

# Comptabilité analytique pour le secteur public

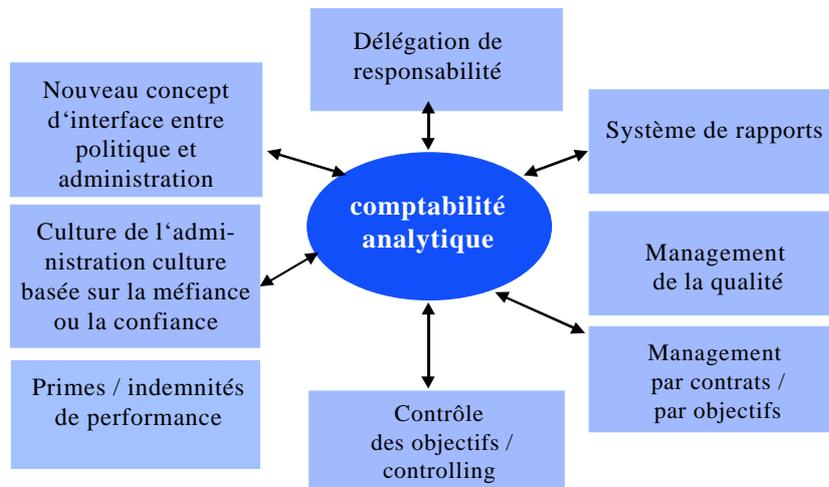
## 1. Instrument de base de la réforme de l'administration

Comptabilité analytique et modernisation de l'administration sont étroitement liées: si l'on veut piloter avec succès une administration, il est nécessaire d'en connaître les prestations ainsi que le coût de ces prestations (transparence / système de rapports).

Pour pouvoir accélérer le processus d'amélioration de manière continue et planifier l'optimisation des prestations et/ou des coûts, il faut, en plus d'un inventaire, des valeurs cibles concrètes (prestations et coûts complets préétablis), qui s'insèrent dans des plans, des objectifs et dans leur mise en oeuvre, c'est-à-dire dans le processus de pilotage et qui le définissent sur le plan normatif. Pour pouvoir contrôler enfin si les objectifs convenus sont atteints à la fin de la période comptable (comparaison entre coûts budgétisés et coûts effectifs), la comptabilité analytique s'impose comme outil d'accompagnement permanent du processus de gestion (controlling).

Ainsi des éléments importants de la "Nouvelle gestion publique" (NGP) - système de rapports, management par contrats, controlling - se fondent sur la comptabilité analytique. Pour d'autres éléments-clés de la NGP également, la transparence sur le plan des prestations et des coûts est une condition indispensable pour que ces éléments puissent être mis en oeuvre et pour que leur mise en oeuvre produise les effets escomptés.

La comptabilité analytique, qui doit apporter cette transparence, fait office à cet égard de petit mais extrêmement important "pignon", servant pour ainsi dire de pivot dans le mécanisme de la NGP. Si elle ne remplit pas sa fonction, tout le système ne fonctionne pas: la modernisation de l'administration se verrait diminuée d'une base importante.



III. 1: Comptabilité analytique: instrument de base de la réforme de l'administration

## 2. Du concept d'utilisation d'argent au concept d'utilisation de ressources

Il s'agit donc de faire des efforts importants et de manière conséquente pour introduire la comptabilité analytique partout où l'on traite de NGP.

Pendant longtemps, cela n'est pas allé de soi. Tandis que des voisins européens et d'autres pays en dehors de l'Europe avaient entrepris, pour certains depuis trois décennies déjà, la modernisation de leur comptabilité publique (Lüder, Rechnungswesen im internationalen Vergleich, page 40), ce processus a eu beaucoup de peine à démarrer en Allemagne.

Cette situation n'a changé qu'avec la crise des finances publiques, dans les années 80. Cette dernière a fait apparaître au grand jour l'inadéquation des anciens instruments de pilotage et, partant, de la comptabilité traditionnelle dictée par l'application des prescriptions légales.

Ce sont avant tout les communes qui ont fourni un travail de pionnier dans ce domaine et propagé - entraînées et conduites par l'association "Kommunale Gemeinschaftsstelle" (KGST) - le passage du "concept d'utilisation d'argent au concept d'utilisation de ressources", lequel ne met pas au centre les flux de paiement mais des indicateurs de résultats, soit les prestations et les coûts. L'administration fédérale et les administrations des Länder ont suivi. Entre-temps, on a assisté à un large mouvement pour introduire la comptabilité analytique.

Dans ce contexte, la question de savoir si le concept d'utilisation de ressources doit être mis en application conjointement avec une caméralistique élargie ou optimisée ou avec une comptabilité d'entreprise est secondaire. Ces deux formes de comptabilité peuvent être mises en relation avec le contenu comptable d'un compte de résultat sous la forme d'une comptabilité analytique.

### **3. Le concept**

Le concept de comptabilité analytique pour les administrations publiques suit pour l'essentiel les principes qui ont été développés pour les entreprises privées:

La production de prestations économiques (biens et/ou prestations de service) exige l'utilisation de facteur de production. Ces deux éléments sont pris en compte et convertis en valeur dans la comptabilité analytique. Ainsi, les coûts (utilisation des facteurs exprimée en somme d'argent / dépréciation) sont mis en parallèle avec la vente (également exprimée en somme d'argent) des biens et/ou des prestations de service (produit) qui les ont causés.

Du côté des coûts, ceux-ci sont inscrits en fonction de la nature des biens (compte des charges par nature), classés en fonction de leur origine (compte des centres de coûts) et calculés sur la base des prestations produites (compte des unités d'imputation). De la même manière, il est procédé à une répartition selon la nature, l'origine et l'unité d'imputation dans le cadre du compte des prestations.

On obtient de cette manière une image relativement bonne de la partie coût: l'utilisation des facteurs connaît des structures analogues à celles rencontrées dans les entreprises privées. A cet égard, on peut surtout tirer des parallèles avec les entreprises de services. Comme pour elles, il est possible d'exprimer relativement bien en valeurs financières l'utilisation de ressources humaines, de moyens financiers et d'équipements.

La partie prestations pose par contre plus de problèmes, en ce sens que les prestations publiques ne font souvent pas l'objet d'un échange, qu'elles ne rapportent de ce fait pas de produits et qu'elles ne peuvent en règle générale guère être exprimées en somme d'argent. On se contente donc souvent, pour se faire une image de la partie prestations, de grilles quantitatives des biens ou des prestations de services produits, laissant par contre en général de côté d'autres aspects des prestations, comme les effets et la qualité de l'activité de l'administration, ne pouvant être

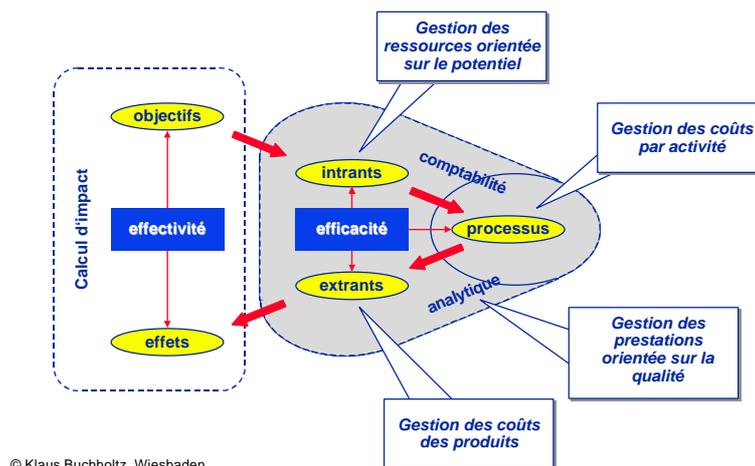
monétisés. Dans les cas où l'on s'est aperçu de ce déficit, on renvoie à des comptes annexes qui devront encore être développés à l'avenir. De ce fait, la force de la majorité des projets de comptabilité analytique repose dans leur présentation de la partie coût, ils restent donc des "concepts d'utilisation des ressources" dans toute l'acceptation du terme, tandis que la partie prestation, en premier lieu les aspects effet et qualité, n'y trouve pas son compte.

Malgré cette faiblesse, on espère que la comptabilité analytique apporte un soutien au processus de gestion similaire à celui apporté à l'économie privée.

C'est avant tout pour

- la gestion des ressources
- la gestion des coûts par activité
- la gestion des prestations orientée sur la qualité
- la gestion des coûts des produits

qu'il faut chercher dans la comptabilité analytique des informations importantes pour le pilotage et des incitations à agir.



- III. 2: Domaines pour lesquels la comptabilité analytique apporte un soutien sur le modèle du concept des trois niveaux, Budäus/Buchholtz (in: Anforderungen an eine aussagefähige Kosten- und Leistungsrechnung, in Dietrich, Gronbach, Peter (Hrsg.) Umsetzung neuer Rechnungs- und Informationssysteme in innovativen Verwaltungen)

Cela semble à première vue plausible: Grâce aux renseignements fournis par la comptabilité analytique, laquelle se fonde exclusivement sur des

valeurs financières, on pilote avec succès, dans le secteur privé, de grandes entreprises, on s'en sert également pour déléguer des responsabilités, pour décentraliser (en faveur de filiales, de centres de profit, etc.). La comptabilité analytique sert enfin également de base à un travail de qualité, à la fixation d'objectifs, à un système de rémunération fondé sur les prestations, etc.

#### 4. Un nouveau scepticisme

On observe cependant un scepticisme grandissant quant à la question de savoir si la comptabilité analytique est, dans sa forme initiale, l'instrument dont l'administration publique a besoin pour être mieux pilotée. Il n'est à cet égard pas seulement question de la charge liée à l'introduction des concepts de la comptabilité analytique.

Une grande partie des critiques porte sur son efficacité, laquelle est remise en question dans une mesure de plus en plus importante, en raison de l'absence de mise en oeuvre et d'utilisation conséquentes. Ces critiques ne sont pas seulement le fait du camp des adversaires du changement, lesquels ont toujours tendance à interpréter les difficultés du début comme la preuve de l'échec d'une réforme. Elles sont au contraire surtout le fait des collaborateurs et collaboratrices engagés dans les organes de relais, les services de gestion, etc. et compétents pour introduire la réforme, qui se heurtent dans leur travail quotidien à la résistance de l'administration face à la comptabilité analytique.

L'exemple suivant, tiré d'une offre de prestations communale relativement peu compliquée, montre bien que l'efficacité du pilotage par la comptabilité analytique n'est pas sans poser problème dans les administrations publiques:

Exemple:

Groupe de produits: surveillance des constructions

Produit: octroi du permis de construire

– prestation:	nombre d'octrois	1.486
– coûts:	coûts par décision d'octroi du permis de construire	751,64 DM

L'exemple utilise les vrais chiffres d'une commune qui a introduit la comptabilité analytique afin de mieux gérer ses tâches, il s'agit ici de ses

tâches en matière de surveillance des constructions. En ce qui concerne le chiffre de 1486 octrois d'un permis de construire, on peut toutefois se demander s'il existe un besoin de gestion ou une possibilité d'optimisation. Le nombre de permis octroyés dépend moins des prestations de l'administration que de l'envie de construire des citoyens, donc que de l'extérieur. Vouloir augmenter ce chiffre pour obtenir de meilleures prestations n'a ainsi pas de sens; il n'offre pas de prise pour des mesures de gestion. Il devient plus intéressant mis en relation avec les coûts, lorsqu'il est utilisé comme une valeur de référence pour les prestations dans le cadre du compte des unités d'imputation. Les coûts d'un montant de 751,64 DM par décision peuvent quant à eux faire l'objet, de manière judicieuse, de mesures de gestion: si la quantité de prestations ne peut guère être modifiée, une optimisation peut cependant être obtenue grâce à une baisse des coûts par décision. Il serait possible ensuite de constater un éventuel succès lors de la prochaine période comptable au moyen des résultats de la comptabilité analytique.

Les problèmes pratiques qui empêchent les administrations de tirer profit des résultats de la comptabilité analytique commencent cependant déjà à ce stade. Il est en effet difficile de dire si le coût de 751,64 DM par décision est adapté ou s'il devrait être meilleur marché. Il se pourrait ainsi d'une part que ce coût doive être encore baissé. La direction de l'administration tendra à être de ce point de vue. Mais il se pourrait d'autre part qu'il s'agisse d'une excellente prestation qui ne peut plus être améliorée. Dans ce cas, il faudrait féliciter le personnel de l'office de surveillance des constructions au lieu d'en exiger des améliorations supplémentaires. Il s'agira là plutôt du point de vue des collaborateurs et collaboratrices. Ils prétendront que 751,64 DM est le meilleur prix que l'on puisse atteindre et que – dans le cas où les responsables politiques, la direction de l'administration, le trésorier ou le controlling venaient à exiger que ce prix soit baissé – d'autres objectifs, également importants (conformité au droit, respect de l'environnement, satisfaction des clients, etc.) en souffriraient.

Nous nous trouvons donc face à deux hypothèses qui s'opposent, ni l'un ni l'autre des protagonistes ne pouvant étayer son point de vue. Dans ce genre de situation, le statu quo l'emporte en général. C'est l'échec de la tentative de gestion, symbolisé par le chiffre de 751,64 DM dont le calcul a nécessité un travail non négligeable. Il ne reste que des collaborateurs, une direction de l'administration et des comptables frustrés, qui sont mécontents de l'important travail consenti et des discussions infructueuses.

On allègue souvent le fait que l'on peut s'assurer des effets du pilotage par des comparaisons dans le temps. Mais qu'est-ce qui nous dit – pour rester

dans l'exemple – jusqu'où l'on peut prendre des mesures de pilotage, lorsque le coût par décision passe de 850,00 DM à 800,00 DM pour arriver finalement au prix actuel de 751,64 DM, au terme de deux périodes comptables? Y a-t-il encore quelque chose à optimiser ou a-t-on vraiment, à 751,64 DM, épuisé toutes les possibilités de progression? La question est tout aussi problématique et ouverte que sans comparaison dans le temps (voir plus haut). Cela ne change rien au problème lorsque la situation s'est dégradée: le fait de constater que le coût a renchéri dans le temps, passant de 751,64 DM à 800,00 DM, ne permet pas de savoir si ce renchérissement est dû au fait que les conditions sont devenues plus difficiles, ou s'il s'agit simplement d'une piètre prestation. Les conditions changent toujours d'une manière ou d'une autre et l'on trouve toujours des raisons pour justifier une augmentation des coûts.

Pour résumer: La comptabilité analytique – aussi bons que puissent être ses fondements théoriques – présente un déficit certain en ce qui concerne sa mise en application sur le plan pratique. Il reste beaucoup de questions ouvertes qui la font apparaître comme un gouvernail peu précis dans le cadre du processus de gestion quotidien d'une administration.

### **5. La comptabilité analytique et le lien systémique avec le marché**

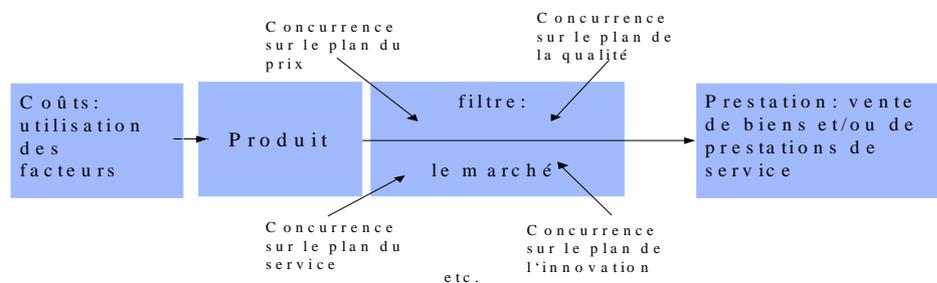
Comment est-il possible que la comptabilité analytique – laquelle est utilisée avec succès dans l'économie privée à des fins de gestion – ne parvienne pas au même résultat dans le secteur public?

Si l'on se penche sur la définition des coûts et des prestations

- coût: utilisation de facteurs exprimée en argent (emploi de ressources) afin de produire des prestations,
- prestation: vente exprimée en argent de biens et/ou de prestations de service

on constate, pour l'administration publique, une différence essentielle pour ce qui est des prestations. Par sa définition «vente exprimée en argent de biens et/ou de prestations de service», le concept de prestation intègre le marché de manière systémique dans le mode de fonction de la comptabilité analytique: avant que les biens et/ou les services puissent être comptabilisés comme «prestations», ils doivent être «vendus».

Cela s'explique par le fait que le compte de prestation doit donner des informations sur le succès économique et par là sur la capacité de vivre ou de survivre de l'entreprise. Seuls des biens et/ou des prestations de services vendus, qui se maintiennent sur le marché, comptent en cela comme contribution. Avant cependant qu'un produit soit vendu et qu'un revenu puisse être comptabilisé du côté des prestations, il faut qu'il passe tous les tests du marché (concurrence sur le plan du prix, de la qualité, du service, de l'innovation, etc.). Si un projet ne satisfait pas à ces tests, il ne sera pas vendu, il n'aura pas passé le filtre du marché, constitué de critères monétaires mais aussi non monétaires.



III. 3: Contexte systémique entre comptabilité analytique et marché

S'il s'impose, cela signifie au contraire qu'il remplit ces critères. Le revenu comptabilisé du côté des prestations est, en raison de l'effet de filtre du marché, porteur implicite de nombreuses informations monétaires et non monétaires comme:

- les coûts/les prix sont avantageux,
- la qualité est en ordre,
- les clients sont satisfaits,
- le service fonctionne,
- les produits sont innovateurs,
- les objectifs de l'entreprise sont atteints,
- je dois faire / je ne dois pas faire qqch. etc.

Le secteur public ne peut malheureusement pas bénéficier de ces importantes informations car il lui manque en général le filtre du marché.

Le fait de savoir qu'une décision d'octroi du permis de construire coûte 751,64 DM et qu'en tout 1486 décisions sont rendues par année peut certes

avoir un intérêt. Mais comme, du fait l'absence de marché, il n'y a pas de processus de sélection, le résultat (les décisions rendues) ne constitue pas un reflet des prestations, ni de leur caractère avantageux.

L'espoir que la comptabilité analytique se révèle aussi utile en termes de gestion pour l'administration publique qu'elle ne l'est devenue pour le secteur privé repose sur une absence de prise en compte du fait que la comptabilité analytique du secteur privé est liée de manière systémique avec le marché et que c'est uniquement grâce à cette interaction qu'elle livre des informations utiles en termes de gestion. Si elle est sortie de ce contexte, elle ne peut dès lors pas fonctionner de manière habituelle.

### **6. Triple complément à la comptabilité analytique**

Il n'est cependant pas question maintenant de cesser tout effort en vue de rendre la comptabilité analytique utile en termes de gestion et de revenir à l'ancienne comptabilité. Il faut au contraire penser jusqu'au bout la systématique de la comptabilité analytique en apportant des compléments, dans le secteur public, pour les fonctions remplies par le marché, dans le cadre de son interaction systémique avec la comptabilité analytique.

Il s'agit des trois fonctions suivantes:

**Donner une information globale:** La vente de biens et/ou de services sur le marché dépend de divers facteurs: le produit est vu dans sa totalité par le client: une auto, par exemple doit s'imposer sur le plan de ses qualités (sécurité, caractéristiques écologiques, espace intérieur, rapidité, etc.), de ses coûts (prix d'acquisition, coût d'utilisation) et des nombreux services offerts (vente, garage, pièces de rechange, etc.). Si l'auto est vendue, le chiffre d'affaires correspondant inscrit dans le compte des prestations indique que le client a une opinion positive du produit après avoir pris en compte de manière globale toutes ses caractéristiques et son prix et qu'il s'est décidé à l'acheter après avoir pesé le pour et le contre de tous les éléments. En ce sens, les valeurs monétaires inscrites dans le comptes des prestations ne représentent pas seulement des valeurs financières, mais également une quantité d'aspects qualitatifs qui ne sont pas exprimés en argent, et qui parfois, ne doivent également pas l'être.

**Donner une information comparative:** en plus de donner une information sur l'appréciation globale du produit par le client, la décision d'achat permet également une comparaison avec les produits concurrents: mon produit tient la comparaison avec les produits des concurrents, voire présente un meilleur niveau.

**Stimuler l'optimisation:** cette comparaison avec ses concurrents stimule l'entrepreneur à faire des efforts d'optimisation. Si le compte des prestations présente de mauvaises valeurs, un signal d'alarme s'allume: si rien n'est entrepris, il y a risque de pertes, voire de fermeture de l'entreprise. Sans ces risques, beaucoup d'entreprises ne se sentiraient pas incitées à améliorer de mauvais résultats. Le meilleur exemple pour cela est celui des entreprises en situation de monopole, lesquelles – bien qu'elles soient organisées de manière privée et qu'elles puissent être pourvues d'une excellente comptabilité analytique – ne fournissent souvent pas des prestations optimales, parce qu'il n'y a pas de concurrence et donc pas d'incitation à une optimisation.

Lorsqu'il n'y a pas de concurrence, ces trois fonctions de la comptabilité analytique sont également inexistantes. Dans les structures monopolistiques du secteur privé comme du secteur public, la comptabilité analytique court le risque de se muer en un "cimetière pour chiffres", si aucun moyen n'a été trouvé pour remplacer ces fonctions résultant de l'interaction entre le marché et la comptabilité analytique. Dans le secteur public, il existe des cas où des produits font l'objet d'une offre parallèle émanant de l'économie privée, la solution est alors facile, il suffit en effet d'établir une concurrence directe avec le secteur privé (rapport mandataire - mandant, mise au concours prévoyant la participation d'entreprises privées et publiques, etc.). Cette solution est pratiquée depuis longtemps déjà à l'étranger, et de plus en plus également en Allemagne. Pour beaucoup de domaines de l'administration publique pour lesquels il n'existe cependant pas d'offre comparable du secteur privé (ordre, affaires sociales, culture, police, finances, etc.), il s'agit de remplacer de manière autonome l'effet informatif et stimulant du marché en complétant le système:

- Evaluation globale des prestations
- Evaluation comparative des prestations
- Stimulation à l'optimisation

**Evaluation globale des prestations:** les résultats du compte de prestations indiquent aux entreprises privées que les coûts ou les prix sont avantageux, la qualité, le service, l'innovation sont en ordre, que les clients sont satisfaits et que les objectifs de l'entreprise sont atteints, il convient donc de trouver pour l'administration publique un moyen de dégager des informations analogues.

L'évaluation globale des prestations signifie donc qu'il ne faut pas seulement se pencher sur les coûts et les quantités, mais également sur la qualité, le service, l'innovation, la satisfaction des clients et l'atteinte des objectifs.

Ainsi cela ne suffit-il pas, dans le cadre de la surveillance de la circulation par exemple, de présenter le nombre d'amendes pour contravention comme prestations et le coût par amende comme résultat de la comptabilité analytique. Il convient également de se demander si la poursuite des contraventions au code de la route par des amendes (produit) apporte une contribution à la sécurité et à la fluidité du trafic (réalisation de l'objectif, effet), si les actes administratifs étaient conformes au droit, s'ils ont été effectués dans les temps, etc. (qualité), si ce mandat est donc "bien" rempli et si les clients sont satisfaits.

Ce problème est largement traité dans la nouvelle littérature relative à la comptabilité analytique. On y préconise par exemple un compte de prestation orienté sur la qualité et un complément sous la forme d'un calcul d'impact qui donne une représentation de l'effectivité (relation entre objectifs et résultats) de l'action de l'administration.

Calculer l'impact et la qualité est cependant une opération difficile. C'est pourquoi on préconise de l'introduire à l'avenir, plutôt que de la développer maintenant avec la même détermination que celle manifestée pour le transfert dans le secteur public de la comptabilité analytique de l'économie privée. Cela a cependant des conséquences négatives à plusieurs égards:

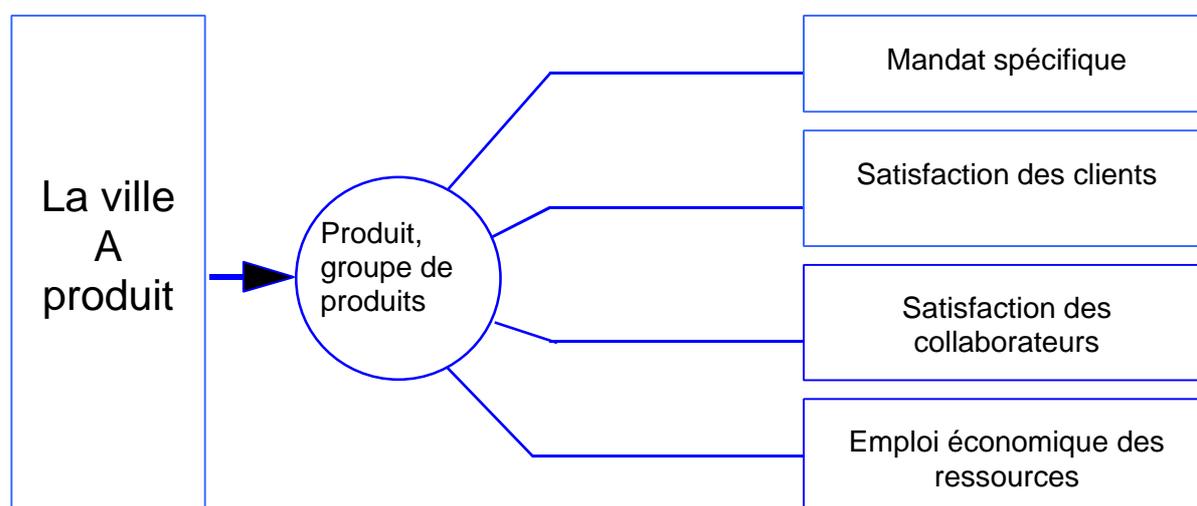
Sans analyse des effets, on se retrouve avec une gestion stratégique sous-dimensionnée et une gestion opérationnelle surdimensionnée.

En cas de gestion unilatérale portant essentiellement sur les quantités et les coûts, on omet la répercussion sur les autres objectifs. Cette dernière refait cependant surface en raison des interdépendances existantes, de sorte qu'il y a un risque d'erreur de gestion débouchant sur des résultats non souhaités.

Il en résulte à nouveau un refus des collaborateurs et collaboratrices à l'égard du nouveau système de comptabilité. Ils ont conscience de l'absence de prise en compte d'objectifs importants et du danger d'une pondération erronée, d'une évaluation erronée de leurs prestations et d'une erreur de gestion: quel assistant social ou quel policier voudrait voir ses prestations représentées et jugées uniquement sur la base de coûts et de quantités et non pas également sur la base de leur effet et de leur qualité?

Tandis qu'une grande partie de la littérature sur l'économie d'entreprise aimerait saisir effets et qualité dans des comptes séparés, annexés à la comptabilité analytique proprement dite (voir le concept des trois niveaux Budäus/Buchholtz), on voit depuis peu également des essais de représenter

le tout au moyen d'un concept intégré d'objectifs. Ainsi, la KGST/Iko-Netz, par exemple, recommande un système d'objectifs (rentabilité, satisfaction des collaborateurs, exécution du mandat, satisfaction des citoyens / des clients, structures / processus, capacité à se maintenir à l'avenir), qui sont remplis à l'aide d'indicateurs permettant de représenter le degré de réalisation des objectifs et qui permettent une évaluation des prestations de l'administration ne prenant pas seulement en compte les coûts. La fondation Bertelsmann procède de manière analogue en jugeant les produits ou les groupes de produits selon les objectifs suivants: "mandat spécifique" (effet, quantité, qualité), "satisfaction des clients", "satisfaction des collaborateurs" et "emploi économique des ressources".



III. 4: Système des quatre objectifs de la fondation Bertelsmann

Ces deux systèmes se prêtent bien à la prise de décision en matière de gestion dans le cadre d'une évaluation globale de tous les objectifs. Un processus de pesée des intérêts du genre du modèle "balance score card" peut être à chaque fois pris comme base de ces décisions.

Que l'on réalise la nécessaire évaluation globale des prestations au moyen de comptes supplémentaires extérieurs à la comptabilité analytique ou en intégrant tous ces aspects dans une nouvelle conception de comptabilité analytique élaborée spécialement pour les besoins des administrations publiques, il importe d'introduire, en même temps que la comptabilité analytique, une manière de voir globale en ce qui concerne la représentation des prestations de l'administration.

**Evaluation comparative des prestations:** dans l'exemple utilisé ci-dessus (751,64 DM par décision), il est apparu qu'il est difficile de déduire des résultats de la comptabilité analytique d'une seule administration si le résultat doit être évalué de manière positive ou négative. Il ne devient possible d'évaluer cette valeur et, partant, de l'utiliser à des fins de gestion que lorsque l'on connaît les valeurs d'administration ou d'entreprises comparables:

Exemple:

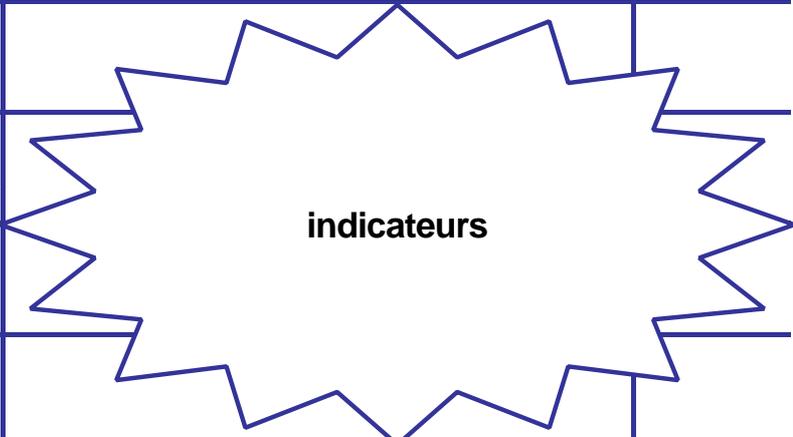
Commune	A	B	C	D
Coût d'une décision d'octroi du permis de construire	751,64 DM	495,75 DM	857,95 DM	959,38 DM

L'évaluation comparative montre que la commune A, avec ses 751,64 DM, propose une prestation acceptable en comparaison avec C et D, mais tout à fait susceptible d'être améliorée (comparé à B). A condition que ces chiffres aient été relevés selon les mêmes principes et qu'ils soient de ce fait comparables, il en résulte des conséquences notables pour la mise en oeuvre pratique de la Nouvelle gestion:

A la question très controversée de savoir si une valeur est susceptible d'être améliorée ou non, la réponse est toute trouvée: la commune B apporte la preuve que l'on peut faire mieux. La discussion infructueuse qui portait sur la question de savoir si l'on pouvait faire mieux est donc reportée sur le seul "champ de bataille" important, soit la question de savoir comment arriver à de meilleurs résultats.

Là aussi, le tableau montre la voie à suivre pour trouver de bonnes solutions: elles se trouvent dans la commune B! Il suffit donc de demander à la commune B quelles sont les recettes de son succès et de, si possible, les transposer entièrement ou partiellement dans la commune A (ou C, ou D).

Si l'on procède à cette comparaison non seulement pour l'objectif économique, mais également pour tous les autres objectifs, la comptabilité analytique comprend dès lors aussi bien l'évaluation globale que la fonction comparative. Un rapport sur cette base pourrait prendre la forme suivante:

	Villes comparées				
Objectifs	A	B	C	D	E
1. Mandat spécifique	 <p><b>indicateurs</b></p>				
2. Satisfaction des clients					
3. Satisfaction des collaborateurs					
4. Efficience					

III. 5: Grille du système de rapports

Que la comparaison soit intégrée ou non dans la comptabilité analytique, le problème est le même ici que celui évoqué pour l'évaluation globale: sans comparaison, la comptabilité analytique ne peut pas prétendre à une gestion au résultat optimal.

**Stimulation à l'optimisation:** lorsque la comptabilité analytique d'une entreprise qui se trouve en situation de concurrence présente de mauvais chiffres, cette dernière doit décider si elle améliore ses prestations ou si elle se fait supplanter par la concurrence.

Lorsque, pour une administration publique, il manque une véritable concurrence produisant un réel effet stimulateur, il faut trouver un autre moyen qui produise des effets analogues: l'équivalent du marché des produits pour les entreprises est, pour la politique et l'administration, le marché des opinions, la presse et les évaluations publiques. Il est de ce fait important d'avoir non seulement une présentation des comptes sous forme globale et comparative, mais également une présentation des comptes **publique**, qui soit accessible au public et à la presse. Seule la publicité des résultats remplace la fonction de stimulant que revêt le marché, en tant que circonstance concomitante tacite de la comptabilité analytique, dans le secteur privé.

Cela est partiellement garanti dans les administrations publiques en raison des prescriptions légales: par exemple, les séances de commission et du conseil dans les communes sont en règle générale publiques. Si on y traite des résultats de la comptabilité analytique et de ses nécessaires compléments dans les rapports sur ses activités présentés par

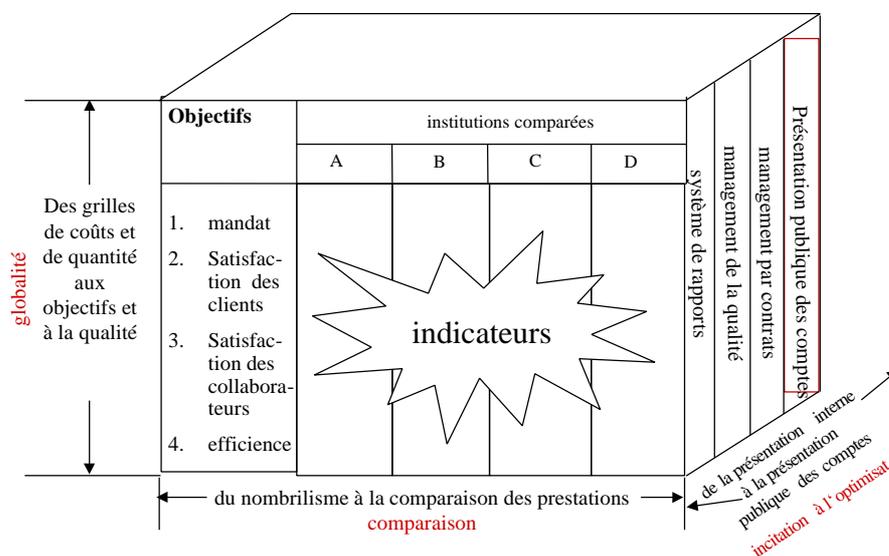
l'administration, l'accès est dès lors automatiquement garanti au public. Cela n'est cependant pas le cas dans de nombreuses administrations. Dans ces dernières, on pourrait, en imposant la publication des résultats ou la remise de rapports à des instances supérieures et en offrant la possibilité d'un contrôle par des cours des comptes, obtenir un effet analogue à celui résultant de l'ouverture au public par principe des séances de commission et du conseil, au niveau communal.

### **7. Bilan**

Avec le développement de la comptabilité analytique dans le secteur public, un vaste mouvement s'est mis en branle, qui représente une source de progrès énorme en termes de capacité de gestion des administrations publiques. Le transfert de ce système élaboré dans la littérature sur l'économie d'entreprise pour les entreprises privées n'a cependant pas rencontré tout le succès qu'avaient espéré de nombreux réformateurs. Cela s'explique par le lien systémique de la comptabilité analytique, en particulier du compte de prestations, avec le marché, lequel a de manière implicite un triple effet sur les plans de l'information et de la stimulation (information globale, information comparative, stimulation à l'optimisation). Etant donné qu'il n'y a pas de concurrence dans le cas des administrations publiques, ces fonctions importantes en termes de gestion font défaut dans le secteur public.

Si l'on veut que la comptabilité analytique soit efficace de la manière souhaitée, elle doit être complétée par ces trois fonctions. Cela peut se faire au moyen d'un module séparé, faisant pour ainsi dire office de renforteur de la comptabilité analytique. Il est aussi imaginable de l'intégrer à la comptabilité analytique du secteur public, laquelle gagnerait de cette manière un caractère propre devenant un développement du système valable pour l'économie privée.

Quelle que soit la manière, il est indispensable d'élargir la comptabilité analytique à ces trois dimensions:



**III. 6: Les compléments indispensables de la comptabilité analytique dans le secteur public (exemple de la fondation Bertelsmann)**

C'est uniquement dans cette version élargie qu'elle peut produire des résultats de même valeur que ceux de la comptabilité analytique du secteur privé et propres de ce fait à servir de base à tous les éléments de la Nouvelle gestion. C'est ainsi également qu'elle pourra briser les résistances que l'on constate actuellement dans les administrations à l'égard de l'introduction et de l'utilisation de la comptabilité analytique dans le secteur public. C'est enfin uniquement ainsi qu'elle peut fonctionner comme instrument de base de la réforme de l'administration et de ses éléments principaux et qu'elle peut faire en sorte que celle-ci ne s'arrête pas en cours de route.