

MCH2 : Imputations internes

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics a pour mandat de faire évoluer le modèle comptable harmonisé MCH2. Il a clarifié comment utiliser les imputations internes pour faire ressortir plus précisément le coût des prestations publiques dans les budgets et les comptes annuels.



Evelyn Munier

Contexte

Le modèle comptable harmonisé applique le principe de la comptabilité d'exercice. Il offre ainsi offre globalement une bonne image des coûts de fourniture des prestations. Cette information est véhiculée par le compte de résultats et en particulier par le résultat opérationnel. Mais le MCH2 doit également être utile à la conduite managériale. C'est pourquoi le plan comptable prévoit des imputations internes. Une imputation interne est une opération consistant à mettre à la charge d'une unité administrative (unité organisationnelle), ainsi qu'à la charge d'une fonction (à l'intérieur de la classification fonctionnelle), le coût d'une prestation fournie à l'interne par

une autre unité appartenant à la même collectivité publique. Simultanément, le même montant est inscrit en revenu dans l'unité qui fournit la prestation à l'interne.

Une imputation interne intervient donc lorsqu'une charge (ou un revenu) n'est pas enregistrée d'emblée dans l'unité ou dans la fonction responsable de fournir la prestation publique concernée. Il s'agit d'une opération purement comptable. Elle ne s'accompagne d'aucun mouvement de trésorerie, d'aucun décaissement, d'aucun encaissement. Le plan comptable harmonisé réserve le groupe de comptes par nature 39 pour l'inscription des charges en interne et le groupe de comptes 49 pour l'inscription des revenus en interne. Mais le Manuel MCH2, contrairement à celui du MCH1 n'explique pas pourquoi et comment utiliser ces groupes de compte. Le Conseil suisse de présentation des comptes publics a donc élaboré un complément à la

Recommandation 03 pour remédier à cette lacune. Cet article résume ce complément ; les détails sont disponibles dans les Compléments aux recommandations du site internet du Conseil (www.srs.cscpcp.ch).

Des comptes spécifiques pour répartir les charges et les revenus entre unités

La nécessité d'imputer à l'interne intervient lorsque des charges engendrées par la fourniture d'une prestation au profit de plusieurs services sont d'abord enregistrées de manière centralisée. L'imputation interne permet dans un second temps de ventiler ces charges, en totalité ou en partie, dans services bénéficiaires. Les natures de charges concernées sont les charges de personnel (groupe de comptes 30), les charges de biens et services, et autres charges d'exploitation (31), les amortissements du patrimoine administratif (33) et les charges financières (34)¹.

Les imputations internes permettent aussi de répartir le coût global des services de support (logistique informatique, logistique administrative, logistique financière, logistique des bâtiments) entre les unités administratives bénéficiaires de ces services. Ce n'est plus alors une nature spécifique de charges qui est répartie (30, 31, 33 ou 34), mais le coût complet du service offert, c'est-à-dire la somme de ses charges (déduction faites des recettes éventuelles).

¹ Lorsqu'une facture est ventilée d'emblée entre les différentes unités et fonctions concernées, on ne recourt pas à une imputation interne. En effet, dans ce cas-là, le montant n'est pas enregistré de manière centralisée. Pensons à une collectivité publique qui reçoit d'un fournisseur une facture de matériel de bureau pour un montant de CHF 10'000 et qui comptabilise trois paiements, l'un pour CHF 2'000, l'autre pour CHF 5'000 et le dernier pour CHF 3'000 ; cela au débit des trois services (fonctions) concernés et dans la nature 3100 (par opposition à la nature 390x qui serait utilisée en cas d'imputation interne).

Certains revenus sont également parfois enregistrés de façon centralisée et doivent ensuite être imputés, en totalité ou en partie. Il peut s'agir de revenus comptabilisés dans les natures suivantes : patentes et concessions (41), taxes et redevances (42), revenus divers (43), revenus financiers (44).

Les revenus fiscaux (40), les attributions aux financements spéciaux et fonds ainsi que les prélèvements sur les financements spéciaux et fonds (35 et 45), les charges et revenus de transferts (36 et 46), les subventions redistribuées et à redistribuer (37 et 47), ainsi que les charges et revenus extraordinaires (38 et 48) ne doivent pas être imputés à l'interne.

Il est impératif d'utiliser les natures de comptes 39 et 49 –et pas d'autres– pour comptabiliser les imputations internes. Cela permet de les identifier avec certitude et d'éviter de compter à double les charges et les revenus concernés. C'est d'ailleurs pour cette raison que la présentation échelonnée du compte de résultats proposée par la Recommandation 04 ne mentionne ni le groupe 39, ni le groupe 49. Cela évite de gonfler artificiellement les charges et les revenus opérationnels.

Puisque les mêmes montants sont imputés simultanément à la fois en charge et en revenu, le total de la nature 39 est, à l'échelle de l'ensemble de la collectivité, strictement identique au total de la nature 49. Le fait que ces deux natures n'apparaissent pas dans la présentation échelonnée du compte de résultats ne biaise donc pas le résultat opérationnel global.

Par contre, à l'échelon des unités administratives et des fonctions considérées isolément, le montant de ces deux natures n'est pas identique. Donc les imputations internes influencent le résultat individuel des unités et des fonctions concernées. C'est bien là leur but.

Meilleure information sur le degré de couverture des coûts

Les imputations internes portent sur les transactions et relations intervenant entre les unités administratives d'une même collectivité publique, par exemple d'un même canton ou d'une même commune. Elles portent également sur les coûts à mettre en charge et les revenus provenant des financements spéciaux ou des entités particulières faisant fonction d'unité administrative de la collectivité publique concernée.

Typiquement, on y recourt pour s'assurer que le degré de couverture des coûts dans les domaines concernés par un financement spécial est adéquat, c'est-à-dire pour s'assurer que le montant des contributions causales prélevées équivaut au coût de la prestation fournie. Dans les

communes, cela concerne en particulier la gestion des déchets, celle de l'eau potable et des eaux usées.

Par ailleurs, des imputations internes précises sont indispensables pour garantir la fiabilité et la comparabilité des analyses statistiques menées par les cantons et par la Confédération, à l'instar de l'analyse du financement par les émoluments dans les cantons et les communes.

Par contre, les transactions de la collectivité publique concernée avec des entités tierces juridiquement indépendantes (entreprise publique, entité appartenant au secteur privé ou autre administration publique) ne doivent en aucun cas être comptabilisées dans les groupes de comptes 39 et 49. Les autres natures de charges et de revenus offertes par le plan comptable doivent être utilisées.

Conclusion

Les collectivités utilisent (encore) peu les imputations internes. Ces dernières ne représentent, dans les cantons, que 6% du total de charges en moyenne sur les trente dernières années. Quoiqu'il en soit, grâce à ce dispositif, le MCH2 permet de présenter plus fidèlement le coût opérationnel des unités administratives et des prestations. Et cela à l'intérieur des états financiers mis à disposition du public –contrairement à la comptabilité analytique qui, si elle existe, n'est pas publiée. Les imputations internes sont donc un instrument précieux à disposition des collectivités qui souhaitent mener à bien leur effort de transparence.

Nils Soguel, Prof. Dr. ès sciences économiques, professeur ordinaire de finances publiques à l'Institut de hautes études en administrations publiques-IDHEAP de l'Université de Lausanne, directeur du Conseil suisse de présentation des comptes publics (SRS-CSPCP), nils.soguel@unil.ch

Evelyn Munier, Mag. ès sciences économiques, experte diplômée en finance et controlling, secrétaire scientifique du Conseil suisse de présentation des comptes publics (SRS CSPCP), evelyn.munier@unil.ch