

Imputations internes

Complément à la Recommandation 03 Plan comptable et classification fonctionnelle

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics SRS-CSPCP a élaboré les informations supplémentaires suivantes en complément à la Recommandation 03

Version du 13 juin 2019

Concernant les points 1 et 2 de la Recommandation 03

A 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, le coût d'une prestation fournie à l'interne par une autre unité appartenant à la même collectivité publique. Simultanément, elle consiste à inscrire le même montant en revenu dans l'unité qui fournit la prestation à l'interne.

Par conséquent, une imputation interne intervient 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.

Une imputation interne est une opération purement comptable. Elle ne s'accompagne d'aucun mouvement de trésorerie, d'aucun décaissement, d'aucun encaissement.

B Cela se produit lorsque des charges engendrées par la fourniture d'une prestation au profit de plusieurs services sont d'abord enregistrées de manière centralisée, avant d'être imputées, en totalité ou en partie, à l'interne aux services bénéficiaires à l'intérieur de la collectivité. 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 (unités organisationnelles) 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 qui doit être imputé, 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 imputations internes permettent également d'intégrer dans le coût complet des charges et des revenus théoriques. Il peut par exemple s'agir d'intérêts passifs théoriques calculés sur la part autofinancée des investissements nets. Il peut aussi s'agir d'intérêts passifs théoriques calculés sur les engagements de la collectivité envers les financements spéciaux et les fonds dans son capital propre ou dans ses capitaux de tiers. Par symétrie, il peut aussi s'agir d'intérêts actifs théoriques calculés sur les avances de la collectivité aux financements spéciaux et aux fonds.

- C Les revenus fiscaux (40), les attributions aux fonds et financements spéciaux ainsi que les prélèvements sur les fonds et financements spéciaux (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.
- D 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. A l'intérieur de ces groupes, le plan comptable prévoit plusieurs sous-groupes afin de pouvoir catégoriser plus finement les imputations internes. L'annexe A du Manuel comptable harmonisé en donne la liste.

Il est impératif d'utiliser ces natures de comptes –et aucune autre- 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 d'exploitation.

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 (unités organisationnelles) 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 administratives (unités organisationnelles) et des fonctions concernées. C'est bien là leur but.

- E Les imputations internes portent sur toutes les transactions et relations intervenant entre les unités administratives (unités organisationnelles) 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 (unité organisationnelle) de la collectivité publique concernée.
- F 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.
- G Les imputations internes permettent de faire ressortir plus précisément le coût des prestations publiques dans les budgets et les comptes annuels.
- 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.
- H Cependant, une imputation interne ne doit être comptabilisée que si le montant de la charge ou du revenu concerné par une éventuelle ventilation est important. Autrement dit, si en l'absence d'imputation interne, l'image du coût des prestations devait être biaisée, alors l'imputation interne s'impose.
- I Les imputations internes ne peuvent être utilisées que pour ventiler des charges et des revenus relatifs à des activités opérationnelles. Elles ne doivent pas être utilisées pour imputer des charges supportées par des unités administratives (unités organisationnelles) qui contribuent à mettre en place ou à construire une immobilisation corporelle ou incorporelle. Le revenu à comptabiliser en contrepartie de ce type de charges doit être inscrit dans le groupe de comptes 431 « Transferts au compte des investissements ».
- J Les imputations internes, aussi bien en charges qu'en revenus, doivent être inscrites au budget des unités administratives (unités organisationnelles), ainsi que des fonctions concernées.

K Les normes IPSAS ne règlent pas les imputations internes en tant que telles. Mais elles ne les excluent pas non plus. C'est pourquoi, l'utilisation des imputations internes est compatible avec ces normes.

Exemples

Exemple 1 Refacturation de matériel de bureau acheté de manière centralisée

Les Services généraux de la Commune A achètent du matériel de bureau pour tous les services de l'administration communale. Dans un premier temps, la charge de CHF 10'000 est enregistré globalement et de façon centralisée. Ensuite, une part est imputée aux services consommateurs, c'est-à-dire au Service des finances et à l'Office du tourisme, selon une clé de répartition définie préalablement.

Comptabilisation

L'achat de matériel de bureau par les Services généraux est comptabilisé dans le compte de charges **3100, fonction 022** pour CHF 10'000. Sur la base du décompte de répartition, le Service financier (**fonction 021**) comptabilise une imputation interne pour une charge de CHF 5'000 dans le compte **390x** et les Services généraux (**fonction 022**) pour un revenu d'un même montant dans le compte **490x**. L'Office du tourisme (**fonction 084**) comptabilise une imputation interne pour une charge de CHF 2'000 dans le compte **390x** et les Services généraux (**fonction 022**) pour un revenu d'un même montant dans le compte **490x**

Opération	Comptabilisation		
	Débit	Crédit	Montant
Achat matériel de bureau par les Services généraux	022.3100 Matériel de bureau	100X Disponibilités et placements à court terme	10'000
Part du matériel de bureau imputée au Service financier	021.390x Approvisionnement en matériel et en marchandises	022.490x Approvisionnement en matériel et en marchandises	5'000
Part du matériel de bureau imputée à l'Office du tourisme	084.390x Approvisionnement en matériel et en marchandises	022.490x Approvisionnement en matériel et en marchandises	2'000

Exemple 2 Utilisation de la salle de gymnastique pour les séances du Législatif communal

Le Législatif de la Commune A siège dans la salle de gymnastique communale. Le coût de cette utilisation est mis à charge du Législatif, au *pro rata* du nombre d'heures d'utilisation.

Comptabilisation

La Commune A comptabilise une charge au compte **392x** dans la **fonction 011** (Législatif) ; en même temps elle comptabilise un revenu au compte **492x** dans la **fonction 217** (Bâtiments scolaires).

Opération	Comptabilisation		
	Débit	Crédit	Montant
Utilisation de la salle de gymnastique par le Législatif	011.392x Bail à ferme, loyers, frais d'utilisation	217.492x Bail à ferme, loyers, frais d'utilisation	600

Exemple 3 Fourniture d'eau potable à l'école primaire

Le Service de l'eau potable de la Commune A fournit en eau à l'Ecole primaire communale pour une valeur annuelle de CHF 5'000. Au cours de l'année, le service bénéficie du soutien informatique et administratif du Service des finances pour mettre à charge l'eau potable à l'interne et la facturer aux utilisateurs externes. En fin d'année, la répartition du coût du Service des finances s'effectue sur la base du volume des transferts de données informatiques et du relevé des heures du personnel administratif.

Comptabilisation

Le Service de l'eau potable de la Commune A comptabilise une imputation interne pour un revenu de CHF 5'000 au compte **490x** dans la **fonction 710** (Approvisionnement en eau). De son côté, l'Ecole primaire comptabilise une imputation interne pour une charge d'un même montant au compte **390x** dans la fonction **212** (Degré primaire). En fin d'année, le Service de l'eau potable comptabilise une imputation interne pour une charge de CHF 500 au compte **393x** pour l'informatique et de CHF 3'000 au compte **391x** pour le personnel dans la **fonction 710**. Le Service des finances comptabilise une imputation interne pour un revenu de CHF 500 au compte **493x** pour l'informatique et de CHF 3'000 au compte **491x** pour le personnel dans la fonction **022** (Services généraux, autres).

Opération	Comptabilisation		
	Débit	Crédit	Montant
Fourniture d'eau à l'Ecole primaire	212.390x Approvisionnement en matériel et en marchandises	710.490x Approvisionnement en matériel et en marchandises	5'000
Part du coût informatique	710.393x Frais administratifs et d'exploitation	022.493x Frais administratifs et d'exploitation	500
Part des frais de personnel	710.391x Prestations de service	021.491x Prestations de service	3'000

Notons que le Service de l'eau potable de la Commune A fournit également en eau l'association intercommunale en charge de l'école secondaire. Cette association est une entité tierce. Par conséquent, la Commune A facture la prestation et comptabilise la recette de cette vente comme un revenu au **compte 4240** (Taxes d'utilisation et prestations de service) dans la **fonction 710** (Approvisionnement en eau). De son côté, l'association intercommunale comptabilise la charge au **compte 3120** (Alimentation et élimination, bien-fonds PA) dans la **fonction 213** (Degré secondaire I).

Exemple 4 Amortissements d'installations de chauffage

L'installation de chauffage de l'école de maturité gymnasiale du Canton B sert également au chauffage de l'école professionnelle adjacente. Ces deux entités dépendent juridiquement du Canton B. L'amortissement de cette installation est réparti au *pro rata* de la surface bâtie.

Comptabilisation

Le Canton B amortit l'installation de chauffage de l'école de maturité en fonction de sa durée de vie au compte **3300** dans la fonction **251** (Ecoles de maturité gymnasiale). Ensuite il impute à l'interne la part de l'amortissement concernant l'école professionnelle comme charge au compte **395x** dans la fonction **230** (Formation professionnelle initiale) et comme revenu au compte **495x** dans la fonction **251**.

Opération	Comptabilisation		
	Débit	Crédit	Montant
Amortissement ordinaire de l'installation de chauffage	251.3300 Amortissements planifiés immobilisations corporelles PA	1404 Bâtiments PA	75'000
Part de l'amortissement de l'école professionnelle	230.395x Amortissements planifiés et non planifiés	251.495x Amortissements planifiés et non planifiés	30'000