

AMUE

*Comptabilité analytique :
mise en œuvre et premiers résultats*

« La mise en perspective des systèmes de
comptabilité analytiques des universités
avec les modèles développés dans le
secteur public »

Intervention d'Yves Joncour
(AXES MANAGEMENT)

17 décembre 2007

AXES MANAGEMENT - 2007

Séminaire Amue « Comptabilité analytique : mise en œuvre et premiers résultats » - lundi 17 décembre 2007

- 1 -

Sommaire

Introduction

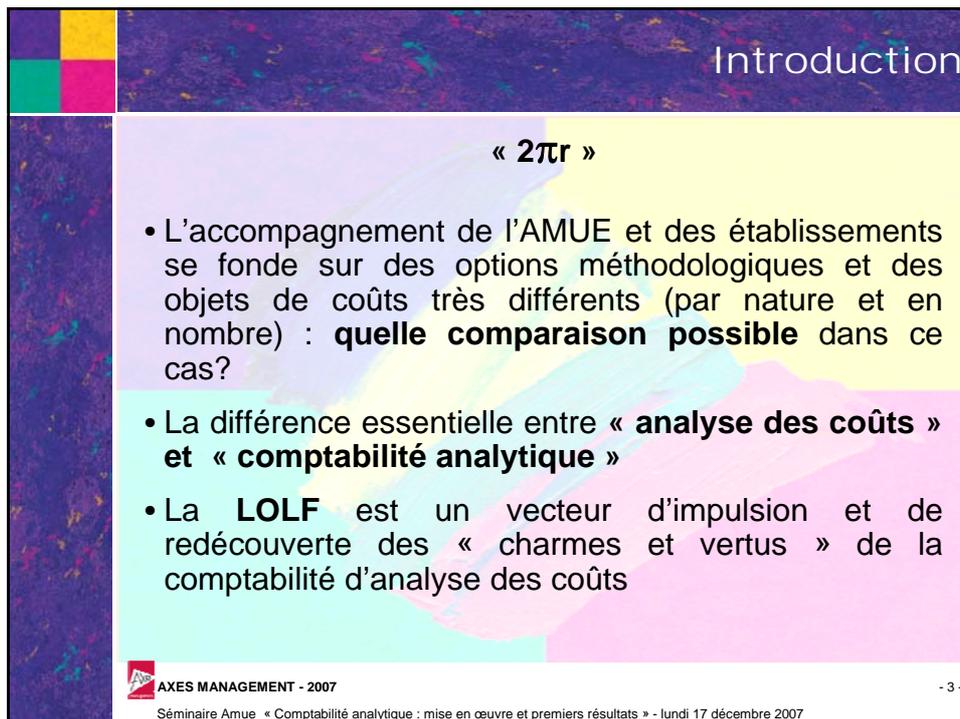
1. Les « vrais objectifs » sont-ils bien les vrais?
2. Comment sortir du stéréotype?
3. Est-il indispensable de tout décompter?
4. Quelle est la durée de vie d'une comptabilité analytique?
5. Tous les coûts sont-ils bons à dire?

Conclusion

AXES MANAGEMENT - 2007

Séminaire Amue « Comptabilité analytique : mise en œuvre et premiers résultats » - lundi 17 décembre 2007

- 2 -



Introduction

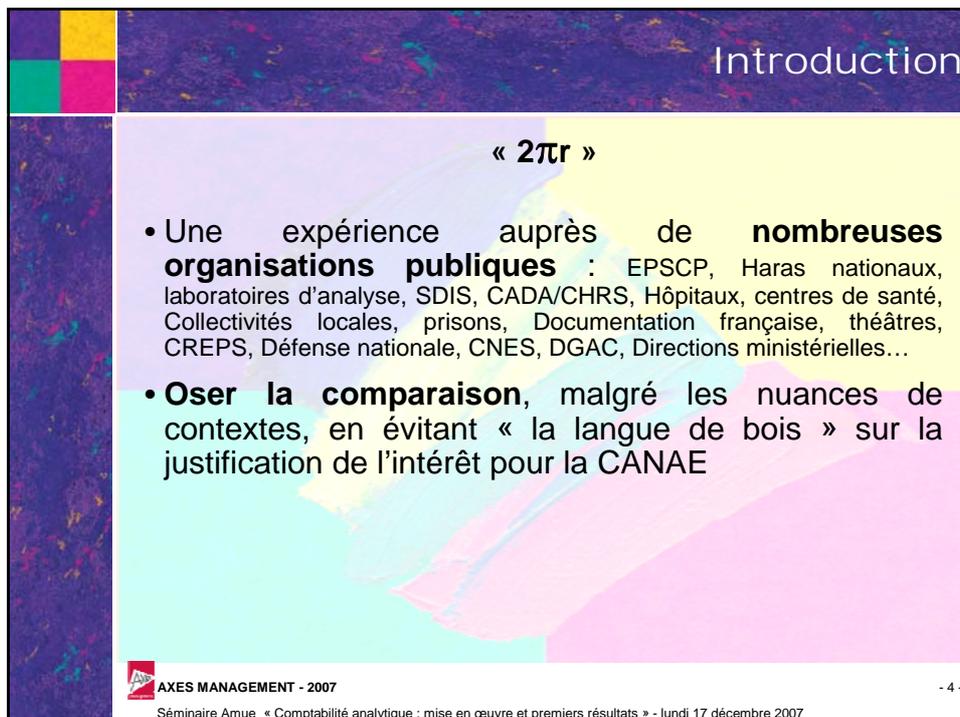
« $2\pi r$ »

- L'accompagnement de l'AMUE et des établissements se fonde sur des options méthodologiques et des objets de coûts très différents (par nature et en nombre) : **quelle comparaison possible** dans ce cas?
- La différence essentielle entre « **analyse des coûts** » et « **comptabilité analytique** »
- La **LOLF** est un vecteur d'impulsion et de redécouverte des « charmes et vertus » de la comptabilité d'analyse des coûts

AXES MANAGEMENT - 2007

Séminaire Amue « Comptabilité analytique : mise en œuvre et premiers résultats » - lundi 17 décembre 2007

- 3 -



Introduction

« $2\pi r$ »

- Une expérience auprès de **nombreuses organisations publiques** : EPSCP, Haras nationaux, laboratoires d'analyse, SDIS, CADA/CHRS, Hôpitaux, centres de santé, Collectivités locales, prisons, Documentation française, théâtres, CREPS, Défense nationale, CNES, DGAC, Directions ministérielles...
- **Oser la comparaison**, malgré les nuances de contextes, en évitant « la langue de bois » sur la justification de l'intérêt pour la CANAE

AXES MANAGEMENT - 2007

Séminaire Amue « Comptabilité analytique : mise en œuvre et premiers résultats » - lundi 17 décembre 2007

- 4 -

Les vrais objectifs sont-ils bien les vrais?

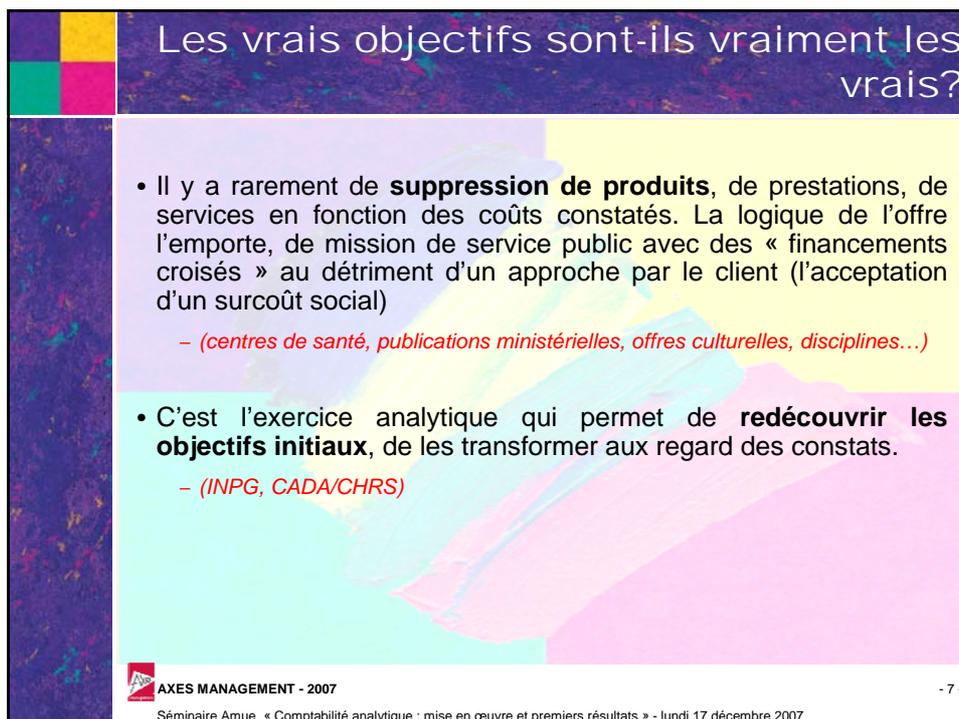
- La comptabilité est un **outil de pilotage** mais n'est pas souvent mobilisée pour la prise de décision. A la limite, on valorise positivement l'effort à travers les coûts (« **ça coûte donc je fais!** ») ou le coût n'est qu'une justification a posteriori d'une décision politique.
 - (institutions culturelles, Etablissements pénitentiaires mixtes)
- Il existe une rupture et un **lien non mécanique** entre la variation des résultats issus des indicateurs de performance et les ressources affectées (exemple caractéristique de la LOLF et des BOP) : Dois-je réduire le budget d'un service qui atteint ses objectifs de performance et à l'inverse accroître l'allocation budgétaire d'une entité moins performante?
 - (SDIS avec une sur-dotation en moyen/analyse des risques)
- Les inducteurs ou clés de la CANAE sont rarement repris dans les **tableaux de bord** : exercices parallèles.

AXES MANAGEMENT - 2007 - 5 -
Séminaire Amue « Comptabilité analytique : mise en œuvre et premiers résultats » - lundi 17 décembre 2007

Les vrais objectifs sont-ils bien les vrais?

- L'objectif de connaissance est constant mais la **transparence** à ses limites en interne comme en externe.
 - (ministères de la Justice, MAE, CADA, communication,...)
- La pression du privé et l'application des règles **du droit de la concurrence ou de la fiscalité** (outil de justification des subventions et des « surcoûts » inhérents à la mission de service public)
 - (Documentation française, Haras nationaux, logistique hospitalière)
- La **tarification** se fonde parfois sur des équilibres de gestion et des perspectives de développement qui remettent en cause des « décisions stratégiques affichées »
 - (équipements collectifs dans les collectivités territoriales, ...)

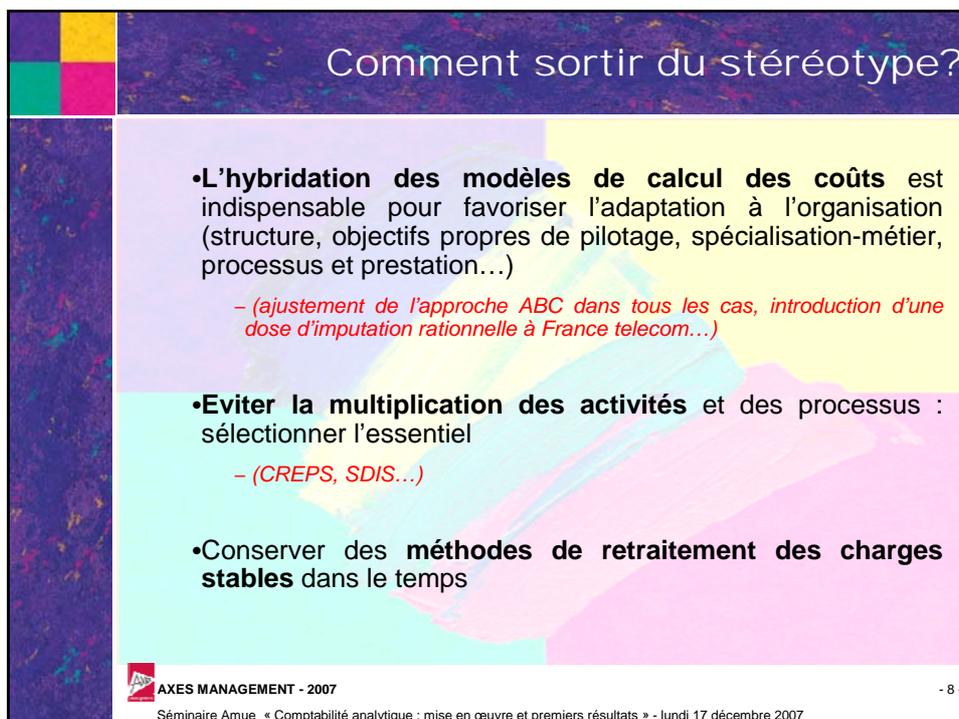
AXES MANAGEMENT - 2007 - 6 -
Séminaire Amue « Comptabilité analytique : mise en œuvre et premiers résultats » - lundi 17 décembre 2007



Les vrais objectifs sont-ils vraiment les vrais?

- Il y a rarement de **suppression de produits**, de prestations, de services en fonction des coûts constatés. La logique de l'offre l'emporte, de mission de service public avec des « financements croisés » au détriment d'un approche par le client (l'acceptation d'un surcoût social)
 - (*centres de santé, publications ministérielles, offres culturelles, disciplines...*)
- C'est l'exercice analytique qui permet de **redécouvrir les objectifs initiaux**, de les transformer aux regard des constats.
 - (*INPG, CADA/CHRS*)

AXES MANAGEMENT - 2007 - 7 -
Séminaire Amue « Comptabilité analytique : mise en œuvre et premiers résultats » - lundi 17 décembre 2007



Comment sortir du stéréotype?

- **L'hybridation des modèles de calcul des coûts** est indispensable pour favoriser l'adaptation à l'organisation (structure, objectifs propres de pilotage, spécialisation-métier, processus et prestation...)
 - (*ajustement de l'approche ABC dans tous les cas, introduction d'une dose d'imputation rationnelle à France telecom...*)
- **Eviter la multiplication des activités** et des processus : sélectionner l'essentiel
 - (*CREPS, SDIS...*)
- Conserver des **méthodes de retraitement des charges stables** dans le temps

AXES MANAGEMENT - 2007 - 8 -
Séminaire Amue « Comptabilité analytique : mise en œuvre et premiers résultats » - lundi 17 décembre 2007

Comment sortir du stéréotype?

- La comptabilité analytique traduit une certaine **conception de l'organisation. Modèle** qui repose sur des hypothèses (incorporation des charges, retraitement, valorisation des temps, UO ou inducteurs de déversement...). Dans l'absolu, il n'y a donc jamais de « vrais coûts ».
- **Partir des coûts préétablis** (target costing ou design to cost) pour éviter l'ampliation des coûts les uns sur les autres. Mettre l'accent sur les fonctionnalités et les coûts essentiels porteurs de valeur ajoutée sur la qualité finale du produit.
 - (politique publique locale, produits industriels, expositions...)
- Ne pas tailler le costume trop grand et ne pas laisser **la tutelle** imposer son modèle « idéal » adapté à tous : Un travail conjoint
 - (comptabilité analytique initiale à l'Hôpital / travail indépendant de CHU : base d'Angers, laboratoires,...)

AXES MANAGEMENT - 2007 - 9 -
Séminaire Amue « Comptabilité analytique : mise en œuvre et premiers résultats » - lundi 17 décembre 2007

Est-il indispensable de tout décompter?

- L'incorporation des **charges supplétives** est souvent incompréhensible : pourquoi incorporer un coût que l'on ne supporte pas budgétairement ?
 - (cas du bénévolat, mise à disposition d'équipement par une autre collectivité, intervention d'associations sur financement ministériel-CREPS...)
- La valorisation progressive du patrimoine technique principalement compte tenu de la difficulté à modifier l'implantation des établissements et à comptabiliser le bâti
 - (Université, CREPS, Haras nationaux-activité « valorisation du patrimoine »...)
- L'évaluation de la **charge de travail** se met en place progressivement dans la plupart des organisations publiques à partir de **standard « métiers »** par catégorie d'emploi réajustés régulièrement
 - (Soins infirmiers, SDIS, Justice judiciaire,... Là où la durée fait partie intégrante de la qualité de la prestation)

AXES MANAGEMENT - 2007 - 10 -
Séminaire Amue « Comptabilité analytique : mise en œuvre et premiers résultats » - lundi 17 décembre 2007

Est-il indispensable de tout décompter?

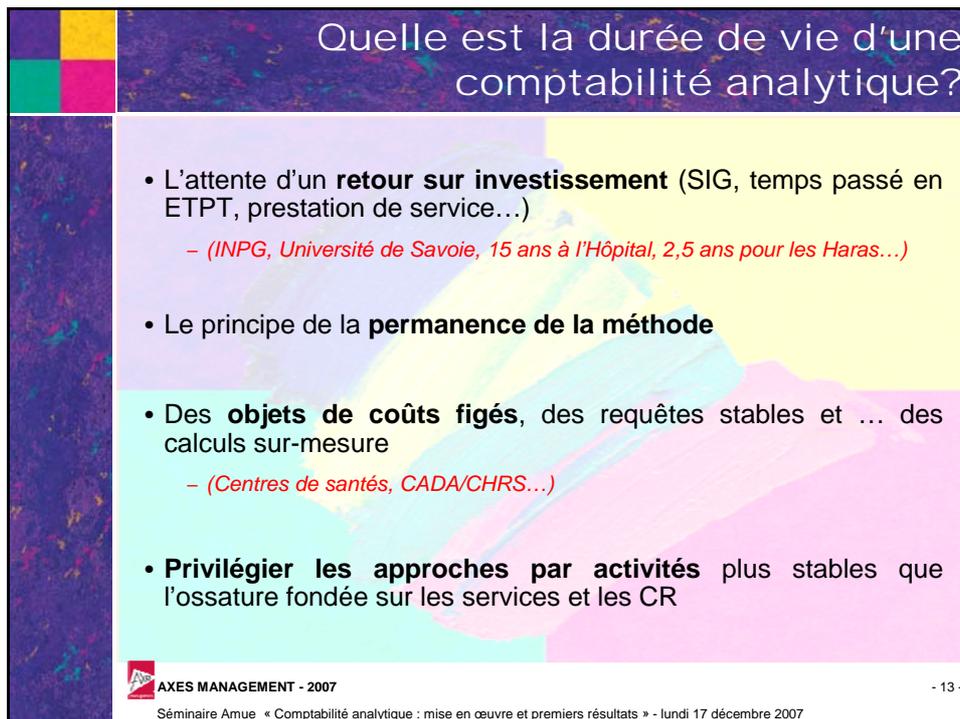
- Ne jamais oublier que **l'information fine et précise à un coût** et qu'il convient d'analyser l'utilité d'un « calcul à la décimale »
- Un déficit de qualité des **matrices d'affectation des coûts aux « produits finis »** : les clés d'incorporation des coûts aux prestations sont imprécises sauf à suivre précisément les consommations des usagers (or on approfondit plus la constitution des charges que l'on détaille les consommations)
 - (500 à 600 produits ou prestations à l'hôpital, Haras, Ville, Université de Savoie... regroupement en « familles ou segments (couples produits/marchés) essentiels)

AXES MANAGEMENT - 2007 - 11 -
Séminaire Amue « Comptabilité analytique : mise en œuvre et premiers résultats » - lundi 17 décembre 2007

Est-il indispensable de tout décompter?

- Ce sont **les charges de structures** qui posent le plus de problèmes et imposent un retraitement avec l'utilisation de clés (inducteurs) « intelligentes » et « métiers »
 - (24 à 25% des coûts dans des établissements publics pour l'activité management : CREPS, INPG, Haras..., Problème de ventiler les charges à « l'euro charge directe » ou en fonction des consommations, de la ventes/diffusion de publication)

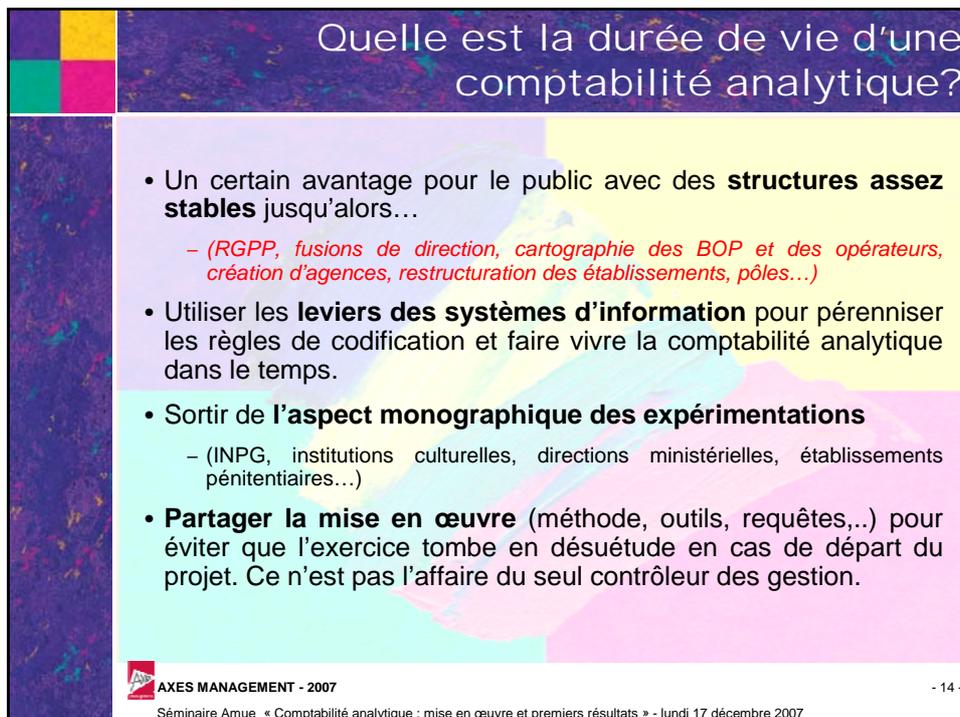
AXES MANAGEMENT - 2007 - 12 -
Séminaire Amue « Comptabilité analytique : mise en œuvre et premiers résultats » - lundi 17 décembre 2007



Quelle est la durée de vie d'une comptabilité analytique?

- L'attente d'un **retour sur investissement** (SIG, temps passé en ETPT, prestation de service...)
 - (INPG, Université de Savoie, 15 ans à l'Hôpital, 2,5 ans pour les Haras...)
- Le principe de la **permanence de la méthode**
- Des **objets de coûts figés**, des requêtes stables et ... des calculs sur-mesure
 - (Centres de santé, CADA/CHRS...)
- **Privilégier les approches par activités** plus stables que l'ossature fondée sur les services et les CR

AXES MANAGEMENT - 2007 - 13 -
Séminaire Amue « Comptabilité analytique : mise en œuvre et premiers résultats » - lundi 17 décembre 2007



Quelle est la durée de vie d'une comptabilité analytique?

- Un certain avantage pour le public avec des **structures assez stables** jusqu'alors...
 - (RGPP, fusions de direction, cartographie des BOP et des opérateurs, création d'agences, restructuration des établissements, pôles...)
- Utiliser les **leviers des systèmes d'information** pour pérenniser les règles de codification et faire vivre la comptabilité analytique dans le temps.
- Sortir de l'**aspect monographique des expérimentations**
 - (INPG, institutions culturelles, directions ministérielles, établissements pénitentiaires...)
- **Partager la mise en œuvre** (méthode, outils, requêtes,..) pour éviter que l'exercice tombe en désuétude en cas de départ du projet. Ce n'est pas l'affaire du seul contrôleur des gestion.

AXES MANAGEMENT - 2007 - 14 -
Séminaire Amue « Comptabilité analytique : mise en œuvre et premiers résultats » - lundi 17 décembre 2007

Tous les coûts sont-ils bons à dire?

- **Eviter le « coût slogan ».** Le coût est aussi le reflet d'autre chose que lui-même. On déporte son interprétation vers d'autres enjeux que le pilotage de l'organisation.
- (La valeur en Or des études du Rafale... Le coût moyen de l'étudiant = celui d'un demandeur d'asile...)
- **Expliquer le contenu des coûts**, leurs compositions, la consommation différentielle des ressources : Donner la grille de lecture que ce soit en interne au sein de l'organisation ou en externe (public, usager...).
- Rester prudent sur les **projections en terme de coûts d'opportunité** public/public ou plus souvent public/privé (« ce que j'aurai pu faire avec cela » ou « ce à quoi cela pourrait servir si je transférais la ressource »).

 AXES MANAGEMENT - 2007 - 15 -

Séminaire Amue « Comptabilité analytique : mise en œuvre et premiers résultats » - lundi 17 décembre 2007

Conclusion

- **Adapter les modèles** en fonction des enjeux et de ses caractéristiques propres
- Démarrer par les **activités et les prestations sensibles**
- Retenir des **périmètres** réalistes, compréhensibles et acceptables
- Revenir en permanence sur **les objectifs**
- **Expliquer les coûts** : « le commentaire vaut au moins autant que le chiffre dans le secteur public »
- Incorporer **les coûts** dans les comptes rendus de gestion (question de la temporalité d'édition) et les **utiliser** dans le dialogue budgétaire/performance

 AXES MANAGEMENT - 2007 - 16 -

Séminaire Amue « Comptabilité analytique : mise en œuvre et premiers résultats » - lundi 17 décembre 2007