

Plus facile que réciter

l'alphabet :

Une approche de la comptabilité analytique basée sur les valeurs traditionnelles

Rod MacPherson, CMA

Malgré que la quasi-totalité des ministères et organismes aient adopté, aux cours des dix dernières années, toute une nouvelle génération de systèmes financiers coûteux pour la planification des ressources organisationnelles (PRO), les gestionnaires au sein de l'appareil gouvernemental ont eu peu de succès à faire rapport du coût réel des activités de programme, encore moins d'avoir à leur disposition un tableau des coûts sur plusieurs dimensions.

Dans son rapport d'avril 2003, la vérificatrice générale a souligné la nécessité pour les ministères et les organismes de produire des renseignements sur le coût des programmes et sur les résultats qui leur permettront de prendre des décisions éclairées, et de regrouper les données financières et non financières sur le rendement dans le but de faire le lien entre les coûts et les résultats réels ou attendus. Selon la vérificatrice générale, pour garantir la disponibilité de renseignements de haute qualité sur les programmes, l'une des premières démarches consiste à mettre en place les politiques, les systèmes et les méthodes opérationnelles qui aideront à saisir comme il faut les renseignements pertinents. Elle a aussi noté le besoin d'une orientation centrale pour assurer une application uniforme de ces éléments au sein des ministères et des organismes.

Compte tenu de ces observations ainsi que de l'avènement de l'Architecture des activités de programme, de l'Examen des dépenses et de la Politique d'imputation aux clients extérieurs, il sied que le Conseil du Trésor du Canada mette de l'avant des normes et des lignes directrices pertinentes de manière à promouvoir l'uniformité au chapitre de la comptabilité analytique et du rapport sur le coût des programmes dans l'ensemble du gouvernement fédéral. S'offre en modèle le leadership dont le Secrétariat du Conseil du Trésor a fait preuve lorsque, en 1995, le gouvernement fédéral a formellement opté pour l'adoption des principes de base de la comptabilité d'exercice comme élément critique de sa Stratégie d'information financière, dans le dessein de produire des résultats « financiers » plus transparents et de s'aligner sur les pratiques du secteur privé, exercice qui est maintenant presque terminé.

Principes de base

La nécessité d'améliorer la visibilité des coûts n'a pas pour solution la mise en œuvre générale de la comptabilité par activités, qui exige beaucoup de temps et de ressources, mais l'application de la comptabilité analytique selon des principes de comptabilité de gestion basés sur des valeurs traditionnelles

et reconnus à l'échelle nationale et internationale. Pour faire preuve d'une telle discipline, les deux principales composantes méthodologiques à observer sont la *classification des coûts* et l'*attribution/affectation des coûts*. Nous expliquerons ces deux éléments de comptabilité en prenant des exemples d'activités menées par le ministère des Pêches et des Océans (MPO).

Classification des coûts

La classification des coûts se rapporte à la façon dont ces derniers sont répartis au départ dans le plan comptable. Les coûts apparaissent dans l'une ou l'autre de deux catégories : directs et indirects.

On entend par coût direct un coût qui s'attribue sans l'ombre d'un doute à un unique objet de coût. Le coût direct n'existe pas en l'absence de cet objet. *Au MPO, les coûts directs sont les traitements et les dépenses qui sont directement attribuables à une activité donnée en matière de pêche ou se rapportant à la pêche.*

On entend par coût indirect un coût qui ne peut être attribué sans l'ombre d'un doute à un unique objet de coût. Le coût indirect est lié à une ressource qui est commune à plus objet de coût. *Les coûts indirects sont les traitements et les dépenses qui ne sont pas directement attribuables à une activité de pêche donnée et que l'on doit répartir selon un calcul fondé sur une analyse pour déterminer l'utilisation ou la consommation relative des ressources concernées.*

Le plan comptable de tout ministère ou organisme doit être assez souple pour faire état des deux types de ressources (directes et indirectes) afin d'éviter la subjectivité au moment de codifier les ressources.

Redistribution des coûts (attribution et affectation)

Une fois que les coûts sont proprement répartis dans la bonne catégorie, il convient de voir comment redistribuer les coûts indirects de sorte à bien saisir le « coût complet » des programmes de la pêche ainsi que des projets, activités et extrants connexes.

La redistribution des coûts s'effectue dans une de deux conditions. Dans la première condition, les coûts sont directement attribués à une activité ou projet spécifique parce qu'ils lui sont réservés, ou ils sont « directement partagés » par un groupe de projets.

Par exemple, l'imputation des salaires des scientifiques qui font de la recherche pour un secteur donné d'espèces ou de pêches. Ces scientifiques sont affectés à un domaine de pêche particulier ou, s'ils travaillent à plus d'un projet, ils tiennent un compte des heures qu'ils y consacrent; ces heures serviront à « attribuer » leurs salaires à chacun des projets. L'attribution nécessite un lien « direct » entre la ressource et les objets de coût.

Dans la deuxième condition, une ressource est attribuée à un ensemble commun d'activités d'habilitation, et ce dans une proportion raisonnable quant aux autres organisations, activités ou projets. *Par exemple, l'imputation des dépenses salariales des préposés aux comptes d'un bureau régional qui sont chargés de traiter tous les comptes débiteurs de plusieurs programmes. Ces coûts sont imputés aux clients de ces activités (c'est-à-dire les clients internes) selon le principe de la causalité, en utilisant un facteur comme le nombre de factures traitées pour chacun des programmes. Dans l'imputation des coûts indirects, on peut faire appel à un choix de techniques de comptabilité par activités.*

Figure 1

Document de PRO	Établissement des coûts indirects	Regroupement des coûts
Affectation	Établissement des coûts directs	Objet de coût 1 Objet de coût 2

La codification des ressources coïncide avec le codage des opérations financières liées à un événement économique précis ou récurrent dans le cadre de la PRO. Les deux scénarios les plus courants sont l'entrée d'une facture et l'établissement d'un codage des paiements pour un employé. À ces deux moments, une décision s'impose quant à la façon de « coder » la transaction dans le système financier. On ne peut trop souligner l'importance d'une formation adéquate des personnes devant appliquer le codage ni la nécessité pour elles de participer à la conception du cadre.

La figure 1 illustre comment les coûts se ventilent dans un cadre d'établissement des prix de revient. Les coûts se répartissent au départ en coûts directs et en coûts indirects.

Après la classification initiale, les coûts sont redistribués vers leur objet de coût éventuel (soit des projets, activités, extrants, clients, résultats de programme ou de gestion, soit gammes de services ou unités organisationnelles) selon une méthode défendable, qui respecte le principe de la causalité.

La notion d'affecter les coûts indirects (ou coûts des services généraux) à l'exécution du programme est conforme aux normes canadiennes et internationales reconnues en matière de gestion

comptable. Selon ces normes, les coûts indirects doivent être affectés aux produits et aux services en tenant compte du facteur de la causalité.

Or, il arrive parfois que plusieurs programmes différents se prévalent des services généraux comme les installations et la gestion de l'information/technologie de l'information. Il faut donc observer un plan et une méthode délibérés pour déterminer dans quelle mesure ces ressources indirectes sont reliées à l'exécution du programme.

Même si la plupart des systèmes de PRO peuvent répondre au besoin de catégoriser les coûts grâce à leurs plans comptables, les capacités fonctionnelles de bon nombre d'entre eux sont limitées ou inexistantes en ce qui a trait à l'affectation des coûts indirects. Il faut donc, à court terme, trouver des solutions autonomes. À mesure que le gouvernement adopte une plateforme centralisée en matière de PRO, il pourra établir de façon transparente et constante le coût de ses programmes grâce à cette fonctionnalité renforcée par des principes de comptabilité de gestion solides.

Rod MacPherson est un comptable en management accrédité. Il offre des services d'expert-conseil en comptabilité analytique aux organisations des secteurs public et privé. Spécialiste de la conception et de la mise en application de systèmes de comptabilité analytique, Rod a plus de 13 ans d'expérience dans le domaine de la stratégie gouvernementale et de la gestion en matière financière. Pour le joindre, composer le (902) 578 472, ou envoyer un courriel à rod@rodmacpherson.com.