francs et de l'autre, des recettes de près de 185 millions de francs, ce qui a entraîné des investissements nets de 465 millions de francs. C'est la première fois depuis 2012 qu'ils ont augmenté par rapport à l'exercice précédent (+26 millions de francs). Il en va autrement pour les investissements bruts : ils ont continué à chuter – de plus de 111 millions de francs – pour s'établir à 650 millions de francs, atteignant ainsi le niveau leur plus bas des dix dernières années. Les investissements bruts se sont situés également en dessous des prévisions budgétaires, de près de 55 millions de francs. De moindres dépenses concernant l'achèvement du réseau des routes nationales et les contributions d'investissement à l'Office des eaux et des déchets (OED) expliquent pourquoi les ressources inscrites au budget pour les investissements n'ont pas été entièrement exploitées.

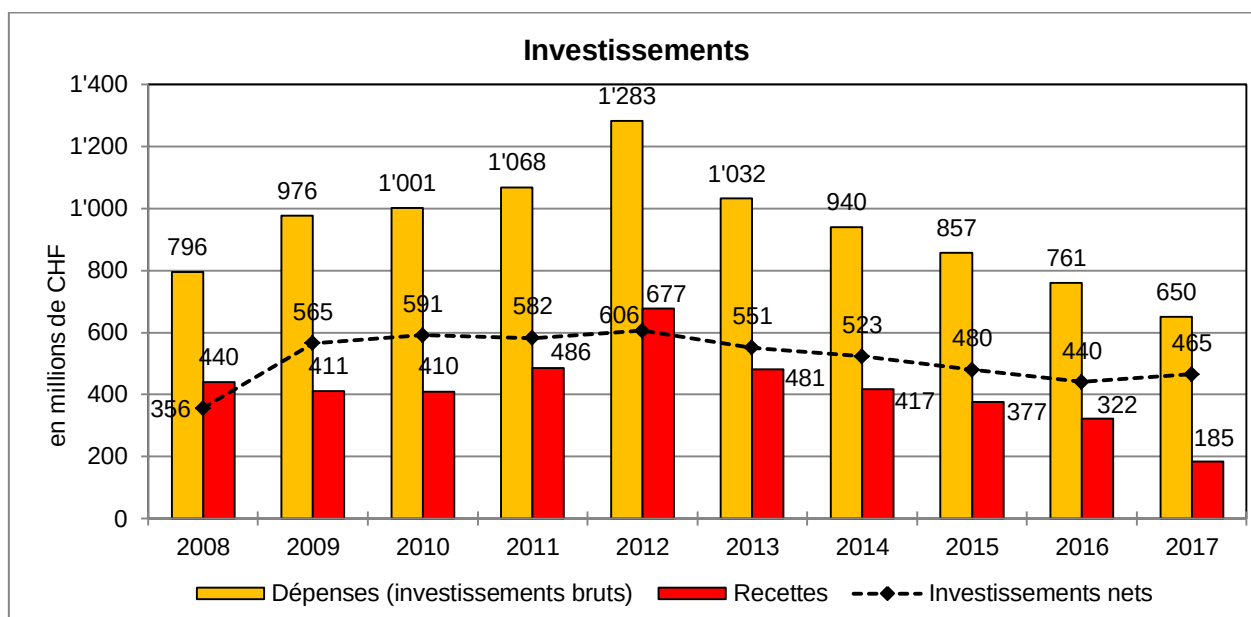


Tableau 3 : Compte des investissements, 2008 – 2017

Investissements ordinaires et financements spéciaux

En matière d'investissements, il convient de distinguer entre les investissements financés par les moyens ordinaires et ceux assumés par les financements spéciaux. Ces derniers proviennent essentiellement de fonds, qui ont été créés à la fin des années 2000, pour apporter des mesures correctives à la conception très restrictive du frein à l'endettement. Les excédents doivent toujours servir mécaniquement à la réduction de la dette. Or, la création de fonds permet malgré tout de mettre en réserve des moyens financiers affectés à l'accomplissement de tâches futures bien déterminées. Les prélèvements opérés à partir du fonds étaient auparavant reportés pour une même valeur sur les amortissements, de sorte qu'elles étaient sans incidence sur le solde. Les financements spéciaux sont certes, également sans effet sur le solde, mais ils ont une incidence sur les liquidités et peuvent avoir des conséquences sur l'endettement. Les moyens inscrits dans le fonds sont seulement indiqués à des fins comptables mais ne sont pas disponibles dans les faits. Bien que le fonds ait été alimenté, ces moyens ont été utilisés pour amortir la dette. Si des prélèvements sont opérés, les montants correspondants doivent être disponibles simultanément, soit sous forme de liquidités, soit par des achats sur le marché des capitaux.

La mise en œuvre du MCH2 devrait normalement entraîner une adaptation de l'utilisation des fonds. Tous les investissements devraient faire l'objet d'un amortissement après leur durée d'utilisation. Simultanément, les prélèvements effectués sur le fonds ne devraient pas dépasser le montant des amortissements comptabilisés parallèlement. Une telle méthode est toutefois en contradiction avec le but visé par la création des fonds, à savoir améliorer le compte de résultats pour contrebalancer le frein à l'endettement. A l'issue de longues discussions, le Conseil-exécutif et la Commission des finances se sont mis d'accord pour traiter comme avant, c'est-à-dire selon les modalités de CMH1, les projets financés par des fonds, de les amortir à 100 pourcent l'année de leur lancement et parallèlement de les sortir du fonds. Comme cela représente une différence par rapport aux exigences du MCH2, il convient de l'inscrire dans la loi comme une modification technique. Cette modification sera illustrée dans la révision de l'OFP en 2018. Elle est d'ailleurs également prévue dans le cadre de la révision de la LFP, qui est actuellement en procédure de co-rapport interne à l'administration et qui devrait entrer en vigueur en 2020. Pour l'année 2017, la méthode appliquée l'a été une seule et unique fois. Elle a eu un effet très positif mais unique lui aussi sur le compte de résultats. Le revers de la médaille est qu'elle constitue à long terme

une charge financière. La CFin et le Contrôle des finances ont estimé que cette méthode n'était pas adéquate, mais qu'elle ne doit plus être modifiée, au titre d'exception unique.²

Le frein à l'endettement ne s'applique au compte des investissements que si la quote-part de l'endettement II³ est supérieure à 12 pour cent. Alors que cette quote-part s'était approchée de la limite des 12 pour cent dans les comptes annuels 2011 et 2014, elle se situe depuis 2015 largement au-dessus de 15 pour cent. Pour atteindre de nouveau les 12 pour cent, le canton devrait de désendetter fortement ou connaître une augmentation significative du revenu cantonal.

Le Fonds dit de la dîme hospitalière est un exemple de financements spéciaux. Fin 2011, le Grand Conseil a attribué pour la dernière fois des ressources provenant de ce fonds pour des projets qui sont, depuis lors, en cours de réalisation. Etant donné que les progrès concernant le Centre hospitalier de Bienne et l'Hôpital de l'Île à Berne n'avançaient pas conformément aux plans, seuls 20 millions de francs ont été prélevés, au lieu des 27 millions initialement prévus. Ce prélèvement a été comptabilisé tant dans la planification (27 millions de francs) que dans les comptes (20 millions de francs) comme revenu. La charge d'amortissement ne pèsera toutefois sur les résultats que dans les années à venir. Il existe par ailleurs d'autres financements spéciaux de taille plus modeste, p. ex. l'Office de l'agriculture et de la nature et au beco (économie bernoise) au sein de la Direction de l'économie publique.

Le Fonds de couverture des pics d'investissement, appelé Fonds d'investissement, constitue un autre cas spécial. Il est mentionné comme partie des investissements ordinaires, mais son exploitation est la même que pour les financements spéciaux. Les prélèvements sont également amortis immédiatement à 100%. Le Fonds d'investissement n'influence ainsi pas le résultat des comptes. En 2017, on a renoncé à prélever du fonds les 7,75 millions de francs qui étaient inscrits à cette fin dans le budget. A fin 2017, son niveau s'établit à 282,5 millions de francs. Ces ressources sont prévues pour le financement partiel des projets d'aménagement routier dans les régions d'Aarwangen-Langenthal Nord et de Berthoud-Oberburg-Hasle.

3.3 Bilan : Endettement brut et capital propre / découvert du bilan

En 2017, l'endettement brut I et l'endettement brut II – encore calculés selon les méthodes du MCH1 – ont accusé de baisses, le premier de 228 millions, le second de 229 millions de francs. L'endettement brut diminue ainsi plus fortement que ne le laisse supposer le solde de financement d'un montant de plus de 4,1 millions de francs. Ces écarts ordinaires sont les conséquences d'opérations financières qui ne se répercutent pas toujours en même temps sur les résultats et sur les liquidités à la date du bilan au 31 décembre 2017.

² Les détails concernant la gestion des financements spéciaux et des préfinancements sont présentés au ch. 4.2.2

³ La quote-part de l'endettement II correspond à l'endettement II divisé par le revenu cantonal.

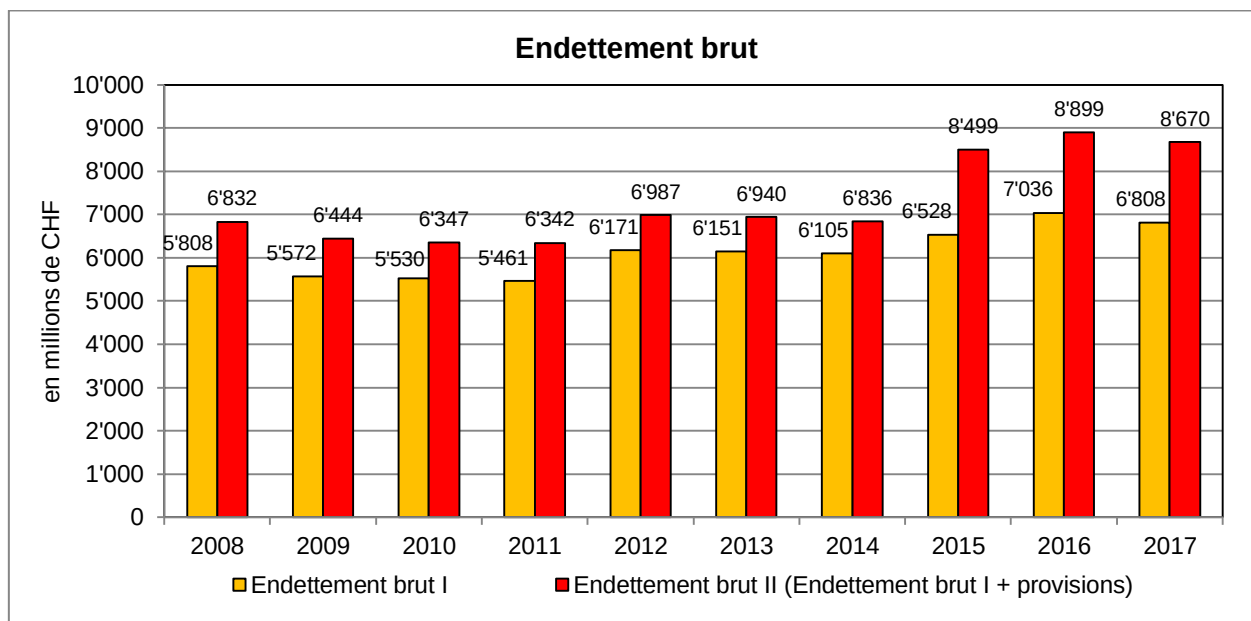


Tableau 4 : Endettement brut I et II, 2008 – 2017

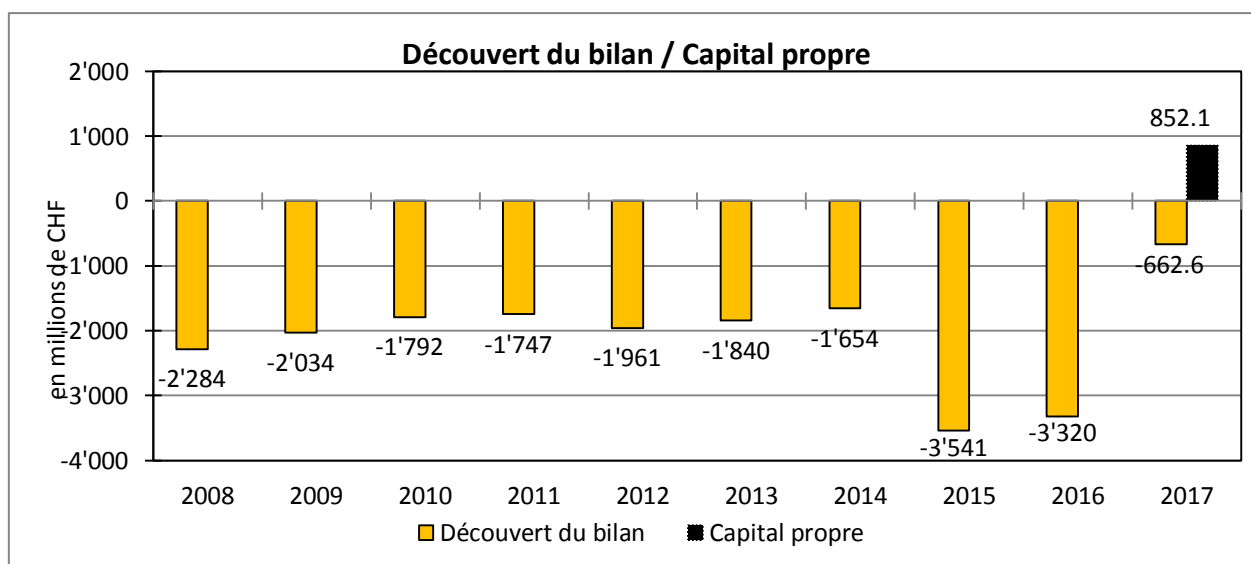


Tableau 5 : Découvert du bilan / Capital propre, 2008 – 2017

Le tableau 5 présente le capital propre et le découvert du bilan. Sous MCH1, le canton de Berne affichait un capital propre de zéro et un découvert du bilan considérable. Sous MCH2, le canton a procédé à une réévaluation (appelé Restatement). L'actif du bilan, selon l'ancien droit a été amélioré de près de 5 milliards de francs, ce qui a permis d'éliminer le déficit du bilan selon l'ancien droit, et au canton de disposer désormais d'un capital propre au sens large. Toutefois, les termes « capital propre » et « découvert du bilan » n'ont pas la même signification selon MCH1 et MCH2. Dans le cadre du premier, les comptes affichaient soit un capital propre soit un découvert du bilan. De plus, les valeurs ne pouvaient être influencées que par le résultat de l'exercice en cours. Un excédent conduisait à une amélioration des chiffres, un déficit à leur détérioration. Dans le cas du MCH2, les capitaux propres comportent un ensemble de groupes de comptes, raison pour laquelle il existe désormais un Etat du capital propre, qui met en évidence la modification de celui-ci. Le groupe de comptes « Capital propre » présente toutefois encore le compte Excédent/Découvert du bilan, que modifie le solde du compte de résultats et qui fait donc partie du capital propre au sens strict. En 2017, le canton de Berne affiche un découvert du bilan

de 662,6 millions de francs. Ainsi, avec le MCH2, le canton de Berne ne dispose pas non plus de capital généré par ses propres moyens et librement disponible.⁴ Au 31.12.2017, le capital propre du canton – d'un montant de 852 millions de francs – se compose de fonds et réserves à affectation déterminée (1515 millions de francs) et de la perte résultant du bilan de 663 millions de francs.

3.4 Comparaison avec les comptes d'autres cantons

Dans le rapport de de l'institut BAKBASEL sur l'Examen des offres et des structures (EOS) 2014, les cantons de Berne, de Zurich, de Saint-Gall, de Lucerne, de Vaud, des Grisons et de Fribourg constituent ce qu'il est convenu d'appeler le « peer group », autrement dit un ensemble de cantons qui sont comparables au canton de Berne de par leur structure et/ou leur taille.

Canton	Charges		Solde de l'exercice en cours (résultat)	
	2016	2017	2016	2017
Berne	10 666 mio.	11 303 mio.	Excédent de 221 mio.	Déficit de 5 mio.
Zurich	14 739 mio.	15 224 mio.	Excédent de 390 mio	Excédent de 367 mio
Saint-Gall	4 874 mio.	5 444 mio.	Excédent de 8 mio	Excédent de 152 mio
Lucerne	3 704 mio.	3 659 mio.	Déficit de 49 mio	Déficit de 38 mio
Vaud	9 639 mio.	10 004 mio.	Excédent de 286 mio	Excédent de 265 mio
Grisons	2 445 mio.	2 391 mio.	Déficit de 51 mio	Excédent de 129 mio
Fribourg	3 545 mio.	3 530 mio.	Déficit de 76 mio	Excédent de 16 mio

Source : Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances (CDF) (www.fdk-cdf.ch/Finanzdaten)

Dans les cantons comparables, pour l'exercice 2017, seul le canton de Lucerne affiche un résultat négatif avec le canton de Berne pour l'exercice 2017. L'année précédente, les cantons de Fribourg et des Grisons étaient encore dans le rouge.

Au total, huit cantons sur 26 (AG, BE, JU, NE, NW, OW, SO, ZG) ont terminé leur exercice 2017 sur un déficit, soit une légère amélioration par rapport à l'exercice 2016, qui s'était soldé par un déficit pour 13 d'entre eux.

⁴ Cf. également ch. 4.2.3, p. 20 s.

4 Comptes annuels 2017

4.1 Introduction du modèle MCH2/IPSAS

4.1.1 Rappel des faits

Les comptes annuels 2017 ont été établis pour la première fois selon les recommandations comptables et les principes du MCH2/IPSAS. MCH2 est le modèle comptable harmonisé. Il sert de nouvelle base pour la présentation des comptes des cantons et des communes. Grâce au nouveau modèle, la comptabilité des collectivités publiques adopte une approche plus conforme à la gestion d'entreprise. Ce nouveau modèle a été élaboré par la Section des finances cantonales (FkF) sur mandat de la Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances pour succéder au modèle MCH1. Conformément aux Normes IPSAS (International Public Sector Accounting Standards = Normes comptables internationales pour le secteur public) et en coordination avec le nouveau modèle comptable de la Confédération, la FkF a élaboré 20 recommandations d'experts concernant le MCH2. Ces recommandations ont été approuvées en janvier 2008 par la Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances (CDF), et le manuel correspondant a été publié à l'attention des cantons et des communes, en exhortant ces collectivités à appliquer lesdites recommandations, qui doivent par ailleurs être mises en œuvre dans un délai de 10 ans. Le plan comptable général du MCH2 est conforme à celui de la Confédération et répond aux exigences des statistiques financières de la Confédération. L'objectif visé est celui d'un aperçu complet et sincère (true & fair view) fondé sur les IPSAS tout en lui conservant une marge de manœuvre étendue. MCH2 peut être désigné comme le plus petit dénominateur commun des cantons en vue d'uniformiser la comptabilité tout en laissant subsister de nombreuses exceptions. Les « International Public Sector Accounting Standards IPSAS » sont les normes de comptabilité internationales pour le secteur public. Elles sont plus contraignantes que le MCH2 dans la mesure où elles permettent beaucoup moins d'écarts.

Dans le canton de Berne, Le Conseil-exécutif a décidé en 2010 de mettre en œuvre le MCH2 en le fondant sur les IPSAS. Le 28 novembre 2013, le Grand Conseil a approuvé, après une seule lecture, la révision correspondante de la Loi sur le pilotage des finances et des prestations (LFP). La mise en œuvre était initialement prévue dans le canton en 2015, mais il a fallu la reporter à 2017. Ce report s'est avéré nécessaire car le passage au MCH2 a nécessité des ajustements techniques plus importants du système d'informations financières (FIS) lui conservant une marge de manœuvre étendue.

Peu avant le début des travaux de bouclage de l'exercice 2013, un test a eu lieu visant à mettre en œuvre une nouvelle version de la comptabilité des immobilisations. Le projet a échoué, car la nouvelle version n'avait pas été suffisamment testée et faisait apparaître des erreurs. Par la suite, la clôture de l'exercice n'a pu être assurée qu'avec une surcharge de travail conséquente. La mise en œuvre a été reportée de deux ans à 2017, afin de pouvoir disposer d'une manière générale de plus de temps pour les ajustements techniques du FIS. La Commission des finances a pris acte de ce report. Et a indiqué dans son rapport concernant le rapport de gestion 2013, que l'introduction du MCH2 ne devait pas compromettre « la régularité de la clôture des comptes »⁵.

Dans son rapport concernant le rapport de gestion 2015, la Commission des finances a traité, dans la partie intitulée « Gestion des risques », le thème de la revalorisation des biens immobiliers prévue dans le cadre de l'introduction du MCH2, au titre de partie du « Restatement » (retraitement). Lors de la révision de la LFP de 2013, le Conseil-exécutif avait déjà communiqué qu'il entendait réévaluer le patrimoine administratif avec l'introduction du MCH2, ce qui conduirait

⁵ Rapport de la CFin sur le rapport de gestion 2013 du 14 mai 2014, p.14

à une revalorisation des valeurs patrimoniales du canton de quelque 5 milliards de francs. Ce qu'une telle revalorisation pouvait bien signifier, la Commission des finances en prit connaissance sur la base d'indications du Contrôle des finances au second semestre 2015 dans le cadre d'un examen spécifique de l'affaire « Autonomisation des institutions psychiatriques ». Selon le MCH1, les immeubles des trois cliniques psychiatriques présentaient une valeur comptable de 9 millions de francs. Suite à leur revalorisation dans le cadre du MCH2, cette valeur comptable aurait atteint 280 millions de francs, soit une revalorisation d'un facteur 30. Cet exemple a soulevé bien des questions au sein de la Commission des finances. A côté de l'évaluation selon le MCH2 (280 millions de francs), une seconde estimation nettement moins élevée (70 millions de francs) avait été présentée dans une expertise de l'entreprise PwC. A l'issue d'une longue discussion, les immeubles précités ont été réévalués uniquement sur la base des valeurs de PwC dans le cadre du retraitement I et II et non plus conformément aux valeurs initialement prévues selon la méthode du MCH2. S'agissant de tous les autres immeubles du canton, c'est en revanche la méthode du MCH2 qui a été appliquée. Par la suite, la CFin a longuement discuté du plan de revalorisation du canton avec le gouvernement, l'administration et le Contrôle des finances. Finalement, la CFin a accepté la décision de revalorisation tout en signalant au gouvernement et à l'administration qu'il convenait de réexaminer la revalorisation concrète dans différents domaines et qu'en appliquant le principe de précaution, cette revalorisation pourrait s'avérer moindre qu'initialement prévu.

4.1.2 Budget 2017

Dans son rapport concernant le BU/PIMF 17/18-20 d'octobre 2016, la CFin a évoqué le bilan de la revalorisation au 1^{er} janvier 2016, que le Contrôle des finances n'a pas voulu attester en raison de lacunes importantes et que le Conseil-exécutif n'a donc pas pu adopter. Il était dès lors clair que l'introduction du MCH2 se transformait définitivement en projet à risques. En raison des lacunes constatées lors de l'examen du bilan de réévaluation au 1^{er} janvier 2016, le Contrôle des finances indique depuis septembre 2016 dans ses rapports trimestriels le risque élevé lié à l'introduction du MCH2. La CFin a appelé le Conseil-exécutif « à déclarer tout de suite le projet d'introduction du MCH2/IPSAS comme une affaire prioritaire et à prendre toutes les mesures nécessaires pour qu'il puisse être mené à terme avec succès en dépit des nombreux problèmes rencontrés et des délais serrés. Selon la Commission des finances, pour y arriver, il faudrait que le Contrôle des finances puisse attester les comptes annuels 2017 sans réserve. »⁶ En raison de ses doutes concernant la clôture des comptes de 2017, la Commission des finances a adressé au Grand Conseil dans le cadre de l'examen du BU/PIMF 17/18-20 la déclaration de planification suivante : « Le Grand Conseil appelle les acteurs impliqués, notamment le Conseil-exécutif, la Direction des finances et les services des finances des Directions, de la Chancellerie d'Etat et de la Justice à engager toutes leurs forces pour que le rapport de gestion avec les comptes annuels 2017 puisse être élaboré, attesté et approuvé par le parlement de manière conforme au droit et en application des principes de MCH2/IPSAS. » Le Grand Conseil a approuvé cette déclaration de planification à une large majorité.

4.1.3 Rapport de gestion 2016

Dans son rapport concernant le budget 2016, la CFin a dû constater que la régularité de la clôture des comptes à l'Office des immeubles et des constructions (OIC) ne pouvait plus être établie. Les problèmes de comptabilité de l'OIC s'expliquaient par le fait que ce dernier avait adopté un système SAP au 1^{er} janvier 2016, et qu'en rapport avec cette réalité, MCH2 (évaluation, plan comptable) avait déjà été introduit à cette date. L'OIC est pourtant un office stratégique pour la revalorisation, puisque les immeubles cantonaux, qui présentent des valeurs patrimoniales élevées, sont précisément gérés par cet office. Etant donné que les problèmes dans la comptabilité

⁶ Rapport de la CFin concernant le BU/PIMF 17/18-20 du 27.10.2016, p. 22

de l'OIC menaçaient également l'introduction du MCH2, la CFin a déposé une proposition visant à biffer à brève échéance le rapport de gestion de la liste des affaires à traiter à la session de juin 2017, si les travaux n'avançaient pas comme prévu au sein de la TTE. La CFin a accompagné les travaux à l'OIC depuis le printemps 2017, en se renseignant chaque mois sur les progrès accomplis. A la date de mai 2017, il était clair que le montant des divergences ayant un effet sur les résultats ne dépasserait pas 70 millions de francs (seuil critique de matérialité). En outre, les travaux à l'OIC avançaient avancé conformément à la planification, de sorte que le rapport de gestion a pu être approuvé comme prévu au cours de la session de juin 2017. La CFin n'en avait pas moins maintenu certaines réserves concernant la clôture de l'exercice 2017, comme l'indique d'ailleurs le ch. 5 de son rapport sur le rapport de gestion 2016.⁷

⁷ Rapport de la CFin sur le rapport de gestion 2016 du 5 mai 2017, p. 21 et 22

4.2 Approbation du rapport de gestion 2017

4.2.1 Déroulement chronologique

En raison de la situation à l'OIC et du projet Optima de rétablissement de la régularité à l'OIC, l'élaboration du bilan de réévaluation a été reportée au 1^{er} janvier 2017 dans tout le canton. Le Contrôle des finances a constaté de nouveau de nombreuses lacunes et erreurs. C'est n'est qu'en octobre 2017 que le bilan de réévaluation a pu être comptabilisé au 1^{er} janvier 2017. Ces retards ont eu des conséquences considérables sur l'établissement de la clôture des comptes mensuels et annuels. Le rapport de gestion 2017 et l'attestation du Contrôle des finances ont montré clairement que bon nombre de problèmes n'ont pas pu être réglés, raison pour laquelle le Contrôle des finances a dû délivrer un avis d'audit défavorable avec une recommandation de renvoi. Il a constaté des erreurs globales et essentielles, qui ont conduit dans l'ensemble à cet avis d'audit. Au total, le Contrôle des finances a fait 234 constatations. Au mois de mars, la FIN a donné aux directions des instructions visant à corriger une partie des constatations. Début avril, les comptes annuels présentaient toutefois encore de très nombreuses constatations qui n'avaient pas été corrigées. Le Contrôle des finances a alors informé la FIN que, compte tenu de cette situation, elle allait devoir délivrer un avis d'audit défavorable. La FIN a cependant maintenu sa décision de proposer au Conseil-exécutif d'approuver les comptes annuels sans autres modifications. Sur ce, le Contrôle des finances est intervenu auprès du président du gouvernement et a pu présenter une nouvelle fois son point de vue lors de la séance du gouvernement du 25 avril. A cette occasion, Il a fait remarquer en particulier qu'à condition d'apporter encore quelques modifications aux comptes annuels, il lui serait possible d'émettre une recommandation d'approbation des comptes annuels malgré ses réserves. Le 25 avril, passant outre aux propositions du Contrôle des finances, le Conseil-exécutif adoptait les comptes annuels sans modifications et avec un excédent de 49 millions de francs. Le 1^{er} mai, la FIN tenait une conférence de presse sur les comptes de 2017 et signalait les divergences existantes avec le Contrôle des finances. Lors de la séance de la CFin du 3 mai, la Direction des finances et le Contrôle des finances présentaient leur position oralement. Le jour suivant, le Contrôle des finances délivrait son attestation et le rapport complet concernant les comptes annuels. Par la suite, le Conseil-exécutif prenait position par écrit vis-à-vis de la Commission des finances au sujet de l'attestation du Contrôle des finances, en reprochant à ce dernier d'exercer son mandat de manière excessive, de créer une énorme surcharge de travail dans l'administration et de ne pas s'en tenir à ce qui avait été convenu, mais de changer sans cesse d'opinion. En outre la Commission des finances et le Grand Conseil seraient contraints de devoir jouer les arbitres en raison des problèmes du gouvernement avec le Contrôle des finances.

Au cours d'une explication à la CFin, les membres ont manifesté leur consternation devant la situation des finances et de la comptabilité cantonales. Ils n'en ont pas moins estimé à l'unanimité qu'il ne serait pas judicieux de laisser le Grand Conseil se prononcer sur les divergences techniques entre le gouvernement et le Contrôle des finances, un débat public au Parlement ne semblant pas être la solution appropriée pour un traitement adéquat des problèmes avec les comptes annuels. Le risque d'une atteinte à la réputation du canton ne resterait pas sans conséquence. Pour ces diverses raisons, la Commission des finances a prié une dernière fois avec fermeté le gouvernement et le Contrôle des finances de reprendre la discussion et de faire preuve d'une volonté de compromis, afin de trouver une solution. La CFin donna pour objectif au Conseil-exécutif d'adopter des comptes annuels, dont le Contrôle des finances pourrait recommander l'approbation. Grâce à l'intervention de la présidence de la CFin, plusieurs discussions et séances eurent lieu par la suite, qui furent finalement couronnées de succès. D'une part, le Conseil-exécutif acceptait de reprendre encore une fois les comptes annuels déjà adoptés et de procéder à certaines adaptations. D'autre part, le Contrôle des finances laisse entendre qu'il serait possible d'émettre une recommandation d'approbation des comptes suite ces modifica-

tions. La conséquence de ces modifications est toutefois que l'examen du rapport de gestion 2017 a dû être reporté de la session de juin à la session de novembre.

4.2.2 Attestation du Contrôle des finances

La responsabilité de l'établissement des comptes annuels incombe au Conseil-exécutif⁸. Il soumet le rapport de gestion avec les comptes annuels au Grand Conseil pour approbation. Le Contrôle des finances exerce son activité selon les dispositions de la Loi cantonale sur le Contrôle des finances (LCCF) et dans le respect des principes reconnus de la révision. Une des tâches essentielles du Contrôle des finances est de procéder à la révision des comptes annuels. Il examine en l'occurrence si les comptes annuels ont été établis dans le respect des prescriptions cantonales (Constitution, Loi, Ordonnance, Manuel sur la comptabilité et Directives). Le Contrôle des finances consigne les résultats de cet examen dans un rapport exhaustif et confidentiel à l'attention du Conseil-exécutif et de la haute surveillance parlementaire. De plus, elle délivre dans un avis d'audit public une recommandation à la Commission des finances et au Grand Conseil d'approbation ou de renvoi des comptes annuels.

Les recommandations du Contrôle des finances peuvent être formulées de la manière suivante :

Appréciation	Avis d'audit	Recommandation au monde politique
Pas de remarques / constatations	Comptes annuels conformes	Approbation
Remarques / Constatations non importantes	Comptes annuels conformes	Approbation
Réserves importantes dans certains domaines	Comptes annuels conformes à l'exception des points mentionnés	Approbation Renvoi, lorsque les comptes annuels peuvent être corrigés à temps et avec un effort raisonnable
Réserves importantes⁹ et exhaustives	Comptes annuels non conformes dans l'ensemble et sur des points importants	Avis d'audit défavorable ou non-remise de l'attestation d'audit : a) Renvoi, lorsque les comptes annuels peuvent être corrigés à temps et avec un effort raisonnable b) Recommandation d'approbation, lorsque les lacunes ne peuvent pas être corrigées à temps et avec un effort raisonnable

⁸ Art. 89 ConstC et art. 7 ainsi qu'art. 76 LFP.

⁹ Notion d'importance : pour les comptes 2017, le Contrôle des finances a défini la valeur de 100 millions de francs, alors qu'elle était de 70 millions de francs jusqu'en 2016. Les critères déterminants pour la fixation de ce montant sont le chiffre d'affaires, le total du bilan, les risques et la qualité de la comptabilité. Par conséquent, la notion d'importance ou de matérialité est aussi une notion qualitative. Ce qui est capital, c'est l'impact qu'a une présentation erronée sur les destinataires des comptes annuels, c'est-à-dire le Conseil-exécutif, le monde politique, les citoyens et les citoyennes ainsi que des tiers (autres collectivités, fournisseurs, créanciers). Si en raison de divergences d'examen qui n'ont pas été corrigées, l'impression générale qui est donnée de la clôture des comptes du canton est complètement différente qu'en cas de correction de ces divergences, cette notion d'importance s'applique. L'Organe de révision externe du Contrôle des finances, l'entreprise BDO a confirmé que la valeur de 100 millions de francs était appropriée. Les constatations devraient aussi être qualifiées d'importantes si le résultat annuel se soldait par une perte et non par un bénéfice.

L'examen des comptes annuels 2017 effectué par le Contrôle des finances l'a conduit dans l'ensemble à décerner un avis d'audit défavorable, qu'il développe en six points dans son rapport

¹⁰ :

1. Présentation trop positive d'au moins 34 millions de francs de la situation patrimoniale et des résultats

Le problème principal est ici la façon de gérer les financements spéciaux et les préfinancements. Avec le MCH1, c'est-à-dire jusqu'aux comptes annuels de 2016 (compris), les investissements qui étaient réalisés à partir de fonds (en particulier le Fonds de couverture des pics d'investissement et le Fonds d'investissements hospitaliers), étaient amortis la même année à 100 %. Les prélèvements sur les fonds correspondaient aux montants des investissements, de sorte que les opérations comptables correspondantes restaient sans effet sur le solde. Avec le passage au MCH2, c'est désormais le principe de l'amortissement linéaire fondé sur la durée d'utilisation. Les revenus provenant de la liquidation des financements spéciaux et des préfinancements ne peuvent pas être plus élevés que ceux des amortissements comptabilisés la même année, et ce, afin de ne pas affecter le résultat comptable. Le Conseil-exécutif n'en a pas moins décidé de s'écarter sur ce point du MCH2, afin de maintenir les effets que produisent, selon lui, les fonds en termes de politique financière, à savoir d'alléger le solde de financement. Il a comptabilisé les prélèvements à partir des financements spéciaux et des préfinancements pour un montant correspondant à celui des dépenses d'investissement réalisées en 2017, soit 30 millions de francs, à titre de revenus, tandis que dans le compte de résultats, seul était pris en compte le montant moins important des charges d'amortissement, ce qui influence positivement le résultat. Ainsi, en 2017, les revenus font face à des charges très minimales et le solde du compte de résultats s'améliore pratiquement de cette somme de 30 millions. Alors que cette méthode permet d'obtenir à court terme une amélioration des comptes, elle entraîne immédiatement une charge qui va se répercuter sur les années et les décennies à venir, car il ne sera plus possible de neutraliser cette charge ensuite par des recettes correspondantes provenant de prélèvements sur les financements spéciaux ou les préfinancements. Lorsque ceux-ci sont utilisés, il n'y a plus de revenus pour compenser les amortissements, et le compte de résultats est affecté, parce que la durée d'utilisation des bâtiments peut s'étendre jusqu'à 80 années. A l'instar du Contrôle des finances, la Commission des finances n'est pas d'accord avec le procédé du gouvernement. Alors que cette comptabilisation ne fera pas l'objet d'une adaptation dans les comptes de 2017, le Conseil-exécutif propose d'appliquer de nouveau, à partir de 2018, la méthode du MCH1. Les investissements financés à partir des financements spéciaux ou des préfinancements doivent être amortis à 100 % dès l'année de leur lancement et en même temps retirés des fonds. Ils sont ainsi sans effet sur le budget. Compte tenu du fait qu'un tel procédé est contraire aux prescriptions de MCH2, le rapport de gestion doit le signaler comme exception et doit être inscrit comme tel dans les bases légales (OFP). La CFin salue le retour à la méthode d'amortissement de MCH1, même si cela signifie que plusieurs méthodes d'amortissement vont continuer de coexister au sein des finances et de la comptabilité cantonale, et dans certains cas particuliers, en s'appliquant à un même projet, lorsque ce dernier sera financé avec des ressources du budget ordinaire, d'une part, et avec des ressources provenant de fonds, d'autre part.

Le Contrôle des finances déplore en outre dans ce contexte que, bien que les immobilisations corporelles aient été revalorisées avec l'introduction du MCH2, ni l'OIC ni l'OPC n'aient procédé à des amortissements non planifiés pour les investissements de remplacement et les projets de modernisation.

¹⁰ Rapport du Contrôle des finances sur les comptes annuels 2017 du 22 août 2018

2. Présentation incorrecte du bilan d'ouverture au 01.01.2017 dans les comptes annuels

Par arrêté 1097/2017 du 25 octobre 2017, le Conseil-exécutif a approuvé définitivement le bilan d'ouverture au 1^{er} janvier 2017. Des corrections ultérieures d'un montant net de 17 millions de francs n'ont pas pu être comptabilisées a posteriori pour des raisons techniques liées au système (FIS). Ces faits sont présentés dans le rapport de gestion à la page 52 s. Compte tenu du fait que toutes les autres valeurs, calculs et informations s'appuient sur des chiffres non corrigés, le Contrôle des finances estime que l'image qui est donnée dans le bilan ne correspond pas aux faits.

La CFin est disposée à accepter la présente version du rapport de gestion, même si le constat du Contrôle des finances est matériellement important. Elle part du principe qu'une telle lacune – liée à l'introduction du MCH2 et du retraitement – ne se présentera plus. A l'avenir, elle n'accepterait plus de telles constatations dans la clôture des comptes et exigerait une adaptation du rapport de gestion.

3. Présentation incorrecte dans le bilan, le compte de résultats, le tableau des flux de trésorerie et l'annexe

Le Contrôle des finances estime que l'image donnée dans le bilan ne correspond pas à la réalité en raison de nombreuses erreurs de comptabilisation et de leurs corrections. Ainsi, le total du bilan affiche plusieurs centaines de millions de francs en plus, qui ne correspondent pas dans les faits à l'activité réelle de l'administration. Ces erreurs compromettent la transparence des données essentielles et des analyses des écarts constatés. Elles compliqueront à l'avenir les comparaisons pluriannuelles.

Etant donné que ces erreurs ne peuvent plus être rattrapées dans un délai raisonnable, la CFin estime que s'agissant du rapport de gestion 2017, il n'est plus nécessaire d'agir. Cependant, elle part du principe qu'à l'avenir, le rapport de gestion sera présenté correctement dans toutes ses composantes et conformément aux prescriptions applicables.

4. Présentation et évaluation erronées des terrains et des routes

Le Contrôle des finances estime que les terrains sur lesquels des routes sont construites doivent être inscrits séparément au bilan et qu'ils ne doivent pas être amortis. En outre, ils doivent être comptabilisés et évalués séparément et par objet. Le gouvernement ne le souhaite pas et a inscrit les parcelles de terrain dans les comptes annuels sous forme d'une position comptable regroupant tous les objets et restant sans valeur résiduelle (1 franc pour mémoire). Le gouvernement entend par ailleurs inscrire cette pratique dans l'OFP. D'après le Contrôle des finances, cette modification de l'ordonnance ne change rien au jugement qu'il porte sur cette situation, à savoir : cette méthode contrevient aux principes de la régularité de la comptabilité et de la pertinence des contrôles.

Il n'y a pas d'accord sur ce point entre le Contrôle des finances et le gouvernement. La CFin est de l'avis qu'en la matière, et sur le fond, les comptes de 2018 ne devraient pas présenter une fois encore les mêmes spécificités qu'en 2017, lesquelles conduiraient à des réserves dans l'attestation à délivrer. C'est la raison pour laquelle elle va s'attacher à régler cette divergence avant l'adoption des comptes annuels 2018 et l'attestation du Contrôle des finances. Du point de vue du contenu, la CFin peut comprendre les doutes du Conseil-exécutif. Elle prie donc le gouvernement et le Contrôle des finances de trouver une solution avant la prochaine clôture des comptes (à première vue).

5. Sous-évaluation des participations du patrimoine administratif

Le gouvernement n'entend toujours pas procéder à une réévaluation des participations. Soucieux de consolider cette façon de voir, il se propose d'inscrire dans la LFP qu'en cas de participations du patrimoine administratif, la valeur nominale corresponde en grande partie à la valeur d'acquisition. Le Contrôle des finances n'est pas opposé à cette proposition.

La CFin est d'accord avec cette proposition du Conseil-exécutif.

6. Régularité de la comptabilité compromise

Suite au constat selon lequel la régularité de la comptabilité était compromise au sein de l'Office des immeubles et des constructions (OIC) lors de la clôture de comptes de 2016, la TTE a pris des mesures et la situation a pu être améliorée de manière significative, ce que le Contrôle des finances reconnaît. Comme indiqué au ch. 4.1.3 du présent rapport, la CFin a accompagné étroitement les travaux à l'OIC et a pu se convaincre des progrès réalisés au sein de l'office. Le Projet Optima/FIT a été mis en œuvre grâce à l'aide substantielle de sociétés de conseil externes, projet pour lequel la TTE a dû demander un crédit supplémentaire de 1,382 million de francs lors de la session de septembre 2018.¹¹ En dépit d'efforts importants en particulier de la part des collaboratrices et des collaborateurs en poste, la régularité de la comptabilité n'était toujours pas entièrement rétablie à fin 2017, de sorte que la réserve émise subsistait elle aussi dans les comptes annuels. Mais en raison des progrès réalisés, cette réserve ne devrait pas être maintenue en 2018.

En 2017, la comptabilité de l'Office des ponts et chaussées (OPC) est à son tour compromise. Outre le volet des terrains et des routes, la comptabilité des immobilisations (FIS asset) présente des faiblesses et des erreurs de comptabilisation qui, vu le volume en jeu, compromettent dans l'ensemble la régularité des comptes. Les problèmes ne sont toutefois pas aussi graves que ceux de l'OIC lors de l'exercice précédent. Ils devraient pouvoir être réglés au cours de l'année 2018.

La CFin attend que la régularité de la comptabilité soit rétablie au sein des deux offices lors de la clôture des comptes annuels de 2018. Vu les explications fournies par les représentants de la Direction des finances, de la Direction des constructions, du trafic et de l'énergie, ainsi que par le Contrôle des finances, la CFin estime, en toute confiance, que l'objectif pourra être atteint.

Au total, les six constatations conduisent à la conclusion selon laquelle les comptes annuels 2017 du canton de Berne comportent des irrégularités essentielles et étendues qui contreviennent à la loi et donnent une image trompeuse de la réalité. Dans un tel cas, le Contrôle des finances est tenu, conformément aux prescriptions en vigueur dans la profession, d'émettre une opinion d'audit défavorable selon les normes d'audit suisse. Compte tenu du fait qu'une opinion d'audit défavorable avec recommandation de renvoi est, en Suisse, une procédure, rare qui revient à décerner une très mauvaise attestation aux responsables de la comptabilité, la CFin a posé la question à une société de révision externe de savoir si l'opinion d'audit était justifiée selon elle. Depuis des années, BDO SA procède à des examens de qualité et de prestations du Contrôle des finances. Comme les années précédentes, elle a confirmé une nouvelle fois que le Contrôle des finances avait une approche moderne en matière de révision, et que son niveau de qualité était très élevé par rapport à celui d'autres contrôles des finances cantonaux. Elle a examiné les activités de révision du Contrôle des finances concernant les comptes annuels et est parvenue à la conclusion que celles-ci étaient bien documentées et compréhensibles. Au vu des résultats de l'audit effectué, elle considère sans hésiter qu'une opinion d'audit défavorable doit être prononcée.

¹¹ Décision du Grand Conseil 2018.RRGR.360 du 5 septembre 2018

D'après les principes en vigueur dans la profession, la modification d'une opinion d'audit peut avoir des répercussions sur la recommandation d'approbation ou de renvoi. Les normes d'audit suisses prévoient ainsi qu'en cas d'opinion d'audit défavorable, le renvoi des comptes annuels est en principe recommandé. Ces normes admettent cependant à titre exceptionnel qu'en dépit de l'opinion défavorable, une recommandation d'approbation des comptes soit pertinente. Un renvoi a lieu afin de permettre une correction des comptes annuels a posteriori. Inversement, cela signifie que si une correction n'est pas possible, une recommandation d'approbation des comptes peut être envisageable à titre exceptionnel. Selon le Contrôle des finances cantonal, les anomalies et problèmes de régularité des comptes qui subsistent après les corrections envisagées ne peuvent être corrigés dans un délai raisonnable en raison des processus, des systèmes et de l'organisation de la comptabilité existants à l'heure actuelle. Mais sur ce point, le Contrôle des finances peut prendre la responsabilité de soumettre au Grand conseil une recommandation d'approbation des comptes.

4.2.3 Frein à l'endettement appliqué au compte de résultats

Lorsqu'il est apparu qu'en raison des corrections apportées a posteriori, les comptes de 2017 se solderaient par un déficit, la question s'est posée de savoir à quel compte du capital propre selon MCH2 s'appliquerait le frein à l'endettement du compte de résultats (anciennement compte de fonctionnement). Selon le frein à l'endettement appliqué au compte de résultats, un excédent de charges du rapport de gestion est reporté au budget du deuxième exercice suivant lorsqu'il ne peut pas être couvert par le *capital propre*¹². Lorsque cet article a été inscrit dans la Constitution en 2008, le MCH1 était encore en vigueur dans le canton de Berne. Le Compte Capital propre ne pouvait être modifié que par le solde du compte de fonctionnement de l'exercice précédent.¹³

Dans le MCH2, les capitaux propres expriment une valeur répartie entre différents comptes, qui constituent l'ensemble du groupe de matières 29¹⁴:

N° de compte	Description	RG 2017 (en mio. CHF)
29	<i>Capital propre</i>	852,1
290	- Engagements / Avances envers financements spéciaux et fonds	68.2
293	- Préfinancements	502.5
294	- Réserve de politique financière	223.8
295	- Réserves de réévaluation (introduction MCH2)	573.4
296	- Réserve de retraitement	146.6
298	- Autres capitaux propres	0.2
299	- Excédent / découvert du bilan	- 662,6

¹² 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. »

¹³ Dans son avis concernant le présent rapport, 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. »

¹⁴ Dans le Rapport de gestion 2017, le Bilan se trouve à la p. 20 et l'Etat du capital propre à la p. 21.

Concrètement, les comptes « 29 – Capital propre » et « 299 – Excédent / découvert du bilan » sont envisageables. Depuis l'introduction du MCH2, le canton de Berne dispose de nouveau pour la première depuis longtemps de capital propre (compte 29 : 852,1 millions de francs). En revanche, au bas du tableau figure le compte 299, qui affiche quant à lui un découvert du bilan de 608,6 millions de francs. Si le frein à l'endettement est appliqué au compte 29, il n'y a pas lieu de compenser un excédent de charges ; par contre, c'est le cas pour le compte 299, puisque sa valeur est négative.

Compte tenu des avis divergents lors de la discussion entre la CFin et la Direction des finances – la CFin se prononçant en faveur du compte 299, et la FIN en faveur du compte 29 –, la CFin a fait appel au professeur Andreas Bergmann de l'« Institut für Verwaltungsmanagement an der Zürcher Hochschule für Angewandte Wissenschaften » (ZHAW), en lui commandant une brève expertise. Son verdict fut sans ambiguïté : dans le cadre du MCH2, c'est au compte 299 que s'applique le frein à l'endettement. Cela signifie que l'excédent de charges des comptes 2017 doit être reporté dans le budget de 2019. Le Conseil-exécutif ne s'est toujours pas prononcé officiellement sur cette question vis-à-vis de la CFin.

La CFin propose de compenser l'excédent de charges du rapport de gestion 2017, d'un montant de cinq millions de francs, dans le budget 2019.¹⁵

4.2.4 Conditions d'approbation du rapport de gestion 2017 : Appréciation de la CFin

Même si le Contrôle des finances est d'avis que les comptes annuels peuvent être approuvés malgré tout, il n'en reste pas moins que l'avis d'audit défavorable est une mauvaise note pour le gouvernement et l'administration. La nécessité pour un contrôle des finances cantonal d'attribuer un avis d'audit défavorable est – d'après le niveau de connaissances actuel de la CFin – un fait unique en Suisse. Presque tous les autres cantons et la plupart des communes sont passés au MCH2 avant le canton de Berne, et jamais de tels problèmes ne se sont produits.

Lors des contacts entre la CFin et le Conseil-exécutif ainsi que l'administration, les responsables ont longtemps essayé de donner l'image d'une situation qui était maîtrisée et d'un passage au MCH2 qui allait finalement réussir. La CFin a alors eu l'impression que le Conseil-exécutif n'était pas pleinement conscient de l'importance des problèmes jusqu'à fin 2017 environ. Ainsi, à la question de la Commission des finances de savoir pourquoi il n'avait pas signalé dans le rapport de gestion de 2016 que l'introduction du MCH2 recelait un risque opérationnel, le gouvernement a répondu que les risques liés à cette introduction n'étaient pas encore connus sous cette forme à la fin de l'année 2016.

Se référant au rapport du Contrôle des finances, la Commission des finances s'interroge également sur les modalités de déroulement du projet d'introduction du MCH2¹⁶. La durée particulièrement longue du projet, les fluctuations importantes de l'effectif du personnel, le potentiel d'amélioration dans la gestion du projet, ainsi que les faiblesses du Système d'informations (FIS) ont donné l'impression que la mise en œuvre du projet ne s'était pas déroulée de manière satisfaisante. Même le report de la date de démarrage n'a pas conduit à une remise en cause sur le fond des conditions de réalisation du projet. Il faudra absolument que celle-ci soit faite dès l'issue des travaux. Dans les divers courriers qu'elle a adressés ces dernières années au Conseil-exécutif, la CFin n'a cessé d'attirer l'attention du gouvernement sur les améliorations qu'il convenait d'apporter sur ces différents points. En particulier, la CFin a demandé qu'il soit procédé comme dans l'informatique, où le rapport UPI – établi suite à la pression politique de la CGes et de la CFin – avait fait apparaître d'importantes lacunes, qui avaient conduit à une réorganisation

¹⁵ Cf. à ce sujet le rapport de la CFin concernant le BU/PIMF 19/20-22 du 29.10.2018, chap. 5

¹⁶ Rapport de la CFin concernant le BU/PIMF 17/18-20, p. 20 à 22

et à une redéfinition complètes de l'informatique cantonale. Comme le canton a décidé de remplacer les applications maison FIS (système d'informations financières) et PERSISKA (système d'informations sur le personnel) par un système ERP (SAP), le moment semble opportun, et il même absolument nécessaire de procéder à une analyse de l'organisation et des processus, avant qu'un nouveau système puisse être introduit.

En 2010, le canton de Berne a décidé d'introduire le modèle MCH2 fondé sur les normes IPSAS. Contrairement au MCH2, qui continue de laisser de nombreuses possibilités de choix, IPSAS correspond à des normes comptables qui vont bien plus loin. Le respect des normes IPSAS améliore significativement la qualité de la comptabilité, ce qui implique toutefois des ressources supplémentaires, une formation intensive du personnel, une adaptation des systèmes, un plus grand nombre de contrôles ainsi qu'une marge de manœuvre réduite. Outre Berne, la Confédération et certains grands cantons (en particulier Zurich) ont introduit le MCH2 fondé sur IPSAS. Berne a repris de nombreuses règles provenant du manuel du canton de Zurich. D'après la CFin, il n'y a pas eu assez de questionnements sur ce que signifiait précisément l'introduction d'IPSAS au quotidien. Le canton de Berne se trouve actuellement face une situation dans laquelle IPSAS est introduit en théorie, mais où il n'est pas possible dans la réalité de répondre aux exigences de ces normes avec des efforts raisonnables. La CFin estime par conséquent qu'il est légitime de s'interroger sur une éventuelle remise en cause du respect des normes IPSAS, d'autant plus que répondre à ses exigences n'est d'aucune utilité concrète.

4.2.5 Suite de la procédure

Selon la CFin, alors que le Conseil-exécutif a hésité trop longtemps pour agir, il a décidé pendant l'été 2018 de prendre les mesures immédiates suivantes :

- Deux nouveaux postes sont créés dans la division Comptabilité de groupe de l'Administration des finances,
- Les offres de formation et de soutien destinées aux collaboratrices et collaborateurs des services financiers sont étoffées
- Les documents d'instruction et les modes d'emploi ont été adaptés et précisés
- L'Administration des finances renforce ses travaux d'examen relatifs à la clôture des comptes : son objectif est de procéder à un examen plus précoce et plus approfondi (p. ex. calculs de plausibilité), afin que ce soit elle et non le Contrôle des finances qui découvre d'éventuelles erreurs.

Le Conseil-exécutif entend procéder à une révision de l'OFP qui devrait entrer en vigueur rétroactivement au début de 2018, afin qu'une solution puisse s'appliquer dans le cadre de la clôture des comptes 2018, aux nombreux points critiqués par le Contrôle des finances.

De plus, la Direction des finances a déclenché une révision de la LFP, qui doit entrer en vigueur au 1^{er} janvier 2020 et dont l'objectif est de faire figurer dans ce texte de loi, de manière adéquate, les écarts que le canton de Berne entend maintenir à long terme par rapport au MCH2. Une remise en cause des normes de comptabilité IPSAS est toutefois aussi liée à cette révision de loi. Par ailleurs, la gestion de la comptabilité analytique d'exploitation (BEBU) est très complexe sans être d'une grande utilité. La FIN propose par conséquent de réduire celle-ci au maximum et de ne la maintenir p. ex. que dans les domaines où cela est nécessaire en raison de prescriptions d'ordre supérieur.

Dans l'ensemble, la CFin a l'impression que les mesures prises par la Direction des finances vont dans la bonne direction. Suite aux expériences faites à ce jour, il convient d'attendre la mise en œuvre des mesures proposées pour vérifier si cela suffira à améliorer durablement la situation. Dans ce contexte, le projet-clé est l'introduction de l'ERP. Avant que le FIP puisse être rem-

placé par SAP, il faut adapter les structures et les processus des services financiers aux défis de l'avenir. La CFin accompagnera ces futurs travaux de près.

Soucieuse d'améliorer la situation générale et en particulier les rapports entre le Conseil-exécutif et le Contrôle des finances, la CFin a initié le projet de «Révision de la loi cantonale sur le Contrôle des finances (LCCF)». En mai 2018, une esquisse d'acte normatif de révision de la LCCF a pu être adoptée. Sur mandat du Conseil-exécutif, la Chancellerie d'Etat s'emploie à élaborer un projet de nouvelle LCCF. Mais comme toutes les mesures prévues n'impliquent pas une modification de la loi, il convient simultanément de définir celles qui sont immédiates et dont le but consiste en particulier aussi à améliorer la collaboration.

5 Propositions de la Commission des finances au Grand Conseil

En application de l'article 63, alinéa 5 en relation avec l'article 75, alinéa 1, lettre f LFP, la Commission de finances propose au Grand Conseil :

(1) Déclaration de planification :

Les investissements financés par un fonds doivent à l'avenir être amortis entièrement au moment du prélèvement sur le fonds (conformément à ce que prévoyait le MCH1). Le Conseil-exécutif est chargé de reproduire correctement les dérogations au MCH2, telles qu'elles ont été débattues avec la CFin, dans les textes de référence correspondants (LFP, OFP, Manuel), ou plus précisément, de faire le nécessaire pour qu'elles soient reproduites correctement.

(2) Déclaration de planification :

S'agissant de l'évaluation des terrains et des routes contestée par le Contrôle des finances, le Conseil-exécutif et le Contrôle des finances sont invités à s'entendre et à mettre en œuvre une solution juridiquement correcte. La CFin attend qu'une solution pragmatique et économique soit prise, sur le plan administratif, qui corresponde matériellement, dans ses grandes lignes, à la position du Conseil-exécutif.

(3) Déclaration de planification :

Comptabilité fondée sur les normes IPSAS : le Conseil-exécutif est chargé d'examiner l'utilité d'une comptabilité fondée sur IPSAS, ainsi que les conséquences d'un éventuel abandon d'IPSAS. La CFin et le Grand Conseil seront régulièrement informés des résultats et de la suite de la procédure.

(4) Déclaration de planification :

Mise en œuvre d'un système ERP/PGI: le Conseil-exécutif est chargé de tenir compte des problèmes rencontrés lors de la mise en œuvre du MCH2 et d'utiliser les enseignements acquis dans ce cadre lors de l'introduction du système ERP/PGI. Il conviendra en particulier de systématiser et de centraliser les processus, ainsi que d'adapter les structures en conséquence.

(5) Approbation du rapport de gestion 2017 avec les valeurs de référence suivantes des comptes 2017 :

• Excédent de charges	CHF	5 037 965.43
• Investissement net	CHF	465 396 966.50
• Capital propre	CHF	852 143 865.35

(6) d'approuver les dépassements de crédits budgétaires suivants au compte administratif (art. 57, al. 5 LFP) :

• CR Autorités	CHF	169 066.15
• CI Chancellerie d'Etat	CHF	515 397.10
• CR Direction de la santé publique et de la prévoyance sociale	CHF	21 757 727.35
• CI Direction des finances	CHF	72 424 828.15
• CR Direction de l'instruction publique	CHF	50 049 793.63
• CR Direction des travaux publics, des transports et de l'énergie	CHF	139 412 817.89
• CR Autorités judiciaires et Ministère public	CHF	219 016.18

- CI Autorités judiciaires et Ministère public CHF 613 623.87

(CR = Compte de résultats, CI = Compte d'investissements)

(7) Approbation des dépassements de crédits autorisés par le Conseil-exécutif (art. 59, al. 2, en relation avec art. 75, al. 1, lit. h LFP), qui sont présentés dans les indications complémentaires du rapport de gestion 2017, volume 1, chapitre 3.3).

Les propositions 5 à 7 de la Commission des finances correspondent aux propositions du Conseil-exécutif figurant dans le rapport de gestion 2017 (volume 1, p. 127).

Au nom de la Commission des finances

Daniel Bichsel, président

Berne, le 29 octobre 2018

Annexe 1: Glossaire

BU/PIMF : budget/plan intégré mission-financement

CF : compte de fonctionnement, a été remplacé avec l'introduction du MCH2 par le terme Compte de résultats (CR)

CI : compte des investissements

CR : Compte de résultats, a remplacé avec l'introduction du MCH2 le terme Compte de fonctionnement, issu du MCH1.

Degré d'autofinancement : degré d'autofinancement exprimé en pourcentage des investissements nets. Un degré d'autofinancement supérieur à 100 pour cent signifie que l'excédent de revenus et les amortissements du 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 : dette publique portant intérêts

Endettement brut II : dette publique portant intérêts plus provisions

EOS 2014 : examen de l'offre et des structures 2014

ERP/PGI : « Enterprise Resource Planning » ou « Progiciel de gestion intégré » désigne le pilotage des ressources dans une entreprise. Un système PGI est un système TIC complexe conçu à partir de modules, qui est utilisé en vue de soutenir la planification des ressources de l'ensemble de l'entreprise. Dans le canton de Berne, ce terme désigne le remplacement du système d'informations financières (FIS) par SAP.

IPSAS : les « International Public Sector Accounting Standards » sont les normes comptables internationales du secteur public.

LFP : loi sur le pilotage des finances et des prestations (LFP 620.0)

MCH : manuel Comptabilité harmonisée pour les cantons et les communes. MCH1 date des années 1970. MCH2 est une mise à jour de MCH1. Les communes bernoises sont passées au MCH2 au début de 2016.

OFP : ordonnance sur le pilotage des finances et des prestations (OFP 621.1)

Patrimoine administratif : le patrimoine administratif comprend les biens qui servent directement à l'accomplissement des tâches publiques et qui ne sont donc pas aliénables (p. ex. bâtiments administratifs, routes).

PA 2018 : Programme d'allègement 2018

Solde de financement : Le solde de financement se calcule sur la base du solde du compte de fonctionnement et du patrimoine administratif moins les investissements nets. Cela permet de calculer les fonds propres à disposition pour réduire l'endettement.

Annexe 2: Liste des tableaux

Abbildung 1: Übersicht der finanziellen Eckwerte der Jahresrechnung 2017 sowie die Abweichungen zum Voranschlag 2017 und zum Vorjahr 2016.....	6
Abbildung 2: Saldo der Erfolgsrechnung sowie Finanzierungssaldo, 2008 – 2017	7
Abbildung 3: Investitionsrechnung, 2008 – 2017.....	8
Abbildung 4: Bruttoschuld I und II, 2008 – 2017.....	10
Abbildung 5: Bilanzfehlbetrag / Eigenkapital, 2008 – 2017.....	10