

Objectifs et structure du plan comptable des collectivités suisses

Longtemps, de nombreux systèmes de comptabilité publique ont coexisté en Suisse. La multiplicité de ces systèmes interdisait toute comparaison objective des collectivités sur une base comptable. C'est pourquoi des efforts d'harmonisation furent entrepris. Il fallut attendre la fin des années 1970 pour que voit le jour un nouveau modèle de comptabilité pour les cantons et les communes. Depuis lors, la majorité des cantons et des communes suisses ont adopté ce nouveau dispositif comptable, aussi appelé modèle de compte harmonisé¹ et désigné par l'acronyme MCH1. Le canton l'a mis en vigueur sur la période allant de 1994 à 2013. Depuis 2014, il a adapté ses comptes sur la base du 2^e modèle de compte harmonisé MCH2. Fondamentalement, la structure de ce deuxième modèle présente peu de changement par rapport au premier. Par contre, il instaure de nombreux changements ponctuels qui résultent d'une révision profonde du plan comptable.

Structure commune des MCH1 et MCH2

Les concepteurs de ce modèle de comptabilité publique l'ont construit afin qu'il puisse remplir les exigences fondamentales suivantes :

- Intégrer et classer toutes les opérations budgétaires, financières ou purement comptables;
- Permettre le contrôle et la gestion des recettes et des dépenses;
- Servir de support à la prévision et à la planification;
- Fournir au public et aux élus les informations nécessaires aux décisions politiques;
- Garantir un autofinancement approprié des dépenses publiques.

En plus de respecter les grands principes comptables en vigueur (annualité, clarté, sincérité, etc.), l'organisation de ce modèle comptable harmonisé permet la réalisation des exigences suivantes ci-dessous.

Distinction entre patrimoine administratif et financier

La législation oblige les collectivités publiques à accomplir différentes tâches. Les cantons et les communes doivent se doter d'une infrastructure pour respecter ces dispositions légales. Une partie de l'actif de leur bilan est donc formé d'éléments indispensables à l'accomplissement des tâches publiques. Le critère de l'aliénabilité permet de classer les éléments du patrimoine comme actifs administratifs ou actifs financiers. Concrètement, cela implique que les éléments du patrimoine administratif ne peuvent être vendus sans nuire à l'accomplissement des tâches publiques, alors que les actifs financiers sont constitués de constitué de l'ensemble des biens immobiliers et mobiliers dont l'Etat a la libre disposition.

Compte de fonctionnement et compte des investissements

Certaines dépenses ont une utilité pendant un seul exercice, d'autres sont utiles plus longtemps. Le modèle harmonisé distingue et comptabilise séparément les charges de fonctionnement d'une part et les achats d'équipement d'autre part. Ainsi, le compte de fonctionnement enregistre les charges de l'exercice et les revenus qui les financent. Mentionnons, à titre d'exemple, les salaires des enseignants d'une part et les impôts d'autre part. De son côté, le compte des investissements enregistre les dépenses d'investissement et les recettes qui s'y rapportent. Il s'agit par exemple des dépenses d'entretien et de construction des routes nationales et des subventions en provenance de la Confédération.

Procédure d'amortissement

Le modèle de compte harmonisé a retenu le mode de la couverture ultérieure: les dépenses d'investissement sont portées à l'actif du bilan et amorties ultérieurement. Ainsi, la charge qui résulte de l'amortissement est répartie sur les exercices à venir. On comprend dès lors que les amortissements ont la fonction d'adapter la valeur du patrimoine et de faire ressentir le coût de l'infrastructure dans le compte de fonctionnement. Relevons que le canton de Vaud a adopté la procédure d'amortissement linéaire. Cette procédure passe par un amortissement constant correspondant à la valeur d'origine d'un bien divisée par le nombre d'années pendant lesquelles il est prévu de l'amortir. Pour le canton, cette durée dépend de la nature de l'objet et ne peut excéder une durée de 30 ans*.

* Avec le MCH2, les durée d'amortissement par catégorie d'immobilisation sont de :

- 25 ans pour les constructions de bâtiments et les améliorations foncières
- 20 ans pour les routes cantonales, les travaux de transformation et de constructions complémentaires et les aménagement des cours d'eau et protection des eaux
- 10 ans pour les aménagements intérieurs et travaux de transformation
- 5 ans pour le mobilier, les équipements scientifiques et techniques, le matériel informatique et les logiciels.

Classifications par nature, administrative et fonctionnelle

La classification par nature ou économique permet un meilleur suivi de la marche d'une collectivité et facilite le contrôle de l'évolution des dépenses et des recettes. Le plan comptable vaudois comporte jusqu'à 6 positions de nature, allant de la subdivision la plus générale à la plus fine.

Exemples de nature avec leur position : Charges (3), Revenus (4), Charges de personnel (30), Intérêts passifs (32), Impôts (40), Subventions acquises (46).

La classification administrative ou organique reflète l'organisation de la collectivité. Elle classe les charges et les revenus en fonction des départements, des services, etc. Dans les cantons, il s'agit notamment des départements et des services^a. Dans les communes vaudoises, ce sont souvent des directions ou des dicastères^b.

^a Les départements du canton sont : Département du territoire et de l'environnement (DTE), Département de la formation et de la jeunesse et de l'économie (DFJC), Département des institutions et de la sécurité (DIS), Département de la santé et de l'action sociale (DSAS), Département de l'économie et du sport (DECS), Département des infrastructures et des ressources humaines (DIRH) et Département des finances et des relations extérieures (DFIRE).

^b Les dicastères des communes sont: Administration générale (1), Finances (2), Domaines et bâtiments (3), Travaux (4), Instruction publique et cultes (5), Police (6), Sécurité sociale (7) et Services industriels (8).

La classification fonctionnelle répartit les charges et les revenus selon les tâches que la collectivité doit accomplir. Elle se distingue de la classification administrative par l'unicité de sa nomenclature et de son indépendance de l'organisation administrative des collectivités*. Les 10 fonctions identifiées par le manuel de comptabilité publiques et leurs numérotations respectives sont : Administration (0), Ordre public (1), Enseignement et formation (2), Culte, culture, loisirs (3), Santé (4), Affaires sociales (5), Transports et communications (6), Environnement (7), Economie (8) et Finances et impôts (9).

* Les communes ne sont pas tenues de produire une telle classification. Toutefois, certaines le font à titre informatif.

Principales distinctions entre le MCH1 et MCH2

Le passage au MCH2 implique de nombreux changements dont les principaux sont les suivants :

- Le compte de fonctionnement est devenu un compte de résultat qui permet notamment de distinguer le compte de résultat opérationnel du compte de résultat extraordinaire. L'idée étant de pouvoir présenter un résultat ordinaire qui refléterait les activités opérationnelles de la collectivité.
Les charges et revenus extraordinaires sont considérés tels lorsque l'on ne pouvait les envisager ; ils se soustraient à toute influence et contrôle. Les amortissements supplémentaires et autres attributions aux préfinancements et réserves sont également considérés comme extraordinaires car ne faisant pas partie de l'activité opérationnelle.
- Les comptes par nature ont à présent quatre positions contre trois dans le MCH1*. Les séries ne peuvent pas être mises bout à bout entre les deux modèles, car les regroupements sont à présent différents. Par exemple, le bilan a été fortement réaménagé.

* Comme pour la plupart des collectivités, les plans comptables vaudois reprennent ces positions et les déclinent dans des rubriques plus fines.

Finalement, il convient de relever que la pratique veut que les recommandations du manuel MCH2 constituent des normes que toutes les collectivités publiques sont tenues de respecter. Des dérogations sont possibles pour autant qu'elles soient indiquées dans l'annexe des comptes annuels*. Parmi ces dérogations, notées plus bas, on peut mentionner que l'Etat de Vaud, en vertu du principe de prudence, n'a pas prévu de procéder à un retraitement du patrimoine financier au sens défini par le MCH2, qui prévoit que ces actifs soient comptabilisés à leurs valeurs vénales. En effet, la Loi sur les finances (LFin, art. 51) stipule que les actifs figurent au compte de bilan au maximum pour leur prix d'achat ou de revient, compte tenu des amortissements ainsi que des réévaluations commandées par les circonstances.

* Le manuel MCH2 mentionne d'ailleurs que « La Confédération n'a pas la compétence d'influencer la présentation des comptes des cantons et des communes, car ils sont souverains selon la Constitution, et l'organisation de la présentation des comptes fait partie de leur liberté d'organisation. Une telle harmonisation ne peut se faire, au niveau des cantons et des communes, que progressivement et sur une base volontaire. »

Sources :

Conférence des Directeurs cantonaux des finances (1982), Manuel de comptabilité publique 1, Tome 1 et 2, Haupt, Berne.

Conférence des Directeurs cantonaux des finances (état en mai 2015), Manuel de comptabilité publique 2: <http://www.srs-cspcp.ch>

Comptes 2014 de l'Etat de Vaud, pp. 295-297.