



HAL
open science

Élaboration d'un outil de comptabilité analytique pour le ChuvA-AC : pilotage par les coûts et pistes d'amélioration

Anne-Cécile Calluau

► **To cite this version:**

Anne-Cécile Calluau. Élaboration d'un outil de comptabilité analytique pour le ChuvA-AC : pilotage par les coûts et pistes d'amélioration. Médecine vétérinaire et santé animale. 2022. dumas-03829271

HAL Id: dumas-03829271

<https://dumas.ccsd.cnrs.fr/dumas-03829271v1>

Submitted on 25 Oct 2022

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Année 2022

**ÉLABORATION D'UN OUTIL DE COMPTABILITÉ
ANALYTIQUE POUR LE CHUVA-AC.
PILOTAGE PAR LES COÛTS ET PISTES D'AMÉLIORATION**

THÈSE

pour obtenir le diplôme d'État de
DOCTEUR VÉTÉRINAIRE
présentée et soutenue publiquement devant
la Faculté de Médecine de Créteil (UPEC)
le 20 Janvier 2022

par

Anne-Cécile CALLUAUD

sous la direction de
Pascal FAYOLLE

JURY

Président du jury :	M. Henri CHATEAU	Professeur à l'EnvA
Directeur de thèse :	M. Pascal FAYOLLE	Professeur à l'EnvA
Examinatrice :	Mme Chantal LEGRAND	Maître de Conférences associé à l'EnvA
Membre invité :	Mme Djérène MASO	Directrice des plateformes cliniques et para-cliniques de l'EnvA
Membre invité :	M. Kevin ATTAL	Élève directeur d'hôpital à l'EHESP

Liste des personnes intervenant dans l'enseignement



Directeur : Pr Christophe Degueurce
 Directeur des formations : Pr Henry Chateau
 Directrice de la scolarité et de la vie étudiante : Dr Catherine Colmin

Professeurs émérites : Pr Pascal Fayolle, Pr Bernard Paragon
 Directeurs honoraires : MM. les Professeurs C. Pilet, B. Toma, A.-L. Parodi, R. Morailon, J.-P. Cotard, J.-P. Mialot & M. Gogny

Département d'Élevage et de Pathologie des Équidés et des Carnivores (DEPEC)

Chef du département : Pr Grandjean Dominique - Adjoint : Pr Blot Stéphane

<p>Discipline : anesthésie, réanimation, urgences, soins intensifs - Pr Verwaerde Patrick</p> <p>Discipline : cardiologie - Pr Chetbaul Valérie - Dr Sapanaro Vittorio, Praticien hospitalier contractuel</p> <p>Discipline : nouveaux animaux de compagnie - Dr Pignon Charly, Ingénieur de recherche - Praticien hospitalier - Dr Valait Laetitia, Praticienne hospitalier contractuelle</p> <p>Discipline : dermatologie - Dr Cochet-Falvre Noëlle, Praticienne hospitalier contractuelle</p> <p>Discipline : ophtalmologie - Dr Chahory Sabine, Maître de conférences</p> <p>Unité pédagogique de clinique équine - Pr Audigié Fabrice - Dr Bertoni Léolia, Maître de conférences - Dr Coudry Virginie, Praticienne hospitalier contractuelle - Pr Denoix Jean-Marie - Dr Giraudet Aude, Ingénieure de recherche - Praticienne hospitalier - Dr Jacquet Sandrine, Ingénieure de recherche - Praticienne hospitalier - Dr Mespaulhès-Rivière Céline, Ingénieure de recherche-Praticienne hospitalier* - Dr Moiroud Claire, Praticienne hospitalier contractuelle - Dr Tallaj Amélie, Praticienne hospitalier contractuelle - Dr Tanquerel Ludovic, Chargé d'enseignement contractuel</p>	<p>Unité pédagogique de médecine et imagerie médicale - Dr Benchekroun Ghita, Maître de conférences - Pr Blot Stéphane* - Dr Canonne-Guibert Margane, Maître de conférences - Dr Freiche-Legros Valérie, Praticienne hospitalier contractuelle - Dr Maurey-Guénec Christelle, Maître de conférences - Dr Mortier Jérémy, Maître de conférences associé</p> <p>Unité pédagogique de médecine de l'élevage et du sport - Dr Cabrera Gonzales Joaquin, Chargé d'enseignement contractuel - Pr Fontbonne Alain - Pr Grandjean Dominique* - Dr Maenhoudt Cindy, Praticienne hospitalier contractuelle - Dr Nudelmann Nicolas, Maître de conférences - Dr Ribeiro dos Santos Natalia, Praticienne hospitalier contractuelle</p> <p>Unité pédagogique de pathologie chirurgicale - Dr Decambon Adeline, Maître de conférences - Pr Manassero Mathieu - Dr Maurice Emeline, Assistante d'Enseignement et de Recherche Contractuelle - Pr Viateau-Duval Véronique*</p>
---	--

Département des Productions Animales et de Santé Publique (DPASP)

Chef du département : Pr Millemann Yves - Adjoint : Pr Dufour Barbara

<p>Unité pédagogique d'hygiène, qualité et sécurité des aliments - Dr Bolnot François, Maître de conférences* - Pr Carlier Vincent - Dr Gauthier Michel, Maître de conférences associé - Dr Mtimet Narjes, Chargée d'enseignement contractuelle</p> <p>Unité pédagogique de maladies réglementées, zoonoses et épidémiologie - Dr Crozet Guillaume, Chargé d'enseignement contractuel - Pr Dufour Barbara* - Dr Guétin Polnier Valentine, Chargée d'enseignement contractuelle - Pr Haddad/Moang-Xuan Nadia - Dr Rivière Julie, Maître de conférences</p> <p>Unité pédagogique de pathologie des animaux de production - Pr Adjou Karim - Dr Belbis Guillaume, Maître de conférences* - Dr Delsart Maxime, Maître de conférences associé - Pr Millemann Yves - Dr Plassard Vincent, Praticien hospitalier contractuel - Dr Ravary-Plumloën Bérandère, Maître de conférences</p>	<p>Unité pédagogique de reproduction animale - Dr Constant Fabienne, Maître de conférences* - Dr Denis Marine, Chargée d'enseignement contractuelle - Dr Desbois Christophe, Maître de conférences (rattaché au DEPEC) - Dr Mauffré Vincent, Maître de conférences</p> <p>Unité pédagogique de zootechnie, économie rurale - Dr Arné Pascal, Maître de conférences - Dr Barassin Isabelle, Maître de conférences - Dr De Paula Reis Alline, Maître de conférences* - Pr Grimard-Ballif Bénédicte - Pr Ponter Andrew</p> <p>Rattachée DPASP - Dr Wolgust Valérie, Praticienne hospitalier contractuelle</p>
--	---

Département des Sciences Biologiques et Pharmaceutiques (DSBP)

Chef du département : Pr Desquibet Loïc - Adjoint : Pr Pilot-Storck Fanny

<p>Unité pédagogique d'anatomie des animaux domestiques - Pr Chateau Henry - Pr Crevier-Denoix Nathalie - Pr Robert Céline*</p> <p>Unité pédagogique de bactériologie, immunologie, virologie - Pr Boulouis Henri-Jean - Pr Eloit Marc - Dr Lagrée Anne-Claire, Maître de conférences - Pr Le Podier Sophie - Dr Le Roux Delphine, Maître de conférences*</p> <p>Unité pédagogique de biochimie, biologie clinique - Pr Bellier Sylvain* - Dr Deshuillers Pierre, Maître de conférences</p> <p>Unité pédagogique d'histologie, anatomie pathologique - Dr Cordonnier-Lefort Nathalie, Maître de conférences - Pr Fontaine Jean-Jacques - Dr Jouvin Grégory, Professeur associé - Dr Reyes-Gomez Edouard, Maître de conférences*</p> <p>Unité pédagogique de management, communication, outils scientifiques - Mme Conan Muriel, Professeur certifié (Anglais) - Pr Desquibet Loïc, (Biostatistique, Épidémiologie) - Dr Legrand Chantal, Maître de conférences associée - Dr Marignac Geneviève, Maître de conférences* - Dr Rose Hélène, Maître de conférences associée</p>	<p>Unité de parasitologie, mycologie - Dr Blaga Radu, Maître de conférences (rattaché au DPASP) - Pr Guillot Jacques - Dr Polack Bruno, Maître de conférences* - Dr Risca-Castillo Veronica, Maître de conférences</p> <p>Unité pédagogique de pharmacie et toxicologie - Dr Kahlhauer Matthias, Maître de conférences - Dr Perrot Sébastien, Maître de conférences* - Pr Tissier Renaud</p> <p>Unité pédagogique de physiologie, éthologie, génétique - Dr Chevallier Lucie, Maître de conférences (Génétique) - Dr Crépeaux Guillemette, Maître de conférences (Physiologie, Pharmacologie) - Pr Gilbert Caroline (Ethologie) - Pr Pilot-Storck Fanny (Physiologie, Pharmacologie) - Pr Tiret Laurent (Physiologie, Pharmacologie)* - Dr Titeux Emmanuelle (Ethologie), Praticienne hospitalier contractuelle</p> <p>Rattachée DSBP - Mme Dalaine Stéphanie, Professeur agrégée (Sciences de la Vie et de la Terre)</p>
---	---

* responsable d'unité pédagogique

Remerciements

Au Pr. Henri CHATEAU, Professeur à l'EnvA,

Qui m'a fait l'honneur de présider mon jury de thèse.
Hommages respectueux.

Au Pr. Pascal FAYOLLE, Professeur à l'EnvA

Qui m'a fait découvrir la direction d'un établissement de soins pour animaux de compagnie, dans un contexte d'établissement public, et qui a créé ce sujet de thèse en l'adaptant à mon affinité particulière et à mon expérience en management.
Que vous trouviez ici l'expression de ma profonde reconnaissance et mon plus grand respect.

Au Dr. Chantal LEGRAND, maître de conférences associé à l'EnvA

Qui m'a fait l'honneur de participer à mon jury de thèse.
Hommages respectueux.

Au Dr. Djérène MASO, directrice adjointe du ChuvA-Ac

Je vous remercie pour votre grande disponibilité. Vos judicieux conseils nous ont été très profitables.
Que vous trouviez ici l'expression de ma profonde reconnaissance et mon plus grand respect.

À Kevin ATTAL, élève directeur d'hôpital à l'EHESP

Pour la pertinence de ses conseils, le temps et la rigueur consacrés aux corrections.
Mes sincères remerciements.

À Julien, mon époux

Pour son soutien sans faille et ses encouragements, pour m'avoir supportée durant ces dures années. Du fond de mon cœur je te remercie.

À mes parents,

Merci pour avoir toujours été là. Votre soutien et vos conseils m'ont aidée lorsque j'ai dû faire des choix décisifs. C'est grâce à vous que j'en suis là aujourd'hui.

À mes amis,

Mes sincères remerciements.

Table des matières

Table des matières	1
Liste des figures	3
Liste des tableaux	5
Liste des abréviations	7
Introduction	9
Première partie : La comptabilité analytique, un outil pour le ChuvA-Ac	10
1. La comptabilité analytique : généralités	10
A. <i>Une genèse progressive</i>	10
B. <i>La comptabilité analytique est un outil pour le dirigeant</i>	11
C. <i>Une comptabilité analytique pour le Centre Hospitalier Universitaire Vétérinaire d'Alfort pour animaux de compagnie</i>	11
2. Le Centre Hospitalier Universitaire Vétérinaire d'Alfort pour animaux de compagnie.....	11
A. <i>Le ChuvA-Ac est une plateforme de soins aux animaux de compagnie et de formation</i>	12
B. <i>Les missions du ChuvA-Ac</i>	12
C. <i>L'organigramme du ChuvA-Ac</i>	13
D. <i>Le budget du ChuvA-Ac</i>	14
a. Les principes de fonctionnement budgétaire.....	14
b. L'élaboration des budgets prévisionnels	15
3. L'intérêt de la comptabilité analytique pour le ChuvA-Ac	15
A. <i>Le contexte budgétaire du ChuvA-Ac</i>	15
B. <i>Les objectifs de la mise en œuvre de la comptabilité analytique au ChuvA-Ac</i>	15
C. <i>Seul le choix d'une méthode permet de répondre aux objectifs de l'entité</i>	16
Deuxième partie : La détermination de la méthodologie de mise en œuvre de la comptabilité analytique du ChuvA-Ac	17
1. La comptabilité analytique actuelle du ChuvA-Ac	17
2. Les deux grands modèles de calcul de coûts	18
A. <i>La méthode des coûts partiels</i>	18
a. La méthode des coûts variables	18
b. La méthode de l'imputation rationnelle.....	19
B. <i>La méthode des coûts complets</i>	20
a. La méthode des coûts complets par centres d'analyse.....	20
b. La méthode Activity Based Costing (ABC).....	22
3. La définition du cadre théorique de la comptabilité analytique du ChuvA-Ac à partir d'entités comparables	23
A. <i>Les caractéristiques de la comptabilité analytique hospitalière en médecine humaine</i>	23
a. Quelques notions comptables pour la suite	23
b. Les principes de cette comptabilité hospitalière.....	24
c. La mise en œuvre avec ses grandes étapes	25
B. <i>Les enseignements de l'étude de la comptabilité analytique telle que mise en œuvre par des organisations comparables au ChuvA-Ac</i>	25
C. <i>Un choix de méthodologie de comptabilité analytique adapté au ChuvA-Ac</i>	26
Troisième partie : Conception de l'outil de comptabilité analytique	27
1. L'architecture globale du tableau de comptabilité analytique	27
A. <i>La définition des centres de responsabilité</i>	27
B. <i>La détermination du seuil de signification</i>	28
2. La constitution et la disponibilité des données financières.....	28
A. <i>Les recettes</i>	28

a.	La constitution des recettes	29
b.	Les recettes enregistrées par le service financier	29
c.	Les recettes enregistrées par le système d'information hospitalier	29
B.	<i>Les dépenses</i>	29
a.	La constitution des dépenses.....	30
b.	La comptabilisation des dépenses dans un contexte public.....	30
3.	L'élaboration de la matrice de comptabilité analytique.....	30
A.	<i>L'affectation des recettes</i>	30
a.	Le montant des recettes selon leur origine	30
b.	La conception du tableau de comptabilité analytique : partie recettes	31
c.	L'affectation des recettes cliniques issues de Clovis.....	32
B.	<i>L'affectation des dépenses</i>	43
a.	L'affectation des dépenses concernant la masse salariale	43
b.	L'affectation des dépenses de fonctionnement	56
c.	L'affectation des dépenses d'investissement	73
C.	<i>Le bilan financier par centre de responsabilité hors masse salariale Etat</i>	74
D.	<i>Le réajustement du bilan financier par CR en incluant la masse salariale État</i>	77
a.	La réaffectation de la masse salariale Etat	77
b.	La dotation de fonctionnement aux CR.....	80
E.	<i>Le bilan financier par centre de responsabilité incluant la masse salariale État</i>	81
	Quatrième partie : Exploitation du tableau de comptabilité analytique du ChuvA-Ac	84
1.	Les limites de l'outil de comptabilité analytique mis en place et quelques recommandations	84
A.	<i>Il est possible d'améliorer les capacités opérationnelles de l'outil</i>	84
B.	<i>Il est envisageable d'augmenter la précision des clefs de répartition</i>	84
C.	<i>Il est utile d'adapter tant que possible le système d'information hospitalier</i>	85
2.	L'exploitation de la comptabilité analytique développée dans le cadre de cette thèse	85
A.	<i>Une mise en garde concernant les chiffres obtenus</i>	86
B.	<i>La mise en place d'indicateurs pour répondre aux objectifs initiaux</i>	86
3.	La mise en œuvre des indicateurs précités	86
A.	<i>La mise en place des indicateurs</i>	86
B.	<i>L'utilité des indicateurs choisis</i>	86
	Conclusion	89
	Liste des références bibliographiques	91

Liste des figures

Figure 1 : Les missions du ChuvA-Ac.....	13
Figure 2 : Organigramme du ChuvA-Ac.....	14
Figure 3 : Les quatre étapes de la méthode des coûts complets	20
Figure 4 : Mise en place d'une comptabilité analytique hospitalière en médecine humaine, d'après (Ministère du travail, de l'emploi et de la santé, 2012)	24
Figure 5 : Liste des centres de responsabilité du ChuvA-Ac.....	28

Liste des tableaux

Tableau 1 : Limites et avantages de la méthode des coûts variables	19
Tableau 2 : Limites et avantages de la méthode de l'imputation rationnelle.....	19
Tableau 3 : Avantages et limites de la méthode des coûts complets	22
Tableau 4 : Limites et avantages de la méthode ABC	23
Tableau 5 : Composition des recettes	31
Tableau 6 : Architecture du tableau de comptabilité analytique, partie recettes	32
Tableau 7 : Tableau initial des recettes issues de Clovis.....	33
Tableau 8 : Recettes directes des CR	34
Tableau 9 : Réaffectation du montant des hospitalisations	35
Tableau 10 : Réaffectation du montant des recettes communes	36
Tableau 11 : Recettes cliniques issues de CLOVIS après répartition des recettes des hospitalisations et du secteur commun.....	37
Tableau 12 : Recettes cliniques réajustées et après déduction des frais généraux	38
Tableau 13 : Montant des conventions	38
Tableau 14 : Répartition des subventions et des recettes diverses	39
Tableau 15 : Affectation des IJSS	42
Tableau 16 : Affectation des recettes 2019.....	43
Tableau 17 : Répartition de la masse salariale par CR.....	44
Tableau 18 : Masse salariale par CR.....	45
Tableau 19 : Masse salariale commune à plusieurs CR	45
Tableau 20 : Calcul de la répartition de la masse salariale du bloc.....	46
Tableau 21 : Répartition de la masse salariale des hospitalisations	46
Tableau 22 : Répartition de la masse salariale « Accueil »	49
Tableau 23 : Répartition de la masse salariale « Caisse/Régie »	51
Tableau 24 : Répartition de la masse salariale « Magasin »	52
Tableau 25 : Répartition de la masse salariale « Secrétariat de direction »	53

Tableau 26 : Répartition de la masse salariale du « Standard »	54
Tableau 27 : Masse salariale des services support	55
Tableau 28 : Répartition de la masse salariale aux CR	56
Tableau 29 : Dépenses de fonctionnement pour l'année 2019	57
Tableau 30 : Répartition des dépenses de Pharmacie	59
Tableau 31 : Dépenses de pharmacie par CR.....	60
Tableau 33 : Répartition des charges de bloc au sein des CR.....	61
Tableau 34 : Répartition des charges d'hospitalisation.....	61
Tableau 35 : Répartition des charges communes de consommable.....	63
Tableau 36 : Répartition des charges communes de bloc	64
Tableau 37 : Répartition des charges communes de consommables	64
Tableau 38 : Répartition des charges communes de fonctionnement en fonction de la surface	67
Tableau 39 : Répartition des charges communes de fonctionnement en fonction des ETP par CR	69
Tableau 40 : Répartition des autres charges	70
Tableau 41 : Répartition des charges communes.....	71
Tableau 42 : Répartition des charges de fonctionnement.....	72
Tableau 43 : Répartition des dépenses d'investissement.....	74
Tableau 44 : Bilan recettes / dépenses (hors investissements)	75
Tableau 45 : Bilan recettes / dépenses avec investissements	76
Tableau 46 : Masse salariale État affectée aux services	77
Tableau 47 : Réaffectation de la masse salariale autofinancée des services supports	78
Tableau 48 : Total de la masse salariale par CR	79
Tableau 49 : Masse salariale totale (État et hors État)	80
Tableau 50 : Répartition de la dotation aux CR	81
Tableau 51 : Bilan financier comprenant la masse salariale État et la dotation (hors investissements)	82

Liste des abréviations

ABC : Activity Based Costing

AE : Autorisation d'Engagement

AH : Assistant Hospitalier

ANC : Autorité des Normes Comptables

ASV : Auxiliaire Spécialisée Vétérinaire

CA : Centre d'Analyses

CAH : Comptabilité Analytique Hospitalière

CEGOS : Commission d'Études Générales d'Organisation Scientifique du Travail

ChuvA-Ac : Centre Hospitalier Universitaire Vétérinaire d'Alfort, Animaux de compagnie

CHUV : Centre Hospitalier Universitaire Vétérinaire

CHV : Centre Hospitalier Vétérinaire

COR : Contrat d'Objectifs et Ressources

CPAM : Caisse Primaire d'Assurance Maladie.

CP : Crédits de Paiement : crédits décaissés.

CR : Centre de Responsabilité

DASRI : Déchets d'Activités de Soins à Risques Infectieux

DGOS : Direction Générale de l'Offre de Soins

DEPEC : Département d'Élevage et de Pathologie des Équidés et Carnivores

EJ : Engagement Juridique

ENCC : Échelle Nationale des Coûts à méthodologie Commune

ENVA : École Nationale Vétérinaire d'Alfort

EPA : Etablissement Public à caractère Administratif

ETP : Équivalent Temps Plein

HT : Hors Taxe

IJSS : Indemnité journalière de Sécurité Sociale

NAC : Nouveaux Animaux de Compagnie

PCG : Plan Comptable Général

PCS : Plan Comptable Simplifié

RH : Ressources Humaines

RTC : Retraitement Comptable

SA : Section d'Analyse

SF : Service Financier

SI : Soins Intensifs

SIH : Système d'Information Hospitalier

SS : Seuil de Signification

UF : Unité Fonctionnelle

UM : Unité Médicale

Introduction

L'École Nationale Vétérinaire d'Alfort est l'une des quatre Écoles vétérinaires françaises. Son Centre Hospitalier Universitaire Vétérinaire pour Animaux de Compagnie (ChuvA-Ac) est un hôpital vétérinaire, véritable plateforme de soins. Parmi les quatre, son volume d'activité est le plus important. Les flux financiers y sont complexes. Sa direction a émis le besoin de piloter au plus près ses coûts, et souhaite visualiser les bilans financiers, au niveau de chaque service et au niveau global.

L'objectif de cette thèse est de mettre en place un outil qu'elle pourra s'approprier et qui l'aidera dans sa gestion. Cet outil a été développé pour le Centre Hospitalier Universitaire Vétérinaire pour Animaux de Compagnie. Il comporte des indicateurs qui répondent à la problématique de la direction, sous la forme d'un tableau de bord. L'analyse de leur tendance aidera à la prise de décision. Par ailleurs, l'outil développé pourra être réutilisé chaque année et les indicateurs pourront être comparés pluri annuellement.

Tout d'abord, nous définirons la comptabilité analytique et ses objectifs, et en quoi elle présente de l'intérêt pour le ChuvA-Ac. Dans une seconde partie, nous étudierons les règles de la comptabilité analytique. On abordera plusieurs méthodes, mais une seule sera choisie. Ensuite, nous élaborerons le tableau de comptabilité analytique, qui aboutira à un bilan financier. Enfin, nous proposerons des pistes d'amélioration de l'outil proposé, ainsi qu'une première exploitation des indicateurs choisis.

Première partie : La comptabilité analytique, un outil pour le ChuvA-Ac

Cette première partie expose ce qu'est la comptabilité analytique, et pourquoi elle doit être appliquée au Centre Hospitalier Universitaire Vétérinaire d'Alfort pour animaux de compagnie. Ensuite, elle définit cet hôpital vétérinaire universitaire à travers ses missions, son organisation et son budget. Une dernière partie présente le besoin de la direction du ChuvA-Ac et la façon dont ce travail de thèse va y répondre.

1. La comptabilité analytique : généralités

La comptabilité analytique est un outil qui a émergé progressivement au cours du temps (A) et qui permet, aujourd'hui, d'orienter le dirigeant d'entreprise (B). Dès lors, des structures vétérinaires telles que le ChuvA-Ac expriment le besoin de se doter d'un outil de ce type (C).

A. Une genèse progressive

D'après (Bouquin, 2011), en France il a été question de **comptabilité industrielle** jusque dans les années 1950, ceci en lien avec la révolution industrielle de la fin du XIX^{ème} siècle. Il s'agissait d'élaborer la comptabilité des coûts (Boyns *et al.*, 1996) qui prenait en compte les coûts effectivement imputés pour la fabrication et les coûts des produits.

La Commission d'Études Générales d'Organisation Scientifique du Travail (CEGOS) a défini une approche rationnelle de l'analyse des coûts, dont la structure sera intégrée au système comptable d'ensemble en 1942 par le premier projet de Plan Comptable Général (PCG). Le PCG est la réglementation de normalisation comptable en France, édictée par l'Autorité des Normes Comptables (ANC) (Bouquin, 2003). Il définit les règles comptables applicables aux entreprises domiciliées en France, ainsi que la présentation de leurs comptes financiers, bilans, comptes de résultats, rapports et annexes (AUTORITE DES NORMES COMPTABLES, 2019).

Plusieurs PCG se succéderont. En 1947 la dénomination de **comptabilité analytique d'exploitation** est séparée de la **comptabilité générale**. La **comptabilité générale** enregistre les échanges entre une organisation et son environnement économique, et publie des états financiers. Tandis que la **comptabilité analytique (ou comptabilité de gestion)** est réservée à l'usage interne dans l'organisation, et n'est plus normalisée depuis 1999 (elle est alors sortie du PCG). L'évolution des termes traduit une évolution des pratiques et des besoins des gestionnaires. L'accent est mis sur les besoins des utilisateurs, **les dirigeants** (Bouquin, 2003). Dans cette thèse, c'est le terme de comptabilité analytique qui sera retenu.

Selon (Kaplan, 1984), ce besoin de contrôle accru des responsables s'explique par différents facteurs : à partir des années 1980, les entreprises ont subi de plus en plus de pression quant à la performance financière à court terme. De plus, leurs bonus sont basés sur des mesures comptables. Tout ceci explique le développement de la comptabilité analytique au sein des entreprises, qui les aide à piloter ces dynamiques.

B. La comptabilité analytique est un outil pour le dirigeant

D'après (Fayol, 1999), le rôle du dirigeant est de **prévoir, organiser, commander, coordonner et contrôler**. Il dispose de différents outils à cet effet, dont la comptabilité analytique.

Dans une organisation, il existe des liens entre les ventes et les charges, ou entre certaines charges comme la consommation d'énergie et les charges de personnel par exemple.

Ces liens ne sont pas explicites. La comptabilité analytique les modélisera afin que le responsable puisse appréhender et analyser la performance financière, pour ensuite l'aider dans sa prise de décision. C'est une image comptable du fonctionnement des entreprises et organisations, qui décrit l'emploi des ressources et les contreparties générées sous la forme d'une modélisation qui aide les dirigeants (Bouquin, 2011).

(Thibault, 2019) ajoute à ces propos que la comptabilité analytique permet de calculer le coût et d'analyser la rentabilité de différents produits ou services. Le responsable peut s'y référer pour prendre des décisions comme celle de la fixation d'un prix de vente ou la décision d'investissement. Elle n'est pas réglementée comme la comptabilité générale.

C. Une comptabilité analytique pour le Centre Hospitalier Universitaire Vétérinaire d'Alfort pour animaux de compagnie

La comptabilité analytique est un outil interne, propre à une institution. Elle répond à un besoin, et s'adapte au contexte dans lequel elle est mise en place. Pour l'appréhender, il est donc particulièrement adapté de s'intéresser à une mise en œuvre pratique plutôt que de se focaliser uniquement sur des modèles théoriques. De ce fait, le choix a donc été fait de l'appliquer à une entité spécifique.

Dans cette optique, il est possible de se concentrer sur le Centre Hospitalier Universitaire Vétérinaire d'Alfort pour animaux de compagnie (ChuvA-Ac).

En effet, la direction du ChuvA-Ac a exprimé un besoin de disposer d'un outil comptable permettant d'analyser l'organisation de manière suffisamment fine pour s'intéresser à chaque service indépendamment. De plus, cette volonté et la proximité de l'étudiant avec l'EnvA permet de garantir une facilité d'accessibilité aux données. Enfin, travailler sur le ChuvA-Ac, c'est s'intéresser à un hôpital vétérinaire qui tient une place particulière en France. Effectivement, cette structure est l'une des plus anciennes du pays tout en disposant d'un chiffre d'affaires parmi les plus importants du secteur vétérinaire.

2. Le Centre Hospitalier Universitaire Vétérinaire d'Alfort pour animaux de compagnie

Etablir une comptabilité analytique pour une structure implique de faire des choix méthodologiques. Si ces choix seront développés dans la troisième partie de la thèse, ils impliquent d'être adaptés à l'organisation. Dans ce prisme, il est nécessaire de connaître le fonctionnement de l'entité concernée, le ChuvA-Ac pour cette thèse.

Ainsi, la mise en place de l'outil doit s'appuyer sur les principales caractéristiques organisationnelles de l'Hôpital des animaux de compagnies comme ses principales activités (A), sa mission de service public (B) et son organigramme (C). De même, le fonctionnement budgétaire de l'institution (D) est

un élément permettant d'aider à orienter les choix qui seront effectués pour créer une comptabilité analytique pour le ChuvA-Ac.

A. Le ChuvA-Ac est une plateforme de soins aux animaux de compagnie et de formation

Chaque École Vétérinaire française comprend une plateforme clinique qui assure la formation des étudiants, qui est un centre hospitalier universitaire vétérinaire. A l'EnvA, il s'agit du ChuvA-Ac

Dès leur naissance, les Écoles Nationales Vétérinaires ont créé des hôpitaux. Le Code Rural et de la Pêche Maritime notifie que (LEGIFRANCE, 2020) :

« Chaque école nationale vétérinaire comprend un Centre Hospitalier Universitaire Vétérinaire (CHUV) qui est un centre de soins aux animaux dans lequel, dans le respect du bien-être animal, sont organisés des enseignements et de la recherche. ».

Un CHUV est une plateforme : c'est un centre de soins qui reçoit des étudiants, et qui est un support à la recherche. Les étudiants y sont acteurs de leur formation et y acquièrent des compétences métier.

L'EnvA s'est doté d'un CHUV qui a 4 activités cliniques (ENVA, 2021) et donc 4 hôpitaux :

- **Animaux de compagnie** : ChuvA-Ac : 29234 consultations annuelles en 2019.
- **Chevaux** : CHUV- équidés : 1500 consultations annuelles dont 1000 au CIRALE.
- **Animaux de rente** : CHUV- animaux de rente : 400 animaux hospitalisés et 1500 actes annuels en visite d'élevage.
- **Faune sauvage** : CHUV-Faune Sauvage (6000 animaux accueillis en 2019)

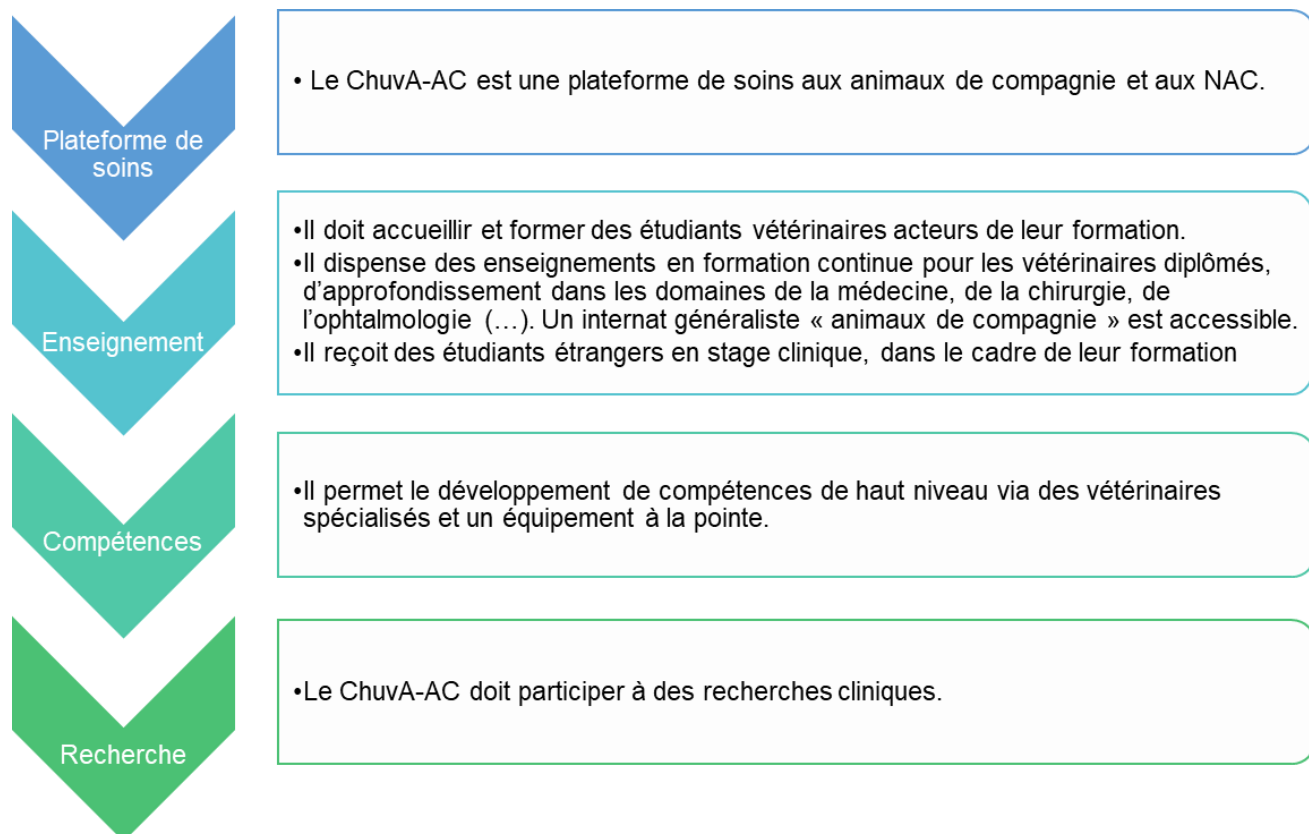
L'hôpital pour animaux de compagnie, le ChuvA-Ac, est la plateforme la plus importante en matière d'activité clinique. De plus, son activité est en constante augmentation.

L'EnvA est un Etablissement Public à caractère Administratif (EPA). Le ChuvA-Ac n'est qu'une composante de l'EnvA et n'a, en conséquence, ni structure juridique ni documentation comptable propres. Ceci diffère du système hospitalier en médecine humaine, pour lequel la tenue d'une comptabilité est une obligation légale (Ministère du travail, de l'emploi et de la santé, 2012).

B. Les missions du ChuvA-Ac

En tant que plateforme hospitalière pour animaux de compagnie, la principale raison d'être du ChuvA-Ac est de disposer du volume de cas nécessaire à la formation clinique des vétérinaires. Il a diverses missions présentées dans la figure 1.

Figure 1 : Les missions du ChuvA-Ac



La mission de formation s'adresse à diverses populations. Les étudiants de formation clinique initiale, au nombre d'environ 400, sont répartis en 3 promotions et interviennent à l'Hôpital à partir de la quatrième année. Ceux en formation complémentaire comme les internes sont au nombre de 20. De plus, ceux qui se spécialisent comme les résidents sont au nombre de 16. Enfin, des praticiens libéraux profitent de formations continues (ENVA, 2021).

Pour satisfaire les exigences de ces différents niveaux de formation, le ChuvA-Ac doit maintenir une vaste palette de recrutement clinique allant des cas les plus simples pour la formation initiale aux cas plus complexes pour la formation spécialisée notamment.

Le ChuvA-Ac est libre de moduler son volume d'activité en fonction des besoins pédagogiques. Dans le cadre de l'équilibre financier qui lui est demandé (Cf. infra), cette restriction d'activité ne doit toutefois pas compromettre la couverture des dépenses. L'obligation de continuité de soins est aussi un facteur limitant à prendre en compte.

C. L'organigramme du ChuvA-Ac

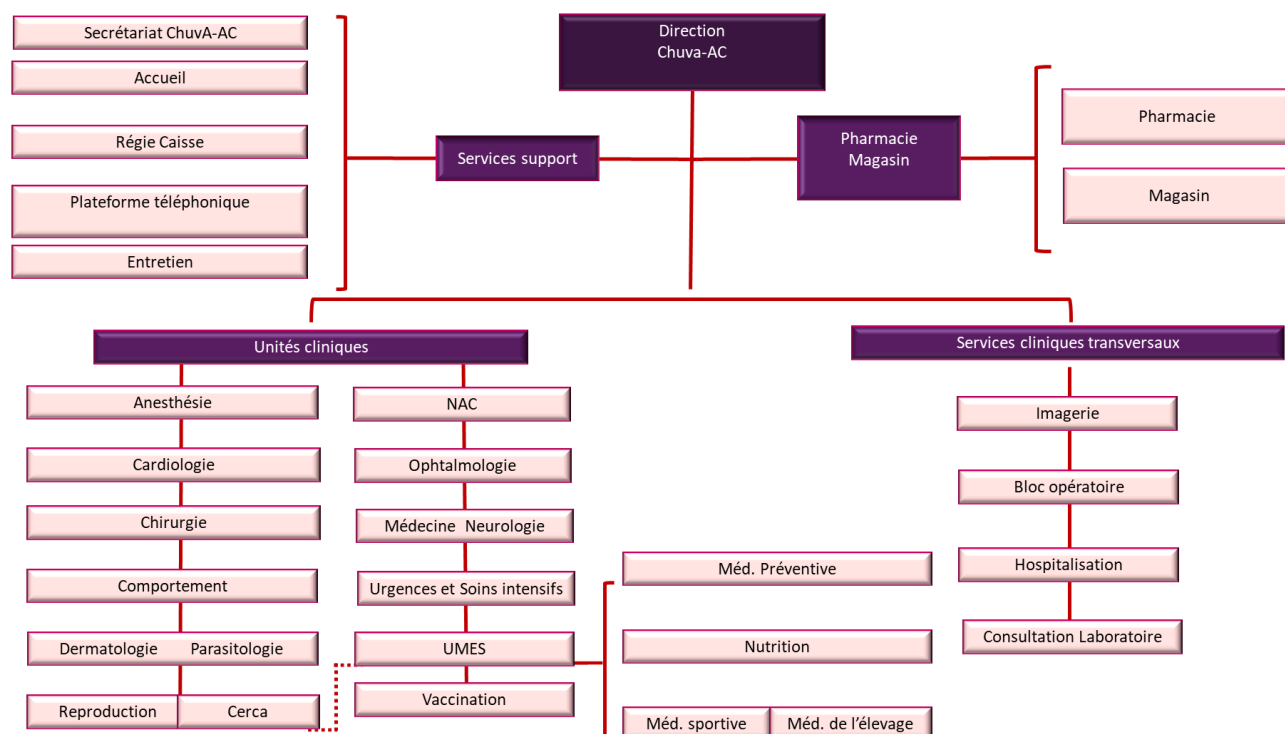
L'organigramme va permettre de comprendre ultérieurement la « découpe » mise en place en comptabilité analytique.

Outre les **services support**, l'organigramme (figure 2) fait apparaître des **unités cliniques** qui correspondent, pour chacune d'entre elles, à une activité hospitalière spécifique.

Les **services cliniques transversaux** répondent aux besoins communs des diverses unités cliniques en matière d'imagerie médicale, d'activité opératoire ou d'hospitalisation par exemple.

La **pharmacie et le magasin** assurent l'approvisionnement de l'hôpital en médicaments, en dispositifs médicaux et en équipements.

Figure 2 : Organigramme du ChuvA-Ac



D. Le budget du ChuvA-Ac

Avant la création du ChuvA-Ac en 2009, chacune des unités cliniques disposait de son propre budget. Gérés par les chefs d'unité de façon partiellement autonome, ces budgets étaient exposés à certaines dérives et difficiles à maîtriser pour l'EnvA.

Le premier budget du ChuvA-Ac est celui de 2010. Il est constitué par la fusion des budgets des unités cliniques à laquelle vient s'adjoindre une dotation de l'EnvA d'environ 373 000 euros. Cette dotation correspondait aux sommes préalablement versées au Département d'Élevage et de Pathologie des Équidés et Carnivores (DEPEC), qui supervisait l'activité clinique avant 2009, pour lui permettre de financer la formation clinique. Cette dotation se justifiait en 2010 par l'absence de visibilité quant au montant des recettes propres du ChuvA-Ac lors de sa première année d'activité et par les incertitudes sur les possibilités d'équilibre financier.

Cette dotation a diminué progressivement pour disparaître en 2013 en raison des difficultés financières de l'EnvA à cette époque, et parce que le ChuvA-Ac avait démontré progressivement sa **capacité à s'autofinancer**.

a. Les principes de fonctionnement budgétaire

Il y a un seul grand principe de fonctionnement budgétaire : le ChuvA-Ac doit **s'autofinancer**. Ce principe énonce que **95% des recettes (après déduction des 5 % de frais généraux) doivent permettre de couvrir l'ensemble des dépenses**, à l'exclusion des salaires des fonctionnaires et des contractuels « État » : à savoir les frais de fonctionnement, la masse salariale autofinancée et les investissements.

b. L'élaboration des budgets prévisionnels

Le budget prévisionnel de l'année n est élaboré chaque année n-1. Pour cela, entre juillet et septembre de l'année n-1, la direction de l'hôpital se donne un objectif de recettes desquelles sont déduits 5% de frais : c'est la capacité de dépense de l'année. Elle est alors répartie en trois enveloppes que sont la masse salariale, le fonctionnement et l'investissement. En septembre de l'année n-1, un dialogue de gestion est engagé et ce budget prévisionnel est discuté entre trois protagonistes : la direction de l'hôpital, la direction de l'EnvA, le secrétariat général de l'EnvA. Chaque année, le Contrat d'Objectifs et Ressources (EnvA, 2018) est la conclusion de la démarche de dialogue de gestion.

Ensuite, le secrétariat général de l'EnvA regroupe tous les budgets et arbitre certains budgets lorsque cela est nécessaire. Le COR est enfin transmis aux services. La direction de l'Hôpital s'engage à encaisser des recettes à la hauteur des dépenses qui seront engagées.

3. L'intérêt de la comptabilité analytique pour le ChuvA-Ac

Les prérogatives spécifiques à l'Hôpital des animaux de compagnie d'Alfort (A) induisent des objectifs particuliers (B) qui doivent être pris en compte par la comptabilité analytique. Dans cette optique, une méthodologie précise doit être mise en place (C).

A. Le contexte budgétaire du ChuvA-Ac

Le ChuvA-Ac est une partie d'une institution plus large, l'EnvA. A ce titre, le centre hospitalier évolue dans un contexte particulier qui lui impose de respecter certains principes de fonctionnement.

Ainsi, l'Hôpital des animaux de compagnie s'est vu fixer un objectif d'autofinancement. Des enseignants et des personnels techniques et administratifs fonctionnaires sont, toutefois, mis à disposition du centre hospitalier afin d'assumer les missions pédagogiques du ChuvA-AC, d'encadrer la prise en charge des cas cliniques et de contribuer au bon fonctionnement hospitalier. L'immersion dans le ChuvA-Ac est un aspect important de la formation des futurs vétérinaires dans la mesure où la pratique fait complètement partie des métiers auxquels aspirent ces étudiants.

En parallèle, l'Hôpital des animaux de compagnie est garant de la qualité de cette formation pratique. Pour réaliser cette dernière mission, le ChuvA-Ac doit s'assurer de disposer d'un volume de cas cliniques suffisants et de permettre aux professeurs d'enseigner de la manière la plus efficace possible.

B. Les objectifs de la mise en œuvre de la comptabilité analytique au ChuvA-Ac

Du fait du contexte budgétaire précédemment énoncé, élaborer une comptabilité analytique peut remplir une multiplicité d'objectifs pour le ChuvA-Ac.

Tout d'abord, il est nécessaire d'être capable de déterminer si l'ensemble des services est rentable, et l'ampleur de ces tendances. Cela permettra de savoir s'ils doivent être réformés pour atteindre un bénéfice qui soit optimisé sans compromettre la qualité de soins et la mission d'enseignement.

De même, les dirigeants de l'entité peuvent avoir pour objectif d'améliorer la grille tarifaire des services proposés en s'appuyant sur des évaluations des coûts et des recettes qui intègrent l'ensemble des flux financiers « communs ». Ces grandeurs étant entendues au sens de dépenses et recettes attribuées par le logiciel de comptabilité du ChuvA-Ac à plusieurs services

simultanément. Ainsi, à titre d'illustration, évaluer le prix coûtant d'un acte d'imagerie implique de prendre en compte l'ensemble des dépenses indirectes telles que l'électricité, l'anesthésie, l'accueil du patient ou la facturation par exemple.

L'enjeu de la comptabilité analytique est aussi de quantifier l'activité de services qui effectuent une prestation pour les autres parties du ChuvA-Ac. Par exemple, sans comptabilité analytique, il est difficile d'identifier quelles sont les recettes et les dépenses d'un service d'anesthésie qui est complètement dépendant de l'activité des autres départements de l'Hôpital. Un autre exemple analogue est celui du service de pharmacie.

De manière générale, le ChuvA-Ac a besoin d'outils de pilotage et d'indicateurs qui lui permettent de visualiser l'activité et l'organisation des équipes, service par service.

C. Seul le choix d'une méthode permet de répondre aux objectifs de l'entité

Pour élaborer un tel outil de comptabilité analytique, qui tienne compte de l'environnement du ChuvA-Ac et qui réponde à ses besoins propres, il faut choisir une méthode. On a vu précédemment que la comptabilité analytique s'est développée progressivement, en parallèle et en accord avec l'activité de production dès le début du XX^{ème} siècle. Diverses méthodes ont donc été mises en place, répondant aux besoins et aux contraintes des différents secteurs.

La seconde partie de cette thèse justifiera le choix de la méthodologie pour la mise en œuvre de la comptabilité analytique au ChuvA-Ac.

Deuxième partie : La détermination de la méthodologie de mise en œuvre de la comptabilité analytique du ChuvA-Ac

L'établissement d'une comptabilité analytique implique de déterminer des clefs de répartition, des centres de responsabilités et un ensemble de paramètres qui doivent correspondre à l'entité dans laquelle elle sera implémentée. En effet, chaque structure est organisée de manière différente et dispose d'un accès plus ou moins étendu aux informations relatives à son activité.

Dans ce contexte, il est nécessaire de s'appuyer sur les outils déjà mis en place dans l'entité considérée, le ChuvA-Ac pour cette thèse, afin de capitaliser sur les travaux déjà effectués et de proposer un outil qui s'intègre correctement dans les procédures existantes (1). A partir de cet état des lieux, il est possible d'analyser l'ensemble des méthodes de comptabilité analytique (2) afin d'identifier la plus adaptée aux objectifs et aux contraintes de l'organisation. Pour effectuer ce choix, il est possible de s'appuyer sur des comparaisons avec d'autres institutions comme les autres écoles vétérinaires ou les hôpitaux humains (3).

1. La comptabilité analytique actuelle du ChuvA-Ac

Le ChuvA-Ac ne dispose pas d'existence juridique distincte de l'EnvA. Dès lors, ce sont d'abord des outils de comptabilité analytique à l'échelle de l'école toute entière qui ont été mis en place par les agents. Pour autant, si ces procédés permettent d'étudier les relations entre les différentes activités de l'institution, ils ne permettent pas d'informer et d'aider les dirigeants du ChuvA-Ac. En effet, pour piloter l'activité de manière efficace, ils ont besoin de disposer d'une analyse plus fine. Ainsi, la comptabilité analytique doit être élaborée à une échelle égale ou inférieure à celle des services qui constituent le ChuvA-Ac.

Conscients de cette difficulté, les dirigeants du ChuvA-Ac se sont constitués des outils distincts qui permettent d'évaluer les niveaux d'activité de l'Hôpital des animaux de compagnie par service. Pour cela, ils effectuent une extraction du chiffre d'affaires et du nombre d'actes par services, tous les mois, à partir du logiciel de gestion comptable de l'institution (Clovis). Ces agrégats peuvent ainsi être comparés au même mois de l'année précédente.

Ce procédé permet de visualiser des ordres de grandeur de l'activité mais souffre de multiples faiblesses. En effet, le découpage par service extrait de Clovis n'est pas conforme à l'organisation réelle de l'Hôpital. À titre d'illustration, des agrégats associés à des dépenses communes comme « Hospitalisations » ou « Blocs », ne sont pas ventilés et faussent les résultats. De plus, le logiciel de gestion ne dispose que des recettes facturées. Il peut donc y avoir un écart important avec celles qui sont effectivement encaissées.

Partant de ces constats, la méthodologie actuelle permet de guider les dirigeants du ChuvA-Ac mais ne pourra pas être réutilisée car elle repose sur une extraction de Clovis qui est peu détaillée et qui ne permet pas de ventilation efficace des recettes « communes ».

N'ayant pas de méthode de comptabilité analytique imposée du fait de l'absence de méthodologie réutilisable, il est nécessaire d'analyser l'ensemble des méthodes de comptabilité analytique existantes pour déterminer laquelle serait la plus adaptée au ChuvA-Ac.

2. Les deux grands modèles de calcul de coûts

En comptabilité analytique, il existe deux grands modèles de calcul de coûts (MINISTERE DU TRAVAIL, DE L'EMPLOI ET DE LA SANTE, 2012):

- **la méthode des coûts partiels** : elle comprend la méthode des coûts variables, l'imputation rationnelle, (...).

- **la méthode des coûts complets** : elle comporte la méthode des centres d'analyses, la méthode ABC, (...).

La première méthode, celle des coûts partiels (A) diffère de la seconde, celle des coûts complets (B), par l'affectation des charges qui y est effectuée.

A. La méthode des coûts partiels

Pour définir cette méthode, il faut déjà clarifier les notions suivantes : charges variables et charges fixes.

Les charges variables sont proportionnelles à la quantité de services fournis (Bouquin, 2011). Exemples pour le ChuvA-Ac : l'énergie (électricité, climatisation), les consommables vétérinaires.

Les charges fixes ne varient pas en fonction du volume de son activité. Ces charges restent stables, quel que soit le niveau de production ou de facturation (Turkmen, 2021). Exemples pour le ChuvA-Ac : la masse salariale, l'amortissement des équipements.

Deux principales méthodes font partie de la méthode des coûts partiels. Il s'agit de la méthode des coûts variables (a) et de la méthode de l'imputation rationnelle (b) que l'on va aborder.

a. La méthode des coûts variables

D'après (LE GALLO, 2007), **la méthode des coûts variables** consiste à imputer aux différents coûts les seules charges variables afin de déterminer des marges. Elle ne tient pas compte des charges fixes.

Le tableau 1 présente les avantages et les inconvénients de la méthode d'après (LE GALLO, 2007).

Tableau 1 : Limites et avantages de la méthode des coûts variables

Limites
<ul style="list-style-type: none">- La distinction entre charges fixes et variables est parfois complexe.- Elle ne prend en compte que les charges variables et les frais fixes liés à l'investissement.- Les tarifs des fournisseurs varient proportionnellement aux quantités.- Elle écarte les charges fixes et empêche la prise en compte d'un accroissement de structure.- Elle permet une vision à court terme uniquement.- Elle suppose nuls les stocks.- Elle s'applique surtout aux entreprises commerciales qui ont peu de charges fixes.- Les coûts variables doivent être exactement proportionnels aux quantités fabriquées ou aux services produits
Avantages
<ul style="list-style-type: none">- On peut définir le seuil de rentabilité et mesurer le risque d'exploitation.- Elle évalue la rentabilité des produits et des investissements.- En cas de sous-traitance, elle permet d'en apprécier la rentabilité car on peut « variabiliser » les charges fixes comme les salaires.- Elle permet de choisir s'il faut ou non produire plus de produits ou de services.- Elle sert à déterminer le point mort qui est le point d'équilibre.- Elle permet de juger la performance des responsables

b. La méthode de l'imputation rationnelle

D'après (BOISSELIER P., 2021), il s'agit de traiter les charges variables comme des charges fixes. L'objectif est de s'affranchir des charges fixes lorsque les quantités produites sont faibles, car si un coût de revient est calculé à ce moment-là, il est faussé : en effet, il comprend une part de coûts fixes trop élevés. La modification d'activité et le coût variable unitaire peuvent faire varier le coût fixe unitaire. La méthode de l'imputation rationnelle permet de s'affranchir de l'influence de l'activité sur les coûts et de déterminer les vraies raisons de leur changement.

On définit l'activité normale, qui correspond à l'activité de l'entreprise et sa capacité habituelle de fonctionnement. Ceci donne une référence de charges fixes. Le coefficient d'imputation rationnelle représente le rapport entre l'activité réelle et l'activité normale. Il permet d'allouer les charges fixes.

Le tableau 2 présente les limites et les avantages de la méthode d'après (BOISSELIER P., 2021) et (Université Numérique Ingénierie et Technologie, 2018).

Tableau 2 : Limites et avantages de la méthode de l'imputation rationnelle

Limites
<ul style="list-style-type: none">- Cette méthode est peu utilisée, car est très lourde à mettre en place.- Il est complexe de définir correctement les charges fixes et les charges variables.- L'imputation rationnelle des charges fixes appliquée aux charges indirectes dans les différents centres d'analyse complexifie le tableau.
Avantages
<ul style="list-style-type: none">- Elle permet de s'affranchir de l'influence de l'activité sur les coûts, le coût de production unitaire est constant.- On peut accéder aux véritables raisons de variation des coûts.- On peut contrôler l'évolution des coûts dans le temps.- La valeur des stocks et des devis est chiffrée indépendamment des variations des niveaux d'activité.- Tenir compte de la sous-activité respecte le principe de prudence comptable.

B. La méthode des coûts complets

Concernant cette méthode, nous devons d'abord définir deux nouvelles notions, les charges directes et les charges indirectes.

Pour (Bouquin, 2011) et pour (Gervais et Allain, 2014), **les charges directes** sont des coûts engagés par un seul produit ou service. Ils peuvent donc être affectés directement aux objets de coût. Voici des exemples pour le ChuvA-Ac : les implants pour les interventions de chirurgie orthopédique, le coût des vaccins pour la médecine préventive (...).

A contrario, **les charges indirectes** sont des coûts générés par des activités ou des services réalisant plusieurs produits. Des ressources communes sont alors employées pour des produits différents (Boisselier, 2013). Il faudra trouver un facteur qui permet de rattacher une charge à un coût. Pour le ChuvA-Ac, on y trouve le matériel informatique, l'électricité, l'eau, le ménage (...).

La méthode des coûts complets a pour objectif la détermination du prix de revient (appelé aussi coût complet) d'un produit ou d'un service. Pour cela, on va lui affecter toutes ses charges, qu'elles soient directes ou indirectes. C'est **la méthode la plus utilisée et la plus enseignée** en France (Boisselier, 2013).

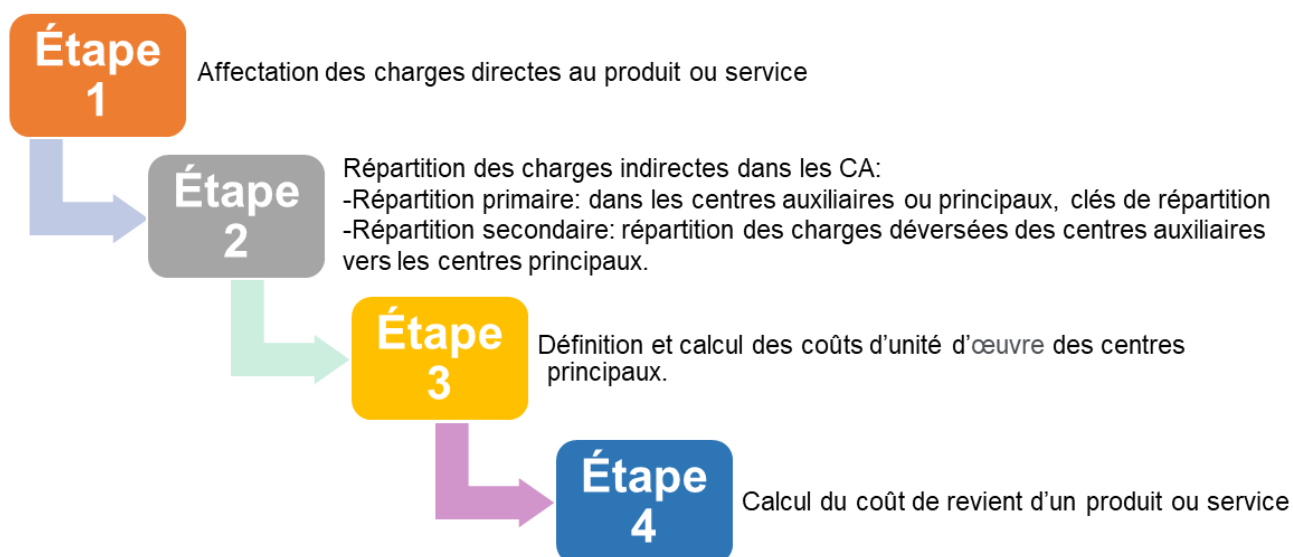
Pour la suite, on va présenter deux méthodes majeures de coûts complets, la méthode par centres d'analyse (a) et la méthode ABC (b).

a. La méthode des coûts complets par centres d'analyse

Les charges directes sont affectées directement au prorata des quantités consommées. Les charges indirectes sont regroupées dans des centres d'analyse, via des clés de répartition (cf. infra).

Elle nécessite quatre étapes (figure 3).

Figure 3 : Les quatre étapes de la méthode des coûts complets



Pour distinguer les deux types de charge directe ou indirecte, on se réfèrera à l'intitulé de chaque charge. Puis, concernant les étapes 2 à 4, les notions suivantes ont été définies (Boisselier, 2013):

- **Le Centre d'Analyse (CA)** : Les centres d'analyse sont des subdivisions comptables de l'entreprise dans lesquelles des charges indirectes sont regroupées. On distingue les centres principaux et les centres auxiliaires. La répartition des charges indirectes dans les centres d'analyse est dénommée répartition primaire.

- **Les Centres principaux** : Les sommes regroupées seront déversées dans les objets de coût (service de chirurgie, service de médecine interne...). Ce sont des éléments pour lesquels l'entreprise souhaite calculer un coût distinct.

- **Les Centres auxiliaires** : Ils sont constitués par des services support ou de soutien, et fournissent des prestations aux centres principaux ou auxiliaires (service informatique, secrétariat...). Les sommes seront ensuite réparties dans des centres principaux : c'est la répartition secondaire.

- **Les Clés de répartition** : Les charges indirectes doivent être réparties grâce à des clés de répartition (cf. infra). Les auteurs (Bouquin, 2011) et (Boisselier, 2013) insistent sur l'importance du choix de la clé de répartition qui doit être la plus représentative possible de la réalité, sinon la source de biais est trop grande et le coût n'est plus réaliste. Pour obtenir des coûts réalistes il faut connaître le terrain et savoir comment sont consommées les ressources.

Pour (Bouquin, 2011), l'idéal est d'avoir une relation linéaire entre le coût et la clé de répartition. Il faut chercher la variable qui fait varier le montant du coût, corrélée à la vraie consommation. De plus, la variable doit pouvoir être associée à chaque étape du calcul sans risque important d'erreur. Il ne faut pas répartir des coûts communs qui représentent une part trop importante du coût recherché. Il faut ventiler le coût sur toutes les causes qui le constituent (Gervais et Allain, 2014).

Par ailleurs, **dans une activité de service** comme celle du ChuvA-Ac, des limites surgissent quant à la définition de clés de répartition. Il est difficile de repérer le temps passé à consommer le coût car sa durée varie avec (Allain, 2010) :

- La demande du client (manque de clarté, exagération, manque de moyens pour pousser les recherches de cause de maladie (...)).
- L'individualité de la personne qui réalise le service (capacité à communiquer avec le client ou non, rapidité ou non dans l'exécution du service (...)).
- La pression environnementale (nécessité d'avancer dans les consultations de la journée).

De plus, pour (Allain et Gervais, 2008), le coût dépend rarement d'une cause principale avec proportionnalité entre le montant des charges à ventiler et le volume du facteur de consommation de ressources. Le coût dépend des efforts du producteur et de ceux du client.

Enfin, la répartition des frais généraux et du maintien de l'environnement de production du service est vite arbitraire et peut induire de mauvaises décisions des dirigeants (Allain, 2010).

Le tableau 3 présente les avantages et les inconvénients de la méthode des coûts complets d'après (Boisselier, 2013).

Tableau 3 : Avantages et limites de la méthode des coûts complets

Limites
<ul style="list-style-type: none">- L'utilisation de clés de répartition pour répartir les charges indirectes peut influencer la marge et les résultats chiffrés. Il faudra être prudent concernant leur analyse.- Il est complexe de transcrire toutes les charges de la comptabilité générale en comptabilité analytique et de les affecter.- Le choix des centres d'analyse est crucial, afin que les flux financiers qui leur sont alloués puissent être les plus réalistes possibles.
Avantages
<ul style="list-style-type: none">- Cette méthode est reconnue et répandue.- Elle intègre toutes les charges.- Elle requiert un découpage de l'établissement en centres d'analyse, qui sont considérés comme des micro entreprises possédant un budget, des recettes, des dépenses et fournissant des services ou des produits.- Elle permet d'évaluer les coûts de revient et donc aide à fixer les tarifs.

b. La méthode Activity Based Costing (ABC)

Contrairement aux méthodes précédentes, elle propose une approche basée sur les coûts de chaque activité, et non plus ceux d'un produit ou d'un service (Ravignon *et al.*, 2007). Les produits ou les services consomment des activités, et les activités consomment des ressources. Un processus est un ensemble d'activités nécessaires pour fournir un produit ou un service.

Pour mettre en place la méthode, il faut d'abord lister toutes les activités de l'entreprise qui créent de la valeur et évaluer leur coût. Les coûts de ces activités seront ensuite imputés aux produits ou services. Il faut aussi repérer des unités d'activité dites "inducteurs de coûts" comme les heures de main d'œuvre, le nombre de commandes passées (...). Les activités ayant le même inducteur sont regroupées en un centre de regroupement. Pour chaque centre, il faut calculer les coûts unitaires de ces inducteurs en divisant le coût total par le nombre d'inducteurs.

Les charges indirectes seront ensuite imputées aux coûts de revient des produits et des services à partir des coûts des inducteurs.

Le coût d'une activité est la somme du coût des commandes, de la fabrication, de la facturation, de l'expédition et de la maintenance.

Elle aboutit au calcul des coûts de revient.

Le tableau 4 présente les limites et les avantages de la méthode d'après (Ravignon *et al.*, 2007).

Tableau 4 : Limites et avantages de la méthode ABC

Limites
<ul style="list-style-type: none">- Cette méthode est peu utilisée, car est très lourde à mettre en place.- Il est complexe de définir correctement les activités et d'être exhaustif, d'aboutir aux processus complets.- Elle nécessite une excellente gestion opérationnelle et une traçabilité des flux- Le choix des inducteurs d'activités peut paraître arbitraire et discutable.
Avantages
<ul style="list-style-type: none">- Elle affine l'analyse des coûts- Elle permet d'élargir le rôle de la comptabilité analytique aux processus de production- Elle décloisonne les services grâce à sa logique par activité. Il est courant que plusieurs services participent à l'élaboration d'une activité.

L'analyse de l'ensemble des méthodes existantes en matière de comptabilité analytique conduit à identifier plusieurs voies permettant de mettre en place un outil approprié au ChuvA-Ac. Dès lors, il est nécessaire d'effectuer un choix qui peut être guidé par différentes comparaisons avec des institutions similaires.

3. La définition du cadre théorique de la comptabilité analytique du ChuvA-Ac à partir d'entités comparables

En analysant des modes de mise en œuvre de la comptabilité analytique dans des organisations comparables à l'Hôpital des animaux de compagnie (A), il est possible de s'appuyer sur le travail effectué par ces organisations (B) pour orienter le choix de la méthode de comptabilité analytique la plus adaptée pour le ChuvA-Ac (C).

A. Les caractéristiques de la comptabilité analytique hospitalière en médecine humaine

Il n'est pas possible d'analyser les modes de mise en œuvre de la comptabilité analytique dans des centres hospitaliers universitaires vétérinaires car ils n'en ont généralement pas. En effet, ces institutions, comme le ChuvA-Ac n'ont pas d'obligation juridique à en mettre en place. A l'opposé, les hôpitaux de médecine humaine se voient contraints d'effectuer ce travail. Dès lors, disposant d'un volume d'actes suffisamment important pour être efficaces et d'une activité de soins comparable à celle du ChuvA-Ac, il est possible d'analyser leur méthodologie afin de guider le choix méthodologique retenu dans le cadre de cette thèse.

Dans cette optique, il est nécessaire de présenter les notions comptables spécifiques utilisées par la comptabilité analytique des hôpitaux de médecine humaine (a) pour comprendre les principes de cette comptabilité hospitalière (b). Enfin, à partir de ces éléments, il est possible de décrire sa mise en œuvre (c).

a. Quelques notions comptables pour la suite

- **La Section d'Analyse (SA)** est un compartiment d'affectation de charges analytiques qui suppose une homogénéité de l'activité. Elle permet le rapprochement entre des ressources clairement identifiées et une activité précisément mesurée par une unité physique, nommée unité d'œuvre. On peut approximer une section d'analyse par un service de l'hôpital (MINISTERE DU TRAVAIL, DE L'EMPLOI ET DE LA SANTE, 2012).

- **L'Unité Fonctionnelle (UF)** est la plus petite unité de production identifiée dans un établissement de santé (Haute Autorité de Santé, 2021).

- **L'Unité Médicale (UM)** est un ensemble individualisé de moyens matériels et humains assurant des soins à des patients, repéré par un code spécifique dans une nomenclature déterminée par l'établissement de santé (Ministère du travail, de l'emploi et de la santé, 2011).

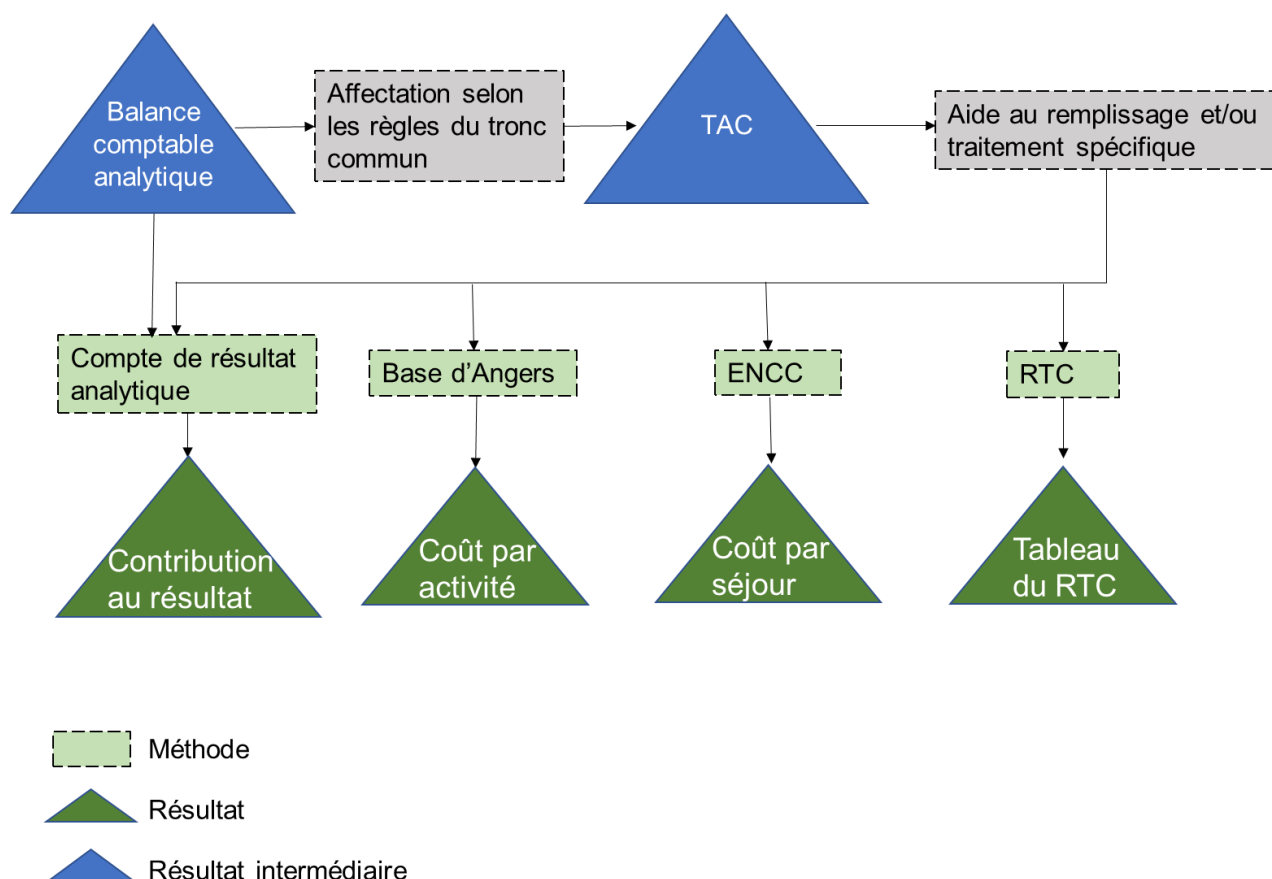
La comptabilité analytique hospitalière (CAH) a connu un essor important après la mise en place de la tarification à l'activité définie dans le plan « Hôpital 2007 » (DGOS, 2021).

b. Les principes de cette comptabilité hospitalière

Une comptabilité analytique doit être tenue par le directeur d'hôpital. Elle est soumise à des règles particulières et est un outil de communication envers les autorités de surveillance (Code de la Santé publique, 2010).

Elle comprend diverses étapes (MINISTERE DU TRAVAIL, DE L'EMPLOI ET DE LA SANTE, 2012). Elle repose sur trois principaux outils de calculs des coûts : le Retraitement Comptable (RTC), la Base d'Angers, et les Echelles Nationales de Coûts à méthodologie Commune (ENCC) décrits figure 4.

Figure 4 : Mise en place d'une comptabilité analytique hospitalière en médecine humaine, d'après (MINISTERE DU TRAVAIL, DE L'EMPLOI ET DE LA SANTE, 2012)



- **Le RTC** : Il présente les produits et les charges de l'établissement.

- **Les ENCC** : Ils définissent des coûts par séjour, issus d'enquêtes annuelles dans les établissements de santé publics et privés.

- **La Base d'Angers** : C'est un référentiel de coûts pour les activités non cliniques d'un établissement de santé. Il est maintenu par le CHU d'Angers. Il permet aux responsables de gestion de comprendre et d'analyser la structure de coût d'une trentaine d'activités couvrant environ la moitié des dépenses d'un établissement de santé. Le détail des coûts peut être ensuite comparé à des coûts moyens constatés (FEDERATION HOSPITALIERE DE FRANCE, 2013).

c. La mise en œuvre avec ses grandes étapes

Pour mettre en place une CAH, il faut respecter plusieurs étapes. D'abord, on réalise une modélisation de l'établissement en différentes parties, qui tiennent compte du découpage existant en UF et en UM. Puis, on affecte les données financières à des comptes, qui sont listés dans le PCS. On réalise alors le TAC, qui centralise les charges et recettes de titre III pour obtenir des charges nettes. Le titre III correspond à des charges à caractère hôtelier et général comme les achats de marchandise. On définit ensuite des clés de répartition, pour ventiler les charges des fonctions support, et on répartit alors les charges indirectes.

B. Les enseignements de l'étude de la comptabilité analytique telle que mise en œuvre par des organisations comparables au ChuvA-Ac

Dans le cas du ChuvA-Ac, on peut appliquer les mêmes étapes que celles de la CAH (cf. supra). Cependant il faudra tenir compte de plusieurs limites.

D'une part, le système d'information hospitalier (SIH) du ChuvA-Ac ne répond pas directement aux besoins d'une comptabilité analytique. Il est organisé selon les besoins internes définis lors de sa création. On y trouve la prise de rendez-vous par service, l'écriture d'ordonnances, les dossiers de la patientèle (...). Il y manque l'allocation exhaustive des actes aux services qui les ont effectués, il ne centralise pas les données d'achat du magasin par service, il n'enregistre pas toutes les ventes de la pharmacie par service. Il faudra donc traiter les données manuellement à partir de différentes extractions informatiques, ce qui peut induire des erreurs.

D'autre part, aucune étude nationale de coût n'existe pour les hôpitaux vétérinaires en France. On ne pourra donc pas comparer le coût d'un acte dans un service obtenu pour le ChuvA-Ac, avec celui d'une moyenne nationale, contrairement à ce qui est possible en médecine humaine.

Enfin, il n'y a pas de système de recueil d'information fiable et automatisé. Par exemple, chaque service ne dispose pas de son compteur d'eau et d'électricité pour allouer les charges au plus juste. Il sera donc nécessaire d'établir des clés de répartition. Ces clés de répartition ne sont aujourd'hui pas harmonisées entre les établissements vétérinaires, contrairement à celles utilisées en médecine humaine.

Cependant, le modèle de la CAH effective en médecine humaine est intéressant pour un hôpital vétérinaire comme le ChuvA-Ac pour plusieurs raisons.

En effet, elle s'appuie sur la comptabilité générale et les principes issus des normes comptables pour produire une information sincère et régulière. Elle est issue de la méthode des coûts complets par centres d'analyse qui est reconnue et est la méthode la plus utilisée et la plus enseignée en France (Boisselier, 2013).

De plus, elle a 3 objectifs majeurs : connaître les coûts, optimiser le contrôle de gestion par l'établissement de prévisions, et faciliter la gestion de l'établissement de santé. Il s'avère que la direction du ChuvA-Ac partage les mêmes objectifs.

Par ailleurs, la structure du ChuvA-Ac ressemble à celle d'un hôpital de médecine humaine par sa division en services de spécialités médicales, son volume d'activité et sa mission de soin.

Ainsi, dans le contexte du ChuvA-Ac, l'élaboration d'une CAH au sens strict n'est pas possible, mais la méthode des coûts complets dont elle est issue est pertinente.

C. Un choix de méthodologie de comptabilité analytique adapté au ChuvA-Ac

La méthode des coûts complets, dont est issue la CAH actuelle, est la méthode de choix pour le ChuvA-Ac. Si on veut la mettre en place, il faut considérer les étapes nécessaires. On a vu précédemment que deux méthodes existent, la méthode des coûts complets par centre d'analyse et la méthode ABC.

Concernant la mise en place de la méthode des coûts complets par centre d'analyse, l'affectation de toutes les charges est assez complexe. Il faut définir des centres d'analyses, mais cela est possible. De plus, comme le ChuvA-Ac a beaucoup de charges indirectes, on doit définir des clés de répartition pour les allouer, mais cela est aussi envisageable.

Si on s'intéresse à la seconde méthode, la méthode ABC, elle est beaucoup plus complexe à mettre en œuvre et nécessite beaucoup de ressources. En effet, aucun découpage en activités n'a été réalisé à ce jour. Ceci serait très coûteux en temps. Par ailleurs, les flux financiers ne sont pas centralisés dans un seul et même logiciel, ils sont complexes à établir. Ainsi, cette méthode n'est pas la plus adaptée au vu des contraintes de temps et de ressources inhérentes à ce travail de thèse.

Afin d'élaborer l'outil de comptabilité analytique pour le ChuvA-Ac, c'est la méthode des coûts complets par centre d'analyse que l'on va donc retenir.

La méthode étant désormais choisie, la troisième partie de cette thèse présentera l'élaboration de l'outil de comptabilité analytique pour le ChuvA-Ac.

Troisième partie : Conception de l’outil de comptabilité analytique

Cette troisième partie présente l’élaboration d’un outil de comptabilité analytique pour le ChuvA-Ac avec la méthode des coûts complets. Il se présente sous la forme d’un tableau Excel à tenir à jour chaque année. Toutes les données seront exprimées en euros hors taxe pour la suite.

Un tel outil est en fait la traduction de l’organisation existante et de ses flux financiers en grandeurs physiques chiffrées en euros. Cela nécessite la définition de paramètres qui sont propres au ChuvA-Ac. C’est pourquoi on va présenter la structure du tableau de comptabilité analytique qui tient compte de l’organisation du ChuvA-Ac (1). Une fois cette structuration mise en place, on peut y traduire les flux financiers (2) qui sont issus de différentes sources internes qu’il faudra prendre en compte. Enfin, les recettes et les dépenses pourront être allouées selon des règles justifiées, issues des pratiques usuelles de la comptabilité (3).

1. L’architecture globale du tableau de comptabilité analytique

L’organisation de l’Hôpital des animaux de compagnie d’Alfort peut être modélisée en centres de responsabilité (A). Cette modélisation étant effectuée, on peut définir une limite chiffrée en dessous de laquelle les manipulations à suivre comme la répartition par centre de responsabilité n’aura pas d’impact significatif (B).

A. La définition des centres de responsabilité

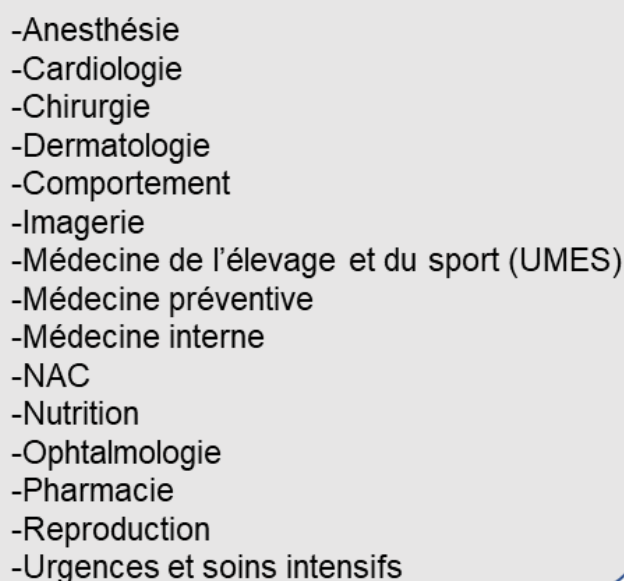
On choisit de modéliser l’organisation du ChuvA-Ac comme un ensemble de centres de responsabilité (CR) auxquels seront affectées des recettes et des dépenses.

D’après (Demeestère *et al.*, 2017), un **centre de responsabilité (CR)** est une unité organisationnelle définie par un ensemble de tâches à réaliser, un responsable et des procédures de gestion.

La segmentation de l’entreprise en centres de responsabilité doit être cohérente, d’une part avec la structure organisationnelle en centres d’activité et, d’autre part, avec la structure comptable en sections comptables, qu’il conviendra d’adapter si nécessaire. En pratique, les divers centres d’activité constituant l’organigramme de la société ne correspondent pas toujours à de véritables centres de responsabilité, en particulier lorsqu’ils ne possèdent ni autonomie ni pouvoir hiérarchique et fonctionnel suffisants.

Pour définir les CR, on a utilisé les unités cliniques définies dans l’organigramme en première partie de cette thèse. Comme les CA, ils regroupent des charges indirectes, mais ils sont plus précis car ils prennent en compte du personnel et du matériel qui réalisent les mêmes tâches (cf. supra). Les CR sont présentés dans la figure 5 :

Figure 5 : Liste des centres de responsabilité du ChuvA-Ac



-Anesthésie
-Cardiologie
-Chirurgie
-Dermatologie
-Comportement
-Imagerie
-Médecine de l'élevage et du sport (UMES)
-Médecine préventive
-Médecine interne
-NAC
-Nutrition
-Ophtalmologie
-Pharmacie
-Reproduction
-Urgences et soins intensifs

B. La détermination du seuil de signification

Le seuil de signification (SS) est le montant au-delà duquel les décisions économiques ou le jugement fondé sur les comptes sont susceptibles d'être influencés (Commission Nationale des Commissaires aux Comptes, 2012). Il s'agit, inversement, du seuil en dessous duquel le niveau d'analyse aura un impact faible sur le résultat final.

D'après la (Commission Nationale des Commissaires aux Comptes, 2012), le chiffre d'affaires peut être utilisé pour définir le SS qui peut représenter de **1 % à 3 %** du total. Lorsqu'on détermine ce seuil, on s'appuie sur la connaissance de l'entité, et on prend en compte le risque d'anomalies dans les comptes.

Pour le ChuvA-Ac, le chiffre d'affaires en 2019 s'élève à 4 098 899,51 € HT en 2019 d'après le service financier (SF). Étant donné qu'il s'agit de la première version de l'outil, on choisira dans cette thèse un SS qui ne soit pas trop exigeant, soit 2% du chiffre d'affaires. Le **SS** choisi s'élève alors à **81 978 € HT**.

On peut être amené à faire évoluer le SS dans le temps, lorsque les résultats finaux de la comptabilité analytique seront disponibles.

2. La constitution et la disponibilité des données financières

La structure globale de l'outil ayant été mise en place conformément à son environnement, il faut désormais comprendre la provenance et la constitution des flux dont il va être l'objet. Il s'agit des recettes (A), et des dépenses (B).

A. Les recettes

Les recettes sont de diverses natures (a). Certaines sont enregistrées par le service financier (b) tandis que d'autres le sont par le système d'information hospitalier (c).

a. La constitution des recettes

Les recettes comprennent des recettes cliniques et des recettes non cliniques.

Les recettes cliniques correspondent aux sommes encaissées, payées par les propriétaires des animaux, du fait de l'activité de soins de l'Hôpital.

Les recettes non cliniques ont diverses origines : indemnités d'assurance, remboursements CPAM, recettes sur convention, prestations internes, dons (...).

En 2019, le montant des recettes cliniques s'est élevé à 3 976 466,39 € HT et celui des recettes non cliniques à 122 433,12 € HT pour un chiffre d'affaires global de 4 098 899,51 € HT.

Le chiffre d'affaires global du ChuvA-Ac est important, représentant, en 2020, environ un tiers des recettes propres de l'EnvA.

Le montant des recettes peut être obtenu de deux façons : à partir des données du SF ou du système d'information hospitalier « CLOVIS ».

b. Les recettes enregistrées par le service financier

Chaque année, le SF émet le tableau des recettes et des dépenses du 1er janvier au 31 décembre sous format Excel.

Pour ce travail de thèse, les chiffres des recettes du SF qui sera retenu comprend toutes les recettes encaissées, qu'elles correspondent à des factures de l'année étudiée ou des années précédentes (certains propriétaires peuvent bénéficier de paiements différés ou payer avec retard, par exemple).

Les recettes encaissées comprennent des recettes issues des prestations cliniques et des recettes autres : indemnité d'assurance, remboursements CPAM, recettes sur convention de recherche ou de partenariat, prestations internes, subventions, dons (...).

Des ajustements seront précisés lors de la mise en place du tableau analytique côté recettes.

c. Les recettes enregistrées par le système d'information hospitalier

Une liste des recettes cliniques peut être extraite de CLOVIS sous format Excel.

CLOVIS est le système d'information hospitalier (SIH), utilisé par les quatre Ecoles Nationales Vétérinaires françaises. Il a été déployé dans les années 2000. Son objectif est de centraliser les données client (archivage des comptes rendus cliniques, des résultats d'analyse, des images, de la facturation ...). Le système CLOVIS sera prochainement remplacé par SIRIUS, projet inter-écoles vétérinaires en 2022. Les données de cette thèse seront toujours utilisables si des extractions sous format Excel sont possibles dans le nouvel outil.

Il faut noter que les recettes CLOVIS diffèrent de celles du SF car les premières ne concernent que les recettes cliniques de l'année en cours facturées au propriétaire. Elles incluent, par ailleurs, les en-cours clients (factures réglées, non réglées ou en cours de règlement).

B. Les dépenses

Comme les recettes, les dépenses sont de divers natures (a). Par ailleurs, dans le domaine public qui est celui du ChuvA-Ac, elles connaissent un enregistrement spécifique au secteur (b).

a. La constitution des dépenses

Les dépenses sont de diverses natures :

Les frais de gestion correspondent à une participation au fonctionnement de l'EnvA. Ils s'élèvent à 5 % du chiffre d'affaire et se justifient au titre des frais occasionnés par l'utilisation, par le ChuvA-Ac, de services communs de l'EnvA : service des ressources humaines, SF, direction des services informatiques, communication, gardiennage du site, entretien des espaces verts ...

Les frais de fonctionnement regroupent l'ensemble des dépenses d'entretien, de loyer, de fourniture et de prestations diverses. Ils couvrent notamment les achats de médicaments et de dispositifs médicaux, la maintenance et les réparations du bâtiment et du matériel, l'alimentation en fluides de l'Hôpital, les leasings, les assurances ... Dans un système universitaire, ces frais sont alourdis par le « coût pédagogique » c'est-à-dire par la surconsommation de dispositifs médicaux liée à l'inexpérience des étudiants.

La masse salariale est le cumul des rémunérations brutes versées aux salariés de l'établissement. La masse salariale en brut chargé comprend les cotisations patronales et les taxes (INSEE, 2019). C'est la masse salariale en brut chargé qui sera utilisée dans le cadre de ce travail.

Les investissements correspondent à l'achat d'équipements lourds dont le prix d'achat HT est supérieur à 500 €.

Seules certaines dépenses sont enregistrées dans le SIH (par exemple les commandes de consommables ou de médicaments par les services tout au long de l'année). Toutes le sont, en revanche, au niveau du SF.

b. La comptabilisation des dépenses dans un contexte public

Dans un contexte public comme celui du ChuvA-Ac, les dépenses sont comptabilisées sous la forme de deux types de crédits :

- **Les AE** : Autorisation d'Engagement. Ce sont des crédits provisionnés mais pas encore décaissés.
- **Les CP** : Crédits de Paiement qui sont des crédits décaissés.

Ce sont les **CP** qui seront pris en compte dans ce travail au titre des dépenses de l'hôpital.

3. L'élaboration de la matrice de comptabilité analytique

Dans un premier temps, on mettra en place la partie recettes du tableau de comptabilité analytique. Différentes sources de recettes seront à prendre en compte et à répartir aux CR (A).

Dans un second temps, on s'intéressera à la partie concernant les dépenses (B).

A. L'affectation des recettes

Désormais, il faut prendre connaissance du montant des recettes par catégorie (a) afin de pouvoir mettre en place la partie « recettes » de l'outil (b), et finalement affecter ces recettes (c).

a. Le montant des recettes selon leur origine

Pour la suite, le montant des recettes qui sera pris en référence est celui donné par le SF de l'EnvA (4 098 899,51 € HT en 2019). Il s'agit du montant réel des recettes issues des prestations cliniques

et des autres types de recettes encaissées par l'EnvA au niveau de l'hôpital des animaux de compagnie.

Les recettes ont cinq sources dont les montants sont présentés dans le tableau 5. Elles comprennent l'activité clinique, les conventions, les subventions les ressources directes et les IJSS. Sur le montant des recettes cliniques, un montant forfaitaire de 5% sera déduit au titre des frais généraux (cf. première partie). Les IJSS sont des indemnités journalières de sécurité sociale et compensent la perte de salaire d'un salarié pendant son arrêt maladie (Assurance Maladie, 2021).

Tableau 5 : Composition des recettes

Composition des recettes	Montant € HT
Recettes cliniques	3 976 466,39
Conventions	54 524,70
Subventions	15 613,00
Divers	24 704,58
IJSS	27 590,84
Total	4 098 899,51

L'ensemble de ces recettes devra apparaître dans le tableau de comptabilité analytique.

On parle de dépenses et de recettes « sur convention » ou « hors convention », le terme « sur convention » se définissant comme étant une recette ou une dépense rattachée à un contrat administratif passé avec un établissement public ou une association à but non lucratif.

b. La conception du tableau de comptabilité analytique : partie recettes

Par CR, la partie recettes contiendra **six colonnes** : recettes cliniques, recettes cliniques après déduction des frais généraux, conventions, subventions et divers, IJSS, et somme des recettes (cf. tableau 6). Toutes les données seront affichées en euros HT dans la suite de ce travail.

Tableau 6 : Architecture du tableau de comptabilité analytique, partie recettes

CR	Recettes cliniques réelles avant frais généraux	Recettes cliniques réelles après frais généraux	Conventions	Subventions divers	IJSS	Recettes totales réelles
Anesthésie						
Cardiologie						
Chirurgie						
Comportement						
Dermatologie						
Imagerie						
Médecine de l'élevage et du sport						
Médecine interne						
Médecine préventive						
NAC						
Nutrition						
Ophthalmologie						
Pharmacie						
Reproduction						
Urgences et soins intensifs						
Total						

c. L'affectation des recettes cliniques issues de Clovis

Les recettes cliniques du ChuvA-Ac sont directement extraites de Clovis.

Une première étape consiste à effectuer les regroupements rendus nécessaires par des différences de découpage entre la liste recettes.xls de Clovis et l'architecture du tableau de comptabilité analytique du ChuvA-Ac. Ainsi la médecine et la neurologie, séparées dans Clovis, sont regroupées sous le terme « médecine interne » pour être intégrées au tableau 7.

Tableau 7 : Tableau initial des recettes issues de Clovis

CR	Recettes cliniques Clovis
Anesthésie	247 258,80
Cardiologie	189 806,66
Chirurgie	566 207,30
Comportement	40 640,83
Dermatologie	78 213,80
Hospitalisation	54 007,47
Imagerie	476 945,41
Médecine de l'élevage et du sport	14 688,35
Médecine interne	275 298,94
Médecine préventive	207 452,79
NAC	117 116,13
Nutrition	1 165,83
Ophtalmologie	145 086,88
Pharmacie	578 435,38
Reproduction	181 641,63
Commun	-37 941,20
Urgences et soins intensifs	1 012 152,00
Total	4 148 177,00

Dans ce tableau apparaissent deux centres auxiliaires, hospitalisation et commun, qui devront être traités séparément car ils correspondent à une activité transverse à plusieurs CR.

On travaille d'abord sur les recettes directes des CR.

Le tableau 8 affiche les recettes cliniques issues de Clovis uniquement pour les CR, c'est-à-dire sans la prise en compte des recettes « hospitalisation » et « commun » :

Tableau 8 : Recettes directes des CR

CR	Recettes cliniques
Anesthésie	247 258,80
Cardiologie	189 806,66
Chirurgie	566 207,30
Comportement	40 640,83
Dermatologie	78 213,80
Imagerie	476 945,41
Médecine de l'élevage et du sport	14 688,35
Médecine interne	275 298,94
Médecine préventive	207 452,79
NAC	117 116,13
Nutrition	1 165,83
Ophthalmologie	145 086,88
Pharmacie	578 435,38
Reproduction	181 641,63
Urgences et soins intensifs	1 012 152,00
Total	4 132 110,73

On répartit ensuite les recettes indirectes provenant des disciplines « hospitalisation » et « commun ».

Le tableau 7 fait apparaître deux disciplines « **hospitalisation** » et « commun » qui n'ont pas été retenues comme étant des CR. Les recettes des hospitalisations concernent les animaux hospitalisés par les services de chirurgie, médecine, ophtalmologie et cardiologie. Le service NAC intègre directement ses hospitalisations dans son fonctionnement. Les recettes liées aux urgences et soins intensifs sont traitées séparément, dans l'agrégat correspondant au CR du service dédié. Celles provenant de la catégorie « **commun** » sont constituées d'avoirs (remboursements au client) provenant de toutes les activités cliniques.

Il s'agit de recettes indirectes qui doivent être réparties dans des CR via des clés de répartition.

La répartition idéale des recettes d'hospitalisation est **le prorata du nombre de jours passés en hospitalisation pour tous les animaux par CR**. Etant donné que cette information est accessible, elle est retenue comme clef de répartition. Cette clé est réaliste tant que le tarif journalier d'hospitalisation ne diffère pas trop d'un CR à l'autre. En l'espèce, cette prérogative est globalement respectée dans la mesure où l'agrégat correspondant aux « hospitalisations » ne prend pas en compte les actes des urgences et soins intensifs. En effet, c'est ce dernier type de prestation qui est susceptible de fausser les calculs dans la mesure où l'hospitalisation dans ce service implique un coût beaucoup plus important qu'ailleurs au CHUVA-AC.

On obtient les données suivantes consignées dans le tableau 9 :

Tableau 9 : Réaffectation du montant des hospitalisations

CR	Pourcentage du nombre de jours d'hospitalisation	Sommes à réaffecter € HT
Anesthésie	0,00%	0,00
Cardiologie	0,02%	10,77
Chirurgie	46,15%	24 925,28
Comportement	0,00%	0,00
Dermatologie	0,00%	0,00
Imagerie	0,00%	0,00
Médecine élevage sport	0,00%	0,00
Médecine interne	53,79%	29 049,88
Médecine préventive	0,00%	0,00
NAC	0,00%	0,00
Nutrition	0,00%	0,00
Ophtalmologie	0,04%	21,54
Pharmacie	0,00%	0,00
Reproduction	0,00%	0,00
Urgences et soins intensifs	0,00%	0,00
Total	100,00%	54 007,47

Les recettes communes sont des remboursements effectués au client pour diverses raisons : erreurs de facturations, politique sociale, geste commercial (...). La clé idéale est le prorata de la somme des recettes générées par CR, mais cette donnée n'est pas accessible. Il faut donc choisir une autre clé de répartition. On estime que les sommes remboursées sont proportionnelles au montant des factures. La clé de répartition retenue pour les recettes communes est, en conséquence, **le pourcentage du chiffre d'affaires par CR**. Cette clé est acceptable dans la mesure où la somme concernée est inférieure au seuil de signification (**SS**) choisi.

On calcule ensuite la répartition des recettes communes que l'on consigne dans le tableau 10 :

Tableau 10 : Réaffectation du montant des recettes communes

CR	Recettes cliniques Clovis	Pourcentage	Sommes à réaffecter € HT
Anesthésie	247 258,80	5,98%	-2 270,34
Cardiologie	189 806,66	4,59%	-1 742,81
Chirurgie	566 207,30	13,70%	-5 198,94
Comportement	40 640,83	0,98%	-373,17
Dermatologie	78 213,80	1,89%	-718,16
Imagerie	476 945,41	11,54%	-4 379,33
Médecine de l'élevage et du sport	14 688,35	0,36%	-134,87
Médecine interne	275 298,94	6,66%	-2 527,81
Médecine préventive	207 452,79	5,02%	-1 904,84
NAC	117 116,13	2,83%	-1 075,36
Nutrition	1 165,83	0,03%	-10,70
Ophthalmologie	145 086,88	3,51%	-1 332,19
Pharmacie	578 435,38	14,00%	-5 311,22
Reproduction	181 641,63	4,40%	-1 667,84
Urgences et soins intensifs	1 012 152,00	24,49%	-9 293,62
Total	4 132 110,73	100,00%	-37 941,20

Le tableau 11 présente les recettes cliniques par CR issues de Clovis après intégration des recettes communes et d'hospitalisation.

Tableau 11 : Recettes cliniques issues de CLOVIS après répartition des recettes des hospitalisations et du secteur commun

CR	Recettes propres	Recettes d'hospitalisation	Recettes communes	Total des recettes € HT
Anesthésie	247 258,80	0,00	-2 270,34	244 988,46
Cardiologie	189 806,66	10,77	-1 742,81	188 074,62
Chirurgie	566 207,30	24 925,28	-5 198,94	585 933,64
Comportement	40 640,83	0,00	-373,17	40 267,66
Dermatologie	78 213,80	0,00	-718,16	77 495,64
Imagerie	476 945,41	0,00	-4 379,33	472 566,08
Médecine de l'élevage et du sport	14 688,35	0,00	-134,87	14 553,48
Médecine interne	275 298,94	29 049,88	-2 527,81	301 821,01
Médecine préventive	207 452,79	0,00	-1 904,84	205 547,95
NAC	117 116,13	0,00	-1 075,36	116 040,77
Nutrition	1 165,83	0,00	-10,70	1 155,13
Ophthalmologie	145 086,88	21,54	-1 332,19	143 776,23
Pharmacie	578 435,38	0,00	-5 311,22	573 124,16
Reproduction	181 641,63	0,00	-1 667,84	179 973,79
Urgences et soins intensifs	1 012 152,00	0,00	-9 293,62	1 002 858,38
Total	4 132 110,73	54 007,47	-37 941,20	4 148 177,00

On réajuste ensuite les recettes cliniques d'après les données du SF.

La somme des recettes cliniques 2019 obtenues grâce aux extractions informatiques de CLOVIS diffère des chiffres transmis par le SF. En effet, le SF affiche un montant des recettes cliniques de **3 976 466,39 € HT**, alors que les recettes d'après l'extraction de CLOVIS s'élèvent à **4 148 177,00 € HT**.

Comme il a été précisé, cette différence s'explique par le fait que les recettes cliniques du SF correspondent à la réalité des encaissements pour l'année 2019. Elles excluent ainsi les impayés et les échelonnements de paiement qui sont comptabilisés dans les données Clovis et, en revanche, intègrent des recettes recouvrées en 2019 mais facturées au cours des années antérieures.

Pour être au plus près de la réalité, on prend en considération dans ce travail uniquement les recettes réellement encaissées, soit les données du SF. Toutefois, les données du SF n'affichent pas le détail des recettes par CR mais uniquement la recette clinique globale.

Pour affecter au CR la recette clinique globale issue du SF, on choisit donc de calculer **les pourcentages de recettes cliniques par CR, issus des données CLOVIS, et d'appliquer ces pourcentages à la recette clinique globale obtenue du SF.**

Les recettes cliniques issues de CLOVIS et celles issues du SF sont très proches (3 976 466,39 € HT pour celles du SF contre 4 148 177,00 € HT pour celles de CLOVIS). Leur différence représente un écart d'encaissement uniquement.

On obtient les recettes cliniques avant et après déduction des frais généraux dans le tableau 12.

Tableau 12 : Recettes cliniques réajustées et après déduction des frais généraux

CR	Recettes issues de Clovis	Pourcentage du CA	Recettes cliniques réelles avant frais généraux	Recettes cliniques réelles après frais généraux
Anesthésie	244 988,46	5,91%	234 847,35	223 104,98
Cardiologie	188 074,62	4,53%	180 289,41	171 274,94
Chirurgie	585 933,64	14,13%	561 679,37	533 595,40
Comportement	40 267,66	0,97%	38 600,82	36 670,77
Dermatologie	77 495,64	1,87%	74 287,77	70 573,38
Imagerie	472 566,08	11,39%	453 004,57	430 354,34
Médecine de l'élevage et du sport	14 553,48	0,35%	13 951,05	13 253,50
Médecine interne	301 821,01	7,28%	289 327,37	274 861,00
Médecine préventive	205 547,95	4,96%	197 039,45	187 187,48
NAC	116 040,77	2,80%	111 237,35	105 675,48
Nutrition	1 155,13	0,03%	1 107,31	1 051,94
Ophtalmologie	143 776,23	3,47%	137 824,72	130 933,48
Pharmacie	573 124,16	13,82%	549 400,13	521 930,12
Reproduction	179 973,79	4,34%	172 523,91	163 897,72
Urgences et soins intensifs	1 002 858,38	24,18%	961 345,83	913 278,54
Total	4 148 177,00	100%	3 976 466,39	3 777 643,07

Il reste désormais à intégrer les autres recettes, celles qui ne sont pas issues des prestations cliniques. Il s'agit de recettes directes, de recettes indirectes et des IJSS.

On ajoute déjà les recettes directes.

Elles concernent les conventions.

Leur affectation au CR a été établie à partir de leur libellé ou des noms des praticiens qui apparaissent dans la convention : (tableau 13).

Tableau 13 : Montant des conventions

CR	Montant € HT
Chirurgie	32 800,00
Médecine interne	21 724,70
Total	54 524,70

On ajoute ensuite les recettes indirectes.

Elles correspondent à des subventions d'une part et à des recettes diverses d'autre part. Pour l'année 2019, on trouve notamment comme recette diverse un remboursement d'assurances suite à un sinistre affectant le bâtiment. Le montant total est de 40 317,58 euros. Il doit être réparti via des clés de répartition.

Une clé idéale est la part proportionnelle de la somme entre les CR qui effectuent le plus de communication vers l'extérieur. Il s'agit donc de ceux qui nouent des partenariats avec des sociétés privées via les conventions, ou ceux qui émettent le plus d'articles de presse scientifique. De même,

les CR qui participent au développement de nouvelles compétences au ChuvA-Ac pourraient bénéficier de ces sommes. Néanmoins, on choisit de répartir les sommes en jeu **en proportion du chiffre d'affaires clinique de chacun des CR**. Cela permet de tenir compte de leur volume d'activité, ce qui reflète une forme d'équité entre eux. Par ailleurs, le montant à répartir est inférieur au SS, l'impact sur le résultat global est donc moindre.

Le tableau 14 présente l'affectation aux CR des subventions et des recettes diverses.

Tableau 14 : Répartition des subventions et des recettes diverses

CR	Pourcentage du CA	Subventions et divers réparties € HT
Anesthésie	5,91%	2 381,13
Cardiologie	4,53%	1 827,96
Chirurgie	14,13%	5 694,89
Comportement	0,97%	391,38
Dermatologie	1,87%	753,21
Imagerie	11,39%	4 593,03
Médecine de l'élevage et du sport	0,35%	141,45
Médecine interne	7,28%	2 933,50
Médecine préventive	4,96%	1 997,79
NAC	2,80%	1 127,84
Nutrition	0,03%	11,23
Ophtalmologie	3,47%	1 397,41
Pharmacie	13,82%	5 570,39
Reproduction	4,34%	1 749,23
Urgences et soins intensifs	24,18%	9 747,13
Total	100,00%	40 317,58

On répartit ensuite les IJSS.

Si l'on examine les IJSS fournies par le service financier, on constate que certaines peuvent être considérées comme des recettes directes car elles concernent des personnels travaillant dans les CR. D'autres devront être réparties avec des clés car elles correspondent à des agents des services « support » ou de services transversaux : bloc (1083,39 euros), caisse/régie (420,10 euros), hospitalisation (7218,47 euros), standard (234,68 euros), magasin (1010,93 euros).

Les recettes IJSS des blocs sont idéalement répartie au prorata du temps de mise à disposition des personnels de bloc pour chaque CR. Cependant, cette donnée n'est pas accessible. On propose donc d'utiliser **le prorata du nombre d'interventions chirurgicales réalisées par CR** pour ventiler la somme. Ceci suppose que le même personnel participe aux interventions des différents CR, quelle que soit la nature de l'intervention, et que la durée des interventions varie peu, ce qui est assez réaliste.

Les recettes IJSS provenant de la caisse sont idéalement allouées au prorata du temps de mise à disposition des agents de la caisse pour chaque CR. Malheureusement, il n'est pas connu. On

envisage une autre clé, **la quote-part d'utilisation de la caisse par CR**. Il faut conceptualiser une méthode de calcul de cette variable.

La Caisse de l'Hôpital est directement utilisée par les personnes qui viennent en consultation et par celles dont les animaux ont été hospitalisés ou ont subi une intervention chirurgicale. De plus, l'imagerie est un service dont l'activité est ordonnée selon les investigations menées en consultation. Par ailleurs, on choisit d'imputer aussi au service anesthésie une partie de la masse salariale « caisse » car le coût de l'anesthésie est non négligeable dans le montant des factures liées à une intervention chirurgicale. Par souci de simplification, on considère que le nombre d'anesthésies est égal au nombre d'interventions chirurgicales pratiquées.

Tous les CR contribueront donc à la masse salariale de la Caisse.

On applique un coefficient au nombre d'actes pour tenir compte du temps passé en caisse par le client selon le motif de sa venue : on considère que ce temps est le même pour tous, sauf pour les hospitalisations (Soins Intensifs (SI) et hors SI) pour lesquelles le montant de la facture, souvent conséquent, doit être expliqué et nécessite souvent la mise en place de facilités de paiement. Considérant que le temps de passage en caisse est doublé, un coefficient 2 est attribué à ce secteur d'activité. Le même raisonnement est tenu pour les factures des interventions chirurgicales. La facture opératoire étant commune pour l'anesthésie et la chirurgie, le doublement du temps de passage en caisse est pris en compte par le coefficient 1 affecté à l'anesthésie et par le coefficient 1 affecté à l'acte opératoire. Pour les propriétaires d'animaux des urgences et soins intensifs, on conserve le même coefficient que pour les autres CR car les encaissements de nuit, de week-end et de jours fériés, qui ne sont pas payés à la caisse, doivent être néanmoins vérifiés a posteriori par le personnel de régie.

Concernant l'imagerie, on a relevé le nombre d'actes (échographie, scanner et radio) et on a affecté un coefficient ayant pour valeur 1, qui représente un temps standard d'utilisation de la caisse, le même que celui pour les consultations, les interventions chirurgicales et les anesthésies.

A partir de ces considérations, le nombre de passages en caisse par CR est calculé comme suit :

Nombre de passages en caisse = [Nombre de consultations x Coef (A)] + [Nombre d'animaux hospitalisés x Coef (B)] + [Nombre d'interventions chirurgicales x Coef (C)] + [Nombre d'anesthésies x Coef (D)] + [Nombre d'actes d'imagerie x Coef (E)].

Concernant les recettes IJSS des hospitalisations, la meilleure solution pour les ventiler est de le faire au prorata du temps de mise à disposition des personnels des hospitalisations pour chacun des animaux hospitalisés par CR. Cependant, cette information n'est pas accessible. On décide donc d'utiliser **la quote-part du nombre de jours d'hospitalisation par CR pour tous les animaux**. Cela sous-entend que la « consommation » de personnel est identique par animal et par journée d'hospitalisation, quel que soit le service concerné, ce qui est globalement vrai.

Quant aux recettes IJSS du standard, la clé idéale pour les répartir est le prorata du nombre de rendez-vous pris par CR. Cependant, cette donnée n'est pas accessible. La fonction Standard de l'Hôpital est utilisée par les CR pour lesquels un rendez-vous de consultation est nécessaire. Il s'agit de tous les CR, à l'exception de l'imagerie, de l'anesthésie et des urgences. Ces derniers ne prennent pas de rendez-vous en provenance de l'extérieur de l'établissement, ou gèrent leurs appels téléphoniques eux-mêmes. Ainsi, le service des urgences possède son propre numéro d'appel téléphonique et s'occupe indépendamment de son standard. Le nombre de rendez-vous pris n'étant

pas aisément accessible, on décide de répartir ces recettes au **prorata du nombre de consultations réalisées par les services concernés**. En effet, le nombre d'annulations étant très faible, ce chiffre représente donc une bonne approximation.

Finalemment, concernant le magasin, la clé la plus performante pour répartir ses recettes IJSS est le prorata du temps passé par les personnels du magasin au service de chaque CR. Comme pour les hospitalisations, cette notion temporelle n'est pas accessible, il faut trouver une autre clé. Le Magasin de l'Hôpital est utilisé par tous les CR qui utilisent des consommables, sauf la pharmacie qui s'approvisionne directement. On choisit de les allouer **au prorata du montant de la commande annuelle de chacun des CR par rapport à la commande globale**. Il s'agit toutefois d'une approximation. Il serait préférable de prendre en considération le nombre de lignes de commande par service. Mais cette donnée n'est pas disponible.

Le montant total des IJSS étant bien inférieur au SS, leur répartition n'affecte pas significativement le résultat final. Les clés de répartition choisies sont donc acceptables.

On obtient alors le tableau 15.

Tableau 15 : Affectation des IJSS

CR	IJSS propres	Pourcentage d'interventions chirurgicales	Répartition IJSS bloc	Pourcentage de jours d'hospitalisation hors SI et NAC	Répartition IJSS hospitalisation	Pourcentage passage à la caisse	Répartition IJSS caisse	Pourcentage utilisation standard	Répartition IJSS Standard	Pourcentage commande magasin	Répartition IJSS magasin	Total IJSS
Anesthésie	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	6,96%	29,23	0,00%	0,00	4,96%	50,18	79,41
Cardiologie	0,00	0,00%	0,00	0,02%	1,44	2,54%	10,68	6,87%	16,11	0,56%	5,70	33,94
Chirurgie	0,00	60,68%	657,37	46,15%	3 331,44	13,25%	55,65	14,97%	35,14	39,44%	398,75	4 478,35
Comportement	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	1,10%	4,64	2,99%	7,01	0,10%	1,03	12,69
Dermatologie	1 708,49	0,00%	0,00	0,00%	0,00	1,91%	8,02	5,16%	12,12	0,39%	3,93	1 732,56
Imagerie	9 070,29	0,00%	0,00	0,00%	0,00	16,01%	67,26	0,00%	0,00	1,84%	18,57	9 156,12
Médecine élevage et sport	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,79%	3,33	2,15%	5,04	0,07%	0,74	9,11
Médecine interne	0,00	0,00%	0,00	53,79%	3 882,72	11,67%	49,02	21,36%	50,14	7,21%	72,86	4 054,74
Médecine préventive	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	9,16%	38,47	24,77%	58,13	3,95%	39,92	136,51
NAC	4 084,38	10,01%	108,47	0,00%	0,00	5,45%	22,89	7,20%	16,89	3,26%	32,97	4 265,59
Nutrition	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,08%	0,33	0,21%	0,49	0,01%	0,07	0,89
Ophthalmologie	47,02	7,11%	77,01	0,04%	2,88	4,32%	18,15	10,33%	24,23	6,77%	68,48	237,78
Pharmacie	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,01%	0,05	0,03%	0,08	0,00%	0,01	0,15
Reproduction	0,00	22,20%	240,53	0,00%	0,00	3,01%	12,65	3,97%	9,31	7,49%	75,67	338,17
Urgences et soins intensifs	2 713,09	0,00%	0,00	0,00%	0,00	23,74%	99,72	0,00%	0,00	23,94%	242,03	3 054,84
Total	27 590,84	100%	1 083,39	100%	7 218,47	100%	420,10	100%	234,68	100%	1 010,93	27 590,84

On dresse alors le tableau 16.

Tableau 16 : Affectation des recettes 2019

CR	Recettes cliniques réelles avant frais généraux	Recettes cliniques réelles après frais généraux	Conventions	Subventions divers	IJSS	Recettes totales réelles
Anesthésie	234 847,35	223 104,98	0	2 381,13	79,41	225 565,52
Cardiologie	180 289,41	171 274,94	0	1 827,96	33,93	173 136,84
Chirurgie	561 679,37	533 595,40	32 800,00	5 694,89	4 478,35	576 568,64
Comportement	38 600,82	36 670,77	0	391,38	12,69	37 074,84
Dermatologie	74 287,77	70 573,38	0	753,21	1732,56	73 059,14
Imagerie	453 004,57	430 354,34	0	4 593,03	9156,12	444 103,50
Médecine de l'élevage et du sport	13 951,05	13 253,50	0	141,45	9,11	13 404,06
Médecine interne	289 327,37	274 861,00	21 724,70	2 933,50	4054,74	303 573,94
Médecine préventive	197 039,45	187 187,48	0	1 997,79	136,51	189 321,78
NAC	111 237,35	105 675,48	0	1 127,84	4265,59	111 068,91
Nutrition	1 107,31	1 051,94	0	11,23	0,89	1 064,07
Ophthalmologie	137 824,72	130 933,48	0	1 397,41	237,78	132 568,67
Pharmacie	549 400,13	521 930,12	0	5 570,39	0,15	527 500,66
Reproduction	172 523,91	163 897,72	0	1 749,23	338,17	165 985,11
Urgences et soins intensifs	961 345,83	913 278,54	0	9 747,13	3054,84	926 080,51
Total	3 976 466,39	3 777 643,07	54 524,70	40 317,58	27 590,84	3 900 076,19

La différence entre le montant de la recette globale fournie par le SF (4 098 899,51 euros) et le montant de la recette globale du tableau (3 900 076,19 euros) correspond aux **frais généraux** pour un montant de **198 823,32 euros**.

B. L'affectation des dépenses

Les dépenses sont de deux types : on distingue les dépenses « hors convention » et les dépenses « sur convention ».

Pour chaque type, les dépenses sont de trois natures, que l'on veut affecter aux centres de responsabilité. On s'intéresse d'abord à l'allocation des dépenses de masse salariale (a), puis à celle des dépenses de fonctionnement (b) et finalement à celle des investissements (c).

a. L'affectation des dépenses concernant la masse salariale

Une partie de la masse salariale est financée par des conventions et des recettes propres du ChuvA-Ac, c'est **la masse salariale hors État**. De plus, Il existe une dotation de fonctionnaires aux différents services du ChuvA-Ac, qu'il s'agisse d'enseignants-chercheurs travaillant en clinique ou de personnels techniques ou administratifs. Elle représente **la masse salariale État**.

La masse salariale Etat a été calculée en prenant l'intégralité des salaires en brut chargé pour les fonctionnaires travaillant à plein temps au ChuvA-Ac et en proratisant le montant des salaires proportionnellement au temps passé en clinique pour les personnels ne consacrant qu'une partie de

leur temps de travail à l'Hôpital : il s'agit principalement des enseignants-chercheurs qui répartissent leur temps d'activité entre l'enseignement théorique, la recherche, d'éventuelles tâches administratives et l'activité clinique.

La masse salariale État ainsi définie s'élève à **1 708 139,00 euros**. Cette masse salariale peut être considérée comme une contribution de l'État au financement de la formation clinique des étudiants.

L'outil de comptabilité analytique ne prendra en compte, dans un premier temps, que la masse salariale hors État. On souhaite en effet s'affranchir de la prise en compte des fonctionnaires. Par la suite, elle sera réintégrée.

Hors salaire des fonctionnaires payés par l'Etat, le montant total de la masse salariale en 2019 est de **1 804 533,49 euros**. Au sein de cette masse salariale, on distingue la **masse salariale pré affectée à chaque CR** (total de 1 402 503,87 euros) qui peut être directement attribuée. Cette masse salariale propre se scinde en une masse salariale sur convention pour 78 046,29 euros et une masse salariale hors convention pour 1 324 457,58 euros.

Il existe par ailleurs une **masse salariale commune** qui correspond à des charges de personnel travaillant pour plusieurs services. Il s'agit de la masse salariale de certaines plateformes comme le bloc ou l'hospitalisation et de la masse salariale des services supports. Cette masse salariale devra être répartie. Son montant est de 402 029,62 euros (sur convention : 1911,6 euros, hors convention : 400118,02 euros). Il faut la répartir avec des clés de répartition.

Le but de ce travail est de pouvoir renseigner un tableau Excel (tableau 17) totalisant la masse salariale affectée à chaque CR, qu'il s'agisse de la masse salariale propre, ou de la masse salariale commune après répartition. Ceci en euros HT.

Tableau 17 : Répartition de la masse salariale par CR

CR	Masse salariale pré affectée		Masse salariale commune			Total de la masse salariale € HT
	Hors convention	Sur convention	Bloc	Hospitalisation	Services support	

On renseigne tout d'abord la masse salariale propre.

Les chiffres sont obtenus à partir du tableau de la masse salariale fourni par le service financier. Ils sont directement intégrés dans le tableau 18.

Tableau 18 : Masse salariale par CR

CR	Masse salariale sur convention	Masse salariale hors convention	Masse salariale totale
Anesthésie	0,00	88 118,10	88 118,10
Cardiologie	0,00	67 573,53	67 573,53
Chirurgie	10 045,24	124 229,82	134 275,06
Comportement	0,00	0,00	0,00
Dermatologie	0,00	73 493,32	73 493,32
Imagerie	0,00	157 755,39	157 755,39
Médecine de l'élevage et du sport	0,00	0,00	0,00
Médecine interne	39 870,16	141 814,14	181 684,30
Médecine préventive	0,00	58 016,56	58 016,56
NAC	0,00	68 276,25	68 276,25
Nutrition	0,00	0,00	0,00
Ophtalmologie	0,00	63 146,25	63 146,25
Pharmacie	0,00	0,00	0,00
Reproduction	8 703,23	96 121,59	104 824,82
Urgences et soins intensifs	19 427,66	385 912,63	405 340,29
Total	78 046,29	1 324 457,58	1 402 503,87

La phase suivante consiste à répartir, au sein des différents CR, la masse salariale commune à l'aide de clés de répartition.

On alloue alors la masse salariale commune.

La masse salariale à répartir concerne des personnels qui travaillent pour différents services, dits centres auxiliaires : **le bloc** (salaire des ASV de bloc), **les hospitalisations** (salaire du personnel technique et administratif affecté à la prise en charge des animaux hospitalisés), et **les services support** (salaire des personnels d'accueil, de la caisse, du magasin, du secrétariat de direction, du standard). Le tableau 19 présente les sommes à répartir.

Tableau 19 : Masse salariale commune à plusieurs CR

Centres auxiliaires	Masse salariale sur convention	Masse salariale hors convention	Masse salariale totale € HT
Bloc	1 911,60	103 806,98	105 718,58
Hospitalisation		61 464,19	61 464,19
Accueil		64 515,05	64 515,05
Caisse/régie		80 389,87	80 389,87
Magasin		24 494,73	24 494,73
Secrétariat de direction		26 457,48	26 457,48
Standard		38 989,72	38 989,72
Total	1 911,60	400 118,02	402 029,62

Des clefs de répartition doivent être définies en fonction de la spécificité de chacune des activités.

On répartit la masse salariale de bloc.

La masse salariale de bloc est idéalement répartie au prorata du temps de mise à disposition des personnels de bloc pour chaque CR. Cependant, cette donnée n'est pas accessible. On propose donc d'utiliser **la quote-part du nombre d'interventions chirurgicales réalisées par CR** pour ventiler la somme. Ceci suppose que le même personnel participe à l'ensemble des activités, quelle que soit la nature de l'intervention, et que la durée des interventions varie peu, ce qui est assez réaliste. Le tableau 20 présente la répartition obtenue.

Tableau 20 : Calcul de la répartition de la masse salariale du bloc

CR	Nombre d'interventions	Pourcentage	Sommes à réaffecter € HT
Chirurgie	2006	61%	64 147,45
NAC	331	10%	10 584,65
Ophtalmologie	235	7%	7 514,78
Reproduction	734	22%	23 471,70
Total	3306	100%	105 718,58

On répartit ensuite celle des Hospitalisations (tableau 21).

Elle est idéalement répartie au prorata du temps de mise à disposition des personnels des hospitalisations pour chacun des animaux hospitalisés par CR, mais cette donnée n'est pas accessible. On envisage donc d'utiliser le **prorata du nombre de jours d'hospitalisation par CR pour tous les animaux**. Cela sous-entend que la « consommation » de personnel est identique par animal et par journée d'hospitalisation, quel que soit le service concerné, ce qui est globalement vrai. Par ailleurs, la somme concernée est inférieure au SS, la répartition n'impacte pas significativement les résultats.

Tableau 21 : Répartition de la masse salariale des hospitalisations

CR	Pourcentage du nombre de jours d'hospitalisation	Sommes à réaffecter en euros HT
Cardiologie	0,02%	12,26
Chirurgie	46,15%	28 366,67
Médecine interne	53,79%	33 060,75
Ophtalmologie	0,04%	24,51
Total	100,00%	61 464,19

De plus, on répartit celle des Services support.

Cette masse salariale concerne des services transverses comme l'accueil, la caisse (...) c'est-à-dire des services qui sont consommés indirectement par les CR, pour un montant global de 234 846,85 euros. Il faut la ventiler avec des clés de répartition.

Intuitivement, on aurait tendance à rattacher la répartition de ces sommes au volume d'activité : plus un CR ou un CA traite d'animaux et plus les clients ont appelé pour la prise de rendez-vous, sont venus à l'accueil pour retirer leur dossier puis sont passés à la caisse en fin de consultation, d'hospitalisation ou d'intervention chirurgicale (...).

Toutefois, cette approche est approximative et ne reflète pas la réalité des faits. Certains services, comme l'imagerie, n'utilisent pas le standard car aucun rendez-vous n'est pris téléphoniquement pour ces services qui ne fonctionnent qu'avec les animaux déjà présents dans l'Hôpital. D'autres services comme le bloc, les hospitalisations ou les urgences et soins intensifs, sont plus consommateurs de temps de caisse en raison de la lourdeur et de la complexité des factures à payer. Enfin le service des urgences et soins intensifs n'utilise l'accueil et la caisse que pour son activité de jour, gérant de manière autonome l'accueil et les paiements la nuit, les week-ends et les jours fériés. Ces constatations doivent être prises en compte lors de l'élaboration des clés de répartition.

On répartit de la masse salariale de l'Accueil.

La clé de répartition idéale de la masse salariale de l'Accueil est la quote-part du temps de mise à disposition des agents d'accueil pour chaque CR, ce qui n'est pas connu. On définit une autre clé, **le pourcentage d'utilisation de l'accueil par CR**. On va définir une méthode de calcul de cette variable.

La fonction Accueil de l'Hôpital est utilisée par les personnes qui viennent en consultation et par celles dont les animaux sont hospitalisés ou subissent une intervention chirurgicale. La masse salariale associée doit donc être répartie entre les services qui effectuent des consultations, des hospitalisations ou des interventions chirurgicales. Cette activité concerne, de ce fait, tous les CR à l'exception de l'anesthésie et de l'imagerie, dont les activités sont alimentées indirectement par les consultations, les hospitalisations ou le bloc.

Concernant la « consommation » de l'accueil par les différents services, on considère que le temps passé est le même pour tous les services, à trois exceptions : les interventions chirurgicales, les urgences et soins intensifs et les hospitalisations. Dans le cas du bloc et des hospitalisations, le propriétaire s'adresse deux fois à l'accueil : une fois pour déposer son animal, une seconde fois pour le récupérer. Concernant les animaux des urgences et soins intensifs, l'accueil n'est concerné que pour l'activité du service en journée et en semaine, ce service étant autonome la nuit, les week-ends et jours fériés.

Pour tenir compte de ces disparités, un coefficient 1 (un passage à l'accueil) a été attribué à l'ensemble des services pour leurs activités de consultation, à l'exception du service des urgences et soins intensifs. Pour ce service, sachant que l'on a répertorié 3092 urgences de jour et 3143 urgences de nuit, de week-end et jours fériés, soit des chiffres quasiment similaires, il a été décidé d'affecter un coefficient 0,5 au nombre total de consultations pour ne prendre en compte que les seules urgences de jours.

Un coefficient de 2 a été attribué aux activités d'hospitalisation et de bloc pour tenir compte du double passage à l'accueil, à l'exception des hospitalisations d'urgence et soins intensifs dont la sortie se fait directement par les soins intensifs.

Ainsi, le nombre de passages de clients à l'accueil pour chacun des CR est défini comme suit :

Nombre de passages à l'accueil = [Nombre de consultations] x Coef. (A) + [Nombre d'animaux hospitalisés] x Coef. (B) + [Nombre d'interventions chirurgicales] X Coef. (C)

Les données sont répertoriées dans le tableau 22 :

Tableau 22 : Répartition de la masse salariale « Accueil »

CR	Nombre de consultations	Coefficient consultation (A)	Nombre d'animaux hospitalisés	Coefficient animaux hospitalisés (B)	Nombre d'interventions chirurgicales	Coefficient interventions chirurgicales (C)	Nombre de passages à l'accueil	Pourcentage	Sommes à réaffecter
Anesthésie	0	1	0	2	0	2	0	0,00%	0,00
Cardiologie	1 206	1	1	2	0	2	1 208	3,53%	2 274,22
Chirurgie	2 630	1	829	2	2 006	2	8 300	24,22%	15 625,86
Comportement	525	1	0	2	0	2	525	1,53%	988,38
Dermatologie	907	1	0	2	0	2	907	2,65%	1 707,55
Imagerie	0	1	0	2	0	2	0	0,00%	0,00
Médecine élevage sport	377	1	0	2	0	2	377	1,10%	709,75
Médecine interne	3 753	1	896	2	0	2	5 545	16,18%	10 439,21
Médecine préventive	4 351	1	0	2	0	2	4 351	12,70%	8 191,34
NAC	1 264	1	497	2	331	2	2 920	8,52%	5 497,29
Nutrition	37	1	0	2	0	2	37	0,11%	69,66
Ophtalmologie	1 814	1	2	2	235	2	2 288	6,68%	4 307,47
Pharmacie	6	1	0	2	0	2	6	0,02%	11,30
Reproduction	697	1	0	2	734	2	2 165	6,32%	4 075,90
Urgences et soins intensifs	6 235	0,5	2 522	1	0	2	5 639,5	16,46%	10 617,12
Total	23 802		4 747		3 306		34 268,5	100,00%	64 515,05

On répartit maintenant la masse salariale de la Caisse/Régie.

Avec la même logique, elle est idéalement allouée en proportion du temps de mise à disposition des agents de la caisse pour chaque CR. Malheureusement, il n'est pas connu. On envisage une autre clé, **la quote-part d'utilisation de la caisse par CR**. La méthode de calcul a été définie précédemment pour la répartition des recettes IJSS de la caisse.

On peut alors dresser le tableau 23.

Tableau 23 : Répartition de la masse salariale « Caisse/Régie »

CR	Nombre de consultations	Coefficient consultations (A)	Nombre d'animaux hospitalisés	Coefficient animaux hospitalisés (B)	Nombre d'interventions chirurgicales	Coefficient interventions chirurgicales (C)	Nombre d'anesthésies	Coefficient anesthésies (D)	Nombre d'actes d'imagerie	Coefficient imagerie (E)	Nombre de passages à la caisse	Pourcentage	Sommes à réaffecter € HT
Anesthésie	0,00	1	0	2	0	1	3306	1	0,00	1	3 306,00	6,96%	5 593,25
Cardiologie	1 206,00	1	1	2	0	1	0	1	0,00	1	1 208,00	2,54%	2 043,75
Chirurgie	2 630,00	1	829	2	2006	1	0	1	0,00	1	6 294,00	13,25%	10 648,49
Comportement	525,00	1	0	2	0	1	0	1	0,00	1	525,00	1,10%	888,22
Dermatologie	907,00	1	0	2	0	1	0	1	0,00	1	907,00	1,91%	1 534,51
Imagerie	0,00	1	0	2	0	1	0	1	7 608,00	1	7 608,00	16,01%	12 871,58
Médecine de l'élevage et du sport	377,00	1	0	2	0	1	0	1	0,00	1	377,00	0,79%	637,83
Médecine interne	3 753,00	1	896	2	0	1	0	1	0,00	1	5 545,00	11,67%	9 381,30
Médecine préventive	4 351,00	1	0	2	0	1	0	1	0,00	1	4 351,00	9,16%	7 361,23
NAC	1 264,00	1	497	2	331	1	0	1	0,00	1	2 589,00	5,45%	4 380,20
Nutrition	37,00	1	0	2	0	1	0	1	0,00	1	37,00	0,08%	62,60
Ophthalmologie	1 814,00	1	2	2	235	1	0	1	0,00	1	2 053,00	4,32%	3 473,36
Pharmacie	6,00	1	0	2	0	1	0	1	0,00	1	6,00	0,01%	10,15
Reproduction	697,00	1	0	2	734	1	0	1	0,00	1	1 431,00	3,01%	2 421,04
Urgences et soins intensifs	6 235,00	1	2522	2	0	1	0	1	0,00	1	11 279,00	23,74%	19 082,36
Total	23 802,00		4747		3306		3306		7 608,00		47 516,00	100%	80 389,87

On répartit alors la masse salariale du Magasin.

Idéalement, cette masse salariale est répartie au prorata du temps passé par le personnel du magasin au service de chaque CR. Comme précédemment, cette notion temporelle n'est pas accessible et il faut trouver une autre clé.

Le Magasin de l'Hôpital est utilisé par tous les CR qui utilisent des consommables, sauf la pharmacie qui s'approvisionne directement. On décide d'utiliser une répartition **en proportion du montant de la commande annuelle de chacun des CR par rapport à la commande globale**. Cette approximation est acceptable car la somme à répartir est bien inférieure au SS, donc le résultat de la ventilation n'affectera pas de façon significative les chiffres obtenus. On obtient le tableau 24.

Tableau 24 : Répartition de la masse salariale « Magasin »

CR	Montant des commandes	Pourcentage	Sommes à réaffecter € HT
Anesthésie	24 626,96	4,96%	1 215,96
Cardiologie	2 492,02	0,56%	138,21
Chirurgie	190 233,12	39,44%	9 661,79
Comportement	374,28	0,10%	25,04
Dermatologie	1 928,41	0,39%	95,22
Imagerie	9 111,68	1,84%	449,89
Médecine de l'élevage et du sport	364,16	0,07%	17,98
Médecine interne	35 755,52	7,21%	1 765,43
Médecine préventive	19 588,52	3,95%	967,19
NAC	16 177,48	3,26%	798,77
Nutrition	35,74	0,01%	1,76
Ophtalmologie	33 606,71	6,77%	1 659,34
Pharmacie	5,80	0,00%	0,29
Reproduction	37 133,50	7,49%	1 833,47
Urgences et soins intensifs	118 772,43	23,94%	5 864,40
Total	490 206,32	100%	24 494,73

On répartit ensuite celle du **Secrétariat de Direction**.

Par analogie, elle est idéalement répartie en proportion du temps alloué par les agents du secrétariat de la direction au service du personnel de chaque CR. Cette donnée n'est toujours pas accessible, il faut donc définir une nouvelle clé. Le Secrétariat de Direction de l'Hôpital est utilisé par le personnel du ChuvA-Ac. Il assure la gestion des fonctions RH de l'Hôpital et une activité logistique : courrier, approvisionnement en linge et en fournitures diverses (...). Cette activité étant proportionnelle au nombre de personnes impliquées, on décide de répartir la dépense de cette masse salariale **en proportion du nombre de personnes présentes dans chaque CR**, ce qui est assez réaliste.

Pour répartir cette dépense au prorata du nombre de personnes, on ne peut utiliser un trombinoscope, car des personnes quittent l'établissement en cours d'année. On utilise une unité de mesure proportionnelle au nombre d'heures travaillées par un salarié sur un an dans chaque CR. Ceci correspond au calcul des Équivalents Temps Plein (ETP) par CR (Direction de l'information légale et administrative, 2021). On dispose déjà des ETP par CR pour les fonctionnaires. Concernant les contractuels, on part des données de la Direction qui liste le personnel et sa quote-part mensuelle réelle de travail. On calcule la somme des quotes-parts de travail de chacun par CR, on obtient la quotité annuelle. Puis, on la divise par le nombre de mois dans une année (12) ce qui lisse le résultat. On aboutit à la moyenne de quotes-parts de contractuels présents par mois, ce qui est réaliste. On y somme les ETP fonctionnaires pour avoir les quotités totales.

Les résultats sont consignés dans le tableau 25.

Tableau 25 : Répartition de la masse salariale « Secrétariat de direction »

CR	Nombre de personnes par CR	Pourcentage	Somme à réaffecter € HT
Anesthésie	4,06	4,50%	1 190,59
Cardiologie	7,06	4,40%	1 164,13
Chirurgie	14,86	17,67%	4 675,04
Comportement	2,24	0,20%	52,91
Dermatologie	4,91	3,46%	915,43
Imagerie	8,02	11,62%	3 074,36
Médecine de l'élevage et du sport	1,67	0,79%	209,01
Médecine interne	14,52	18,12%	4 794,10
Médecine préventive	3,97	4,03%	1 066,24
NAC	10,55	6,22%	1 645,66
Nutrition	0,52	0,01%	2,65
Ophtalmologie	6,74	4,10%	1 084,76
Pharmacie	2,5	3,29%	870,45
Reproduction	7,36	5,23%	1 383,73
Urgences et soins intensifs	19,01	16,36%	4 328,44
Total	107,99	100%	26 457,48

On répartit la masse salariale du standard.

Sa répartition idéale est le prorata du nombre de rendez-vous pris par CR, mais nous ne connaissons pas ce chiffre. Étant donné que la différence entre le nombre de consultations et celui des rendez-vous pris est faible (il y a très peu d'annulations), on répartira cette somme **au prorata du nombre de consultations effectuées par CR.**

La fonction Standard de l'Hôpital est utilisée par les CR pour lesquels un rendez-vous de consultation est nécessaire. Il s'agit de tous les CR, à l'exception de l'imagerie, de l'anesthésie et des urgences qui soit ne prennent pas de rendez-vous en provenance de l'extérieur de l'établissement, soit gèrent leurs appels téléphoniques eux-mêmes.

Sur ces bases, on établit le tableau 26.

Tableau 26 : Répartition de la masse salariale du « Standard »

CR	Nombre de consultations	Pourcentage	Sommes à réaffecter € HT
Anesthésie	0	0,00%	0,00
Cardiologie	1 206	6,87%	2 676,70
Chirurgie	2 630	14,97%	5 837,25
Comportement	525	2,99%	1 165,23
Dermatologie	907	5,16%	2 013,07
Imagerie	0	0,00%	0,00
Médecine de l'élevage et du sport	377	2,15%	836,75
Médecine interne	3 753	21,36%	8 329,73
Médecine préventive	4 351	24,77%	9 656,99
NAC	1 264	7,20%	2 805,43
Nutrition	37	0,21%	82,12
Ophthalmologie	1 814	10,33%	4 026,15
Pharmacie	6	0,03%	13,32
Reproduction	697	3,97%	1 546,98
Urgences et soins intensifs	0	0,00%	0,00
Total	1 7567	100%	38 989,72

On répartit la masse salariale des services support.

On aboutit aux montants renseignés dans le tableau 27.

Tableau 27 : Masse salariale des services support

CR	MS Accueil	MS Caisse/R égie	MS Magasin	MS Secrétaria t direction	MS Standard	Total MS services support
Anesthésie	0,00	5 593,25	1 215,96	1 190,59	0,00	7 999,80
Cardiologie	2 274,22	2 043,75	138,21	1 164,13	2 676,70	8 297,02
Chirurgie	15 625,86	10 648,49	9 661,79	4 675,04	5 837,25	46 448,44
Comportement	988,38	888,22	25,04	52,91	1 165,23	3 119,79
Dermatologie	1 707,55	1 534,51	95,22	915,43	2 013,07	6 265,77
Imagerie	0,00	12 871,58	449,89	3 074,36	0,00	16 395,83
Médecine de l'élevage et du sport	709,75	637,83	17,98	209,01	836,75	2 411,32
Médecine interne	10 439,21	9 381,30	1 765,43	4 794,10	8 329,73	34 709,77
Médecine préventive	8 191,34	7 361,23	967,19	1 066,24	9 656,99	27 242,98
NAC	5 497,29	4 380,20	798,77	1 645,66	2 805,43	15 127,34
Nutrition	69,66	62,60	1,76	2,65	82,12	218,79
Ophtalmologie	4 307,47	3 473,36	1 659,34	1 084,76	4 026,15	14 551,07
Pharmacie	11,30	10,15	0,29	870,45	13,32	905,50
Reproduction	4 075,90	2 421,04	1 833,47	1 383,73	1 546,98	11 261,12
Urgences et soins intensifs	10 617,12	19 082,36	5 864,40	4 328,44	0,00	39 892,32
Total	64 515,05	80 389,87	24 494,73	26 457,48	38 989,72	234 846,85

La masse salariale de chaque CR est renseignée dans le tableau 28.

Tableau 28 : Répartition de la masse salariale aux CR

CR	Masse salariale propre	Masse salariale bloc allouée	Masse salariale hospitalisation allouée	Masse salariale services support allouée	Masse salariale finale € HT
Anesthésie	88 118,10	0	0	7 999,80	96 117,90
Cardiologie	67 573,53	0	12,26	8 297,02	75 882,80
Chirurgie	134 275,06	64 147,45	28 366,67	46 448,44	273 237,62
Comportement	0	0	0	3 119,79	3 119,79
Dermatologie	73 493,32	0	0	6 265,77	79 759,09
Imagerie	157 755,39	0	0	16 395,83	174 151,22
Médecine de l'élevage et du sport	0	0	0	2 411,32	2 411,32
Médecine interne	181 684,30	0	33 060,75	34 709,77	249 454,82
Médecine préventive	58 016,56	0	0	27 242,98	85 259,54
NAC	68 276,25	10 584,65	0	15 127,34	93 988,24
Nutrition	0	0	0	218,79	218,79
Ophthalmologie	63 146,25	7 514,78	24,51	14 551,07	85 236,62
Pharmacie	0	0	0	905,5	905,5
Reproduction	104 824,82	23 471,70	0	11 261,12	139 557,64
Urgences et soins intensifs	405 340,29	0	0	39 892,32	445 232,61
Total	1 402 503,87	105 718,58	61 464,19	234 846,85	1 804 533,49

b. L'affectation des dépenses de fonctionnement

Les dépenses de fonctionnement sont extraites de la liste des crédits de paiement fournie par le service financier. Le montant global pour l'année 2019 est de 1 904 656,83 euros. La répartition de ces dépenses apparait dans le tableau 29.

Tableau 29 : Dépenses de fonctionnement pour l'année 2019

CR	Consommables	Linges	Ménages	Chauffage Climatisation	Eau Electricité	Assurances du bâtiment	Fluides médicaux	Petit équipement	Prestations de service	Maintenance	Loyer	Réparations	Dasri	Travaux	Divers	Total € HT
Anesthésie	1 597,09						35 977,92	1 112,30				215,84				38 903,15
Cardiologie	298,60							414,54	33 422,88	7 554,27						41 690,29
Chirurgie	67 624,31							3 076,02		1 678,63		4 311,24				76 690,20
Comportement									21 229,83							21 229,83
Dermatologie										240,00		127,15			1 387,40	1 754,55
Imagerie								1 201,98	44 162,41	10 843,98	70 988,01			8 786,00	8 156,40	144 138,78
Médecine de l'élevage et du sport									11 175,64							11 175,64
Médecine interne	778,80							4 997,17		320,60	1 860,00	285,00			2 356,69	10 598,26
Médecine préventive	15 311,30							153,80								15 465,10
NAC	323,43							1 330,00	2 367,12	240,00						4 260,55
Nutrition																0,00
Ophthalmologie	10 952,74							2 879,07	20 357,27	1 310,00		2 401,00			449,00	38 349,08
Pharmacie	551 076,84														827,87	551 904,71
Reproduction	1 534,06										4 440,00	605,43		606,00	180,00	7 365,49
Urgences et soins intensifs	22 637,10						35 977,92	2 951,99		4 038,36	5 890,00	1 208,65		14 075,73		86 779,75
Total charges pré affectées	672 134,27	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	71 955,83	18 116,87	132 715,15	26 225,84	83 178,01	9 154,31	0,00	23 467,73	13 357,36	1 050 305,37
Bloc	8 771,68							2 207,26		3 373,30		9 584,46			1 292,49	25 229,19
Hospitalisation	217,21							3 188,42				112,64				3 518,27
Commun	385 093,29	7 630,38	116 395,65	74 635,67	56 259,91	6 011,85		21 141,59		5 276,59	76 998,17	32 663,51	8 497,43	5 511,49	29 488,47	825 604,00
Total charges indirectes	394 082,18	7 630,38	116 395,65	74 635,67	56 259,91	6 011,85	0,00	26 537,27	0,00	8 649,89	76 998,17	42 360,61	8 497,43	5 511,49	30 780,96	854 351,46
Total charges€ HT	1 066 216,45	7 630,38	116 395,65	74 635,67	56 259,91	6 011,85	71 955,83	44 654,14	132 715,15	34 875,73	160 176,18	51 514,92	8 497,43	28 979,22	44 138,32	1 904 656,83

Le cas de la pharmacie est particulier. Concernant ses dépenses, certaines correspondent à l'achat de médicaments qui sont vendus ensuite à la clientèle, au comptoir, par le service de pharmacie. Elles doivent être considérées comme des dépenses propres. D'autres dépenses, en revanche, concernent l'achat, par le service de pharmacie, de médicaments qui approvisionnent ensuite les services pour leur fonctionnement. Ces dépenses doivent être réaffectées aux CR.

On va d'abord réaffecter **les charges de pharmacie** (551 904, 71 euros) puis celles du **bloc** (25 229,19 euros), celles des **hospitalisations** (3 518,27 euros) et enfin les **charges communes** (825 604,00 euros).

On réaffecte les charges de pharmacie.

Selon les données du tableau de dépenses du SF, le montant total de l'achat de médicaments par la pharmacie pour l'année 2019 s'est élevé à **551 904,71 euros**.

L'analyse des dépenses de pharmacie par CR s'effectue à partir de l'extraction Clovis des commandes faites à la pharmacie par les services tout au long de l'année. Les montants extraits sont considérés comme fiables, les tarifs des médicaments dans Clovis étant régulièrement mis à jour par le service. La majorité des dépenses concernent le ChuvA-Ac (502 339,64 euros), toutefois la pharmacie alimente d'autres entités pour un montant de 49 565,07 euros.

Certaines de ces dépenses correspondent à des commandes directement faites par les CR au service de pharmacie. Il s'agit de montants directement affectables aux CR concernés.

Les frais d'achat de vaccins et de chimiothérapie peuvent aussi être directement imputés à des CR. Les vaccins ne sont utilisés que par le service de médecine préventive. On lui attribue donc cette somme. Il en est de même pour l'achat d'agents de chimiothérapie, qu'on affecte au service de médecine interne car il est le seul utilisateur de ces molécules.

Il reste ensuite à répartir au sein des CR les **charges indirectes de pharmacie** c'est-à-dire le coût des médicaments dépensés pour les activités de consultation (1789,52 euros), de bloc (2930,61 euros) et d'hospitalisation (50230,42 euros).

La clé idéale de répartition des frais de pharmacie indirects est la consommation réelle de la pharmacie par CR, mais cette donnée n'est pas accessible. Pour des raisons de cohérence, on conserve les mêmes clés de répartition que précédemment. Ainsi, dans le cas des frais indirects liés aux consultations, on retient **le prorata du nombre de consultations réalisées par CR**. Pour ceux concernant les interventions chirurgicales, on retiendra **la quote-part du nombre d'interventions chirurgicales réalisées par CR**. Finalement, concernant ceux d'hospitalisation, on utilisera le **prorata du nombre de jours d'hospitalisation par CR pour tous les animaux**.

La somme répartie est inférieure au SS, le résultat obtenu quel que soit la répartition choisie n'est donc pas significativement impacté (tableau 30).

Tableau 30 : Répartition des dépenses de Pharmacie

CR	Charges pré affectées	Pourcentage d'interventions chirurgicales	Réaffectation pharmacie bloc	Pourcentage de consultations	Réaffectation pharmacie consultations	Pourcentage de journées d'hospitalisation	Réaffectation pharmacie hospitalisations	Réaffectation vaccins chimiothérapie	Totalité frais de pharmacie € HT
Anesthésie	44 210,33	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00		44 210,33
Cardiologie	306,68	0,00%	0,00	6,87%	122,85	0,02%	10,02		439,55
Chirurgie	0,00	60,68%	1 778,22	14,97%	267,91	46,15%	23 182,12		25 228,25
Comportement	350,85	0,00%	0,00	2,99%	53,48	0,00%	0,00		404,33
Dermatologie	77,33	0,00%	0,00	5,16%	92,39	0,00%	0,00		169,72
Imagerie	12 704,26	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00		12 704,26
Médecine de l'élevage et du sport	0,00	0,00%	0,00	2,15%	38,40	0,00%	0,00		38,40
Médecine interne	772,45	0,00%	0,00	21,36%	382,31	53,79%	27 018,26	3148,00	31 321,02
Médecine préventive	42,18	0,00%	0,00	24,77%	443,23	0,00%	0,00	37 990,00	38 475,41
NAC	2 527,78	10,01%	293,42	7,20%	128,76	0,00%	0,00		2 949,96
Nutrition	0,00	0,00%	0,00	0,21%	3,77	0,00%	0,00		3,77
Ophtalmologie	4 872,86	7,11%	208,32	10,33%	184,79	0,04%	20,03		5 286,00
Pharmacie		0,00%	0,00	0,03%	0,61	0,00%	0,00		0,61
Reproduction	3 296,62	22,20%	650,66	3,97%	71,00	0,00%	0,00		4 018,28
Urgences et soins intensifs	94 407,17	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00		94 407,17
Hors ChuvA-AC	49 565,07								49 565,07
Total	213 133,58	100,00%	2 930,61	100,00%	1 789,52	100,00%	50 230,42	41 138,00 €	309 222,13

Le montant total des charges cliniques directes et indirectes pour le ChuvA-Ac et hors ChuvA-Ac est de 309 222,13 €.

La différence entre la somme globale des dépenses de pharmacie (551 904,71 euros) et les dépenses de pharmacie des CR cliniques (309 222,13 euros), soit 242 682,58 euros, correspond aux ventes de médicament au comptoir, à la clientèle de l'EnvA. Cette somme est affectée au CR pharmacie en tant que « dépenses propres ».

On obtient le tableau 31.

Tableau 31 : Dépenses de pharmacie par CR

CR	Dépenses médicaments activité clinique € HT	Dépenses médicaments vente au comptoir € HT	Dépenses de pharmacie € HT
Anesthésie	44 210,33		44 210,33
Cardiologie	439,55		439,55
Chirurgie	25 228,25		25 228,25
Comportement	404,33		404,33
Dermatologie	169,72		169,72
Imagerie	12 704,26		12 704,26
Médecine de l'élevage et du sport	38,40		38,40
Médecine interne	31 321,02		31 321,02
Médecine préventive	38 475,41		38 475,41
NAC	2 949,96		2 949,96
Nutrition	3,77		3,77
Ophthalmologie	5 286,00		5 286,00
Pharmacie	0,61	242 682,58	242 683,19
Reproduction/CERCA	4 018,28		4 018,28
Urgences et soins intensifs	94 407,17		94 407,17
Dépenses de pharmacie ChuvA-AC € HT	259 657,06	242 682,58	502 339,64

La différence entre les dépenses globales de pharmacie (551 904,71 euros) et les dépenses du ChuvA-Ac (502 339,64 euros) correspond aux dépenses faites pour des entités n'appartenant pas au ChuvA-Ac (49 565,07 euros).

On réaffecte ensuite les charges de bloc.

Elles correspondent à des achats spécifiquement effectués pour le bloc et identifiés comme tels : frais d'autoclave, ampoules de scialytique, cordons et plaques de bistouris électriques, système d'aspiration chirurgical (...) Leur montant est de 25 229,19 euros.

Ces dépenses sont à répartir au sein des CR qui ont une activité opératoire à savoir la chirurgie, la reproduction, les NAC et l'ophtalmologie.

Les charges de bloc sont idéalement réparties à la consommation réelle de matériel par les personnels au bloc par CR. Cette donnée n'étant pas accessible, on utilisera **le prorata du nombre d'interventions chirurgicales réalisées par CR**. Cela présuppose que, quelle que soit la nature

des interventions chirurgicales, les frais de base, non spécifiques, des opérations, (frais d'éclairage, de stérilisation ...) sont les mêmes quels que soient le type d'interventions et les CR qui les pratiquent, ce qui est majoritairement vrai. Le coût de l'activité de bloc pour chacun des CR est alors proportionnel au nombre d'interventions réalisées.

On établit la répartition dans le tableau 32.

Tableau 32 : Répartition des charges de bloc au sein des CR

CR	Nombre d'opérations	Pourcentage	Dépenses bloc réaffectées € HT
Chirurgie	2 006	60,68%	15 308,46
NAC	331	10,01%	2 525,97
Ophtalmologie	235	7,11%	1 793,36
Reproduction	734	22,20%	5 601,40
Total	3 306	100%	25 229,19

On réaffecte désormais les charges d'hospitalisation.

Il s'agit du coût de matériel nécessaire à la prise en charge des animaux hospitalisés, pour un total de 3518,27 euros.

Les charges d'hospitalisation sont idéalement répartie à l'utilisation réelle du matériel utilisé pour chaque animal hospitalisé, par CR. Ceci n'étant pas accessible, on décide de répartir la somme au **prorata du nombre de jours d'hospitalisation par CR pour tous les animaux**. Nous considérons en effet que la consommation des matériels est principalement proportionnelle, par CR, au nombre d'animaux hospitalisés et à la durée de l'hospitalisation, indépendamment du motif de l'hospitalisation. Ceci est assez réaliste. On obtient les données du tableau 33.

Tableau 33 : Répartition des charges d'hospitalisation

CR	Nombre de jours d'hospitalisation	Pourcentage	Sommes à réaffecter € HT
Cardiologie	1	0,02%	0,70
Chirurgie	2314,5	46,15%	1 623,74
Médecine interne	2697,5	53,79%	1 892,43
Ophtalmologie	2	0,04%	1,40
Total	5 015	100,00%	3 518,27

On réaffecte aussi les charges communes.

Le montant total des charges à réaffecter est de 854 351,46 euros. Selon les données du tableau 29, ces charges sont de diverses natures : des consommables, du linge, du ménage, du chauffage

et de la climatisation, de l'eau et de l'électricité, du petit équipement, de la maintenance, des loyers, des réparations, des Déchets d'Activités de Soins à Risques Infectieux (DASRI), des travaux, et diverses charges.

On choisit de regrouper ces charges en 4 catégories : **le consommable**, les charges à répartir **en fonction des surfaces occupées**, les charges à répartir **en fonction du nombre de personnes**, et **les petits équipements et divers** qui seront traités ensemble.

On répartit en premier lieu les charges communes de consommable.

Le coût global des consommables à répartir est de 385 093,29 euros. A l'analyse de la liste des dépenses de l'année 2019, il apparaît deux type de consommables selon que ces produits sont commandés via Clovis ou indépendamment.

Les consommables commandés via Clovis, pour un montant de 365 524,31 euros, sont essentiellement des consommables vétérinaires.

Le coût des consommables commandés indépendamment de Clovis concernent essentiellement de la papeterie pour un total de 19 568,98 euros.

Les frais communs de consommable commandés à partir de Clovis concernent essentiellement des achats groupés faits auprès de deux fournisseurs du ChuvA-Ac. Il s'agit essentiellement de l'achat de produits de désinfection pour l'un, et, pour l'autre, de l'achat des consommables de base de l'activité vétérinaire : seringues, aiguilles, cathéters, perfuseurs, gants stériles ou non, sutures, champs opératoires, blouses opératoires(...). L'achat est groupé et la dépense est commune. Tous ces produits sont réceptionnés au magasin puis redistribués, en fonction des commandes internes, à la quasi totalité des services de l'Hôpital. Cette dépense doit donc être répartie.

La clé idéale de répartition idéale des commandes de consommables passées dans Clovis est la quote-part de la consommation réelle de ce matériel par CR, mais la donnée n'est pas connue. Nous ne disposons pas du nombre exact de produits de chaque catégorie livré à chacun des services. On répartit donc la somme globale de ces achats **en proportion du montant des commandes passées par CR dans Clovis**. Ceci présuppose que parmi les commandes communes, le besoin de chaque service est proportionnel aux commandes qu'il passe en son nom, ce qui est plutôt réaliste.

Quant aux commandes passées hors Clovis, il s'agit principalement de frais de papeterie. La répartition idéale serait à la consommation réelle par CR de ce matériel, mais on ne peut y accéder. On suppose que la consommation de papeterie est proportionnelle au nombre de personnes qui peuvent l'utiliser, ce qui est assez réaliste. On utilisera donc une répartition **au prorata du nombre de personnes par CR, donc à l'ETP par CR**.

On établit le tableau 34.

Tableau 34 : Répartition des charges communes de consommable

CR	Pourcentage de commandes Clovis	Affectation des charges communes commande Clovis € HT	Pourcentage nombre de personnel	Affectation des charges communes commande hors Clovis € HT	Affectation des charges communes de consommable € HT
Anesthésie	4,96%	18 145,23	4,50%	880,60	19 025,84
Cardiologie	0,56%	2 060,97	4,40%	861,04	2 922,01
Bloc	38,48%	140 654,76	0	0	140 654,76
Chirurgie	0,00%	0,00	17,67%	3 457,84	3 457,84
Comportement	0,10%	373,65	0,20%	39,14	412,79
Dermatologie	0,39%	1 420,86	3,46%	677,09	2 097,94
Imagerie	1,84%	6 713,52	11,62%	2 273,92	8 987,43
Médecine de l'élevage et du sport	0,07%	268,32	0,79%	154,59	422,91
Médecine interne	6,08%	22 237,66	18,12%	3 545,90	25 783,56
Médecine préventive	3,95%	14 432,89	4,03%	788,63	15 221,52
NAC	5,35%	19 555,31	6,22%	1 217,19	20 772,50
Nutrition	0,01%	26,33	0,01%	1,96	28,29
Ophtalmologie	6,77%	24 758,50	4,10%	802,33	25 560,83
Pharmacie	0,00%	4,27	3,29%	643,82	648,09
Reproduction	7,49%	27 360,09	5,23%	1 023,46	28 383,55
Urgences et soins intensifs	23,94%	87 511,95	16,36%	3 201,49	90 713,43
Total	100,00%	365 524,31	100%	19 568,98	385 093,29

Dans ce tableau, on identifie une somme de 140 654,76 euros correspondant à l'approvisionnement du bloc opératoires en matériel nécessaires aux interventions : blouses, champs opératoires, gants, sutures, pansement ... Cette somme va être répartie entre les unités qui utilisent le bloc.

La répartition idéale des charges communes de consommables pour le bloc dépend des consommables nécessaires par type d'intervention. Il faut définir des types d'intervention par rapport au matériel utilisé, puis les répartir entre les CR. Ces données étant coûteuses et complexes à établir, on va donc répartir ces charges **en proportion du nombre annuel d'interventions pratiquées par CR**. Cela présuppose que quelle que soit l'intervention pratiquée, les interventions nécessitent les mêmes consommables, ce qui est assez réaliste.

Cette répartition est effectuée dans le tableau 35.

Tableau 35 : Répartition des charges communes de bloc

CR	Pourcentage d'interventions chirurgicales	Réaffectation charge commune de bloc € HT
Chirurgie	60,68%	85 345,87
Comportement	0,00%	0
NAC	10,01%	14 082,49
Ophtalmologie	7,11%	9 998,15
Reproduction	22,20%	31 228,25
Total	100,00%	140 654,76

Cette démarche permet de finaliser la répartition des charges communes dans le tableau 36.

Tableau 36 : Répartition des charges communes de consommables

CR	Charges communes hors bloc € HT	Charges communes bloc € HT	Charges communes réparties € HT
Anesthésie	19 025,84	0,00	19 025,84
Cardiologie	2 922,01	0,00	2 922,01
Chirurgie	3 457,84	85 345,87	88 803,71
Comportement	412,79	0,00	412,79
Dermatologie	2 097,94	0,00	2 097,94
Imagerie	8 987,43	0,00	8 987,43
Médecine de l'élevage et du sport	422,91	0,00	422,91
Médecine interne	25 783,56	0,00	25 783,56
Médecine préventive	15 221,52	0,00	15 221,52
NAC	20 772,50	14 082,49	34 854,99
Nutrition	28,29	0,00	28,29
Ophtalmologie	25 560,83	9 998,15	35 558,97
Pharmacie	648,09	0,00	648,09
Reproduction	28 383,55	31 228,25	59 611,80
Urgences et soins intensifs	90 713,43	0,00	90 713,43
Total	244 438,53	140 654,76	385 093,29

On répartit maintenant les charges en fonction des surfaces occupées.

On décide de répartir en fonction de la surface utilisée par CR les dépenses suivantes : **le ménage, le chauffage et la climatisation, les assurances du bâtiment, l'eau et l'électricité, et les travaux.**

Pour le ménage et les assurances, la clé de répartition est réaliste car le montant des contrats est directement établi à partir des surfaces.

Pour le chauffage et la climatisation, le coût est proportionnel au volume et donc à la surface des locaux à chauffer ou à refroidir. Il en est de même des travaux de modification ou de remise en état du bâtiment. Pour la climatisation, Il ne s'agit que d'une approximation dans le sens où seuls certains locaux sont climatisés : salle du scanner, salles de radiographie et d'échographie, bloc, cardiologie, soins intensifs.

Concernant l'affectation des frais d'eau et d'électricité, cette clef de répartition est également approximative car elle présuppose que la consommation d'eau ou d'électricité est proportionnelle au m² quels que soient les équipements des salles. À titre d'exemple, la consommation d'électricité au m² est certainement bien supérieure au service d'imagerie, du fait d'équipements gros consommateurs d'électricité, que dans une salle de consultation standard. De même, on peut s'attendre à ce que la consommation d'eau soit supérieure en bloc opératoire du fait du lavage réitéré des mains, et aux hospitalisations en raison du lavage quotidien au jet des chenils et des chatteries. Les locaux ne disposant pas de compteurs d'eau ou d'électricité individuels, et les calculs des consommations d'électricité par service en fonction de la puissance et du nombre des équipements étant trop complexe, cette clé de répartition a été retenue par défaut. Pour le bloc et les hospitalisations, la surconsommation d'eau sera prise en compte par la surface importante au sol de ces services. Il en est de même pour l'électricité et le service d'imagerie. Quoi qu'il en soit, le montant de la facture d'eau et d'électricité est inférieur au SS, donc le choix de la clé n'influencera pas de façon significative les résultats.

Il faut répartir les surfaces entre les CR, car seule une liste des salles par étage, sans affectation, avec leur surface associée est disponible. On raisonne par étage : les services présents à cet étage utilisent des zones propres, et des zones communes comme les couloirs ou les sanitaires.

Les locaux de l'hôpital ont été répartis en différentes catégories : accueil, anesthésie, bloc, caisse, cardiologie, chirurgie, circulation, commun, consultations, dermatologie, direction, hospitalisation, imagerie, médecine préventive, médecine, Nac, non affecté, ophtalmologie, pharmacie, reproduction/Cerca, sanitaire, USI.

Certaines de ces surfaces correspondent à des CR et leur sont directement affectées : anesthésie, cardiologie, chirurgie, dermatologie, imagerie, médecine préventive, médecine, Nac, ophtalmologie, pharmacie, reproduction/Cerca, USI.

Des clés de répartition doivent être trouvées pour les locaux utilisés par différents CR. : accueil, bloc, caisse, circulation, commun, consultations, direction, hospitalisation, sanitaires.

Les « non affecté » sont des locaux techniques dont la surface ne sera pas redistribuée car ces locaux concernent, au même titre, l'ensemble des CR.

Les surfaces de l'**accueil** et de la **caisse** sont réparties au nombre d'utilisateurs (Cf.supra).

Concernant le **bloc**, il s'agit des zones de stockage, de nettoyage et de stérilisation du matériel chirurgical et des salles opératoires. Idéalement, ces surfaces devraient être réparties en fonction du volume de matériel détenu par chacun des CR ou de l'utilisation réelle des salles. Mais on ne dispose pas de ces données. Il est donc décidé de les répartir en fonction du nombre d'interventions, sachant que le service faisant le plus d'opérations est également celui détenant et utilisant le plus de matériel et qu'il existe une proportionnalité directe entre le nombre d'interventions et le nombre de salles utilisées, chaque opération immobilisant une salle.

Concernant les zones de circulation et les sanitaires, idéalement, on les affecte à l'utilisation et donc proportionnellement au nombre d'ETP. Ceux du 2ème étage sont affectés à la chirurgie, les NAC, la reproduction, l'anesthésie et l'ophtalmologie, ainsi que la médecine interne (services présents au 2ème). Ceux du 1er étage sont affectés à la chirurgie, la médecine interne, les urgences et soins intensifs et les NAC. Enfin, ceux du rez de chaussée sont affectés à tous les CR sauf l'anesthésie, les urgences et soins intensifs et l'ophtalmologie, ces services n'étant pas présents à cet étage.

Concernant les zones communes, il s'agit de locaux de ménage, de stockage du linge, de salles de réunion, d'archivage et de salle de repos. On peut considérer que le volume du linge à gérer, les souillures imposant du ménage, l'utilisation des salles de repos ou de réunion sont proportionnels au nombre de personnes présentes dans chacun des CR. C'est le nombre d'ETP qui est en conséquence retenu comme clef de répartition.

La surface des **consultations** et des **amphithéâtres** est idéalement affectée à l'utilisation, donc on choisit de les répartir au **prorata du nombre de consultations par CR**.

Quant à celle de surface de la direction, il faut idéalement l'affecter à l'utilisation par CR, ce qui est réaliste. Pour les fonctions RH et logistiques (linge par exemple), l'utilisation de la direction est directement proportionnelle au nombre de personnes présentes dans les CR. Pour les autres fonctions (commandes par exemple), la « consommation » des fonctions de direction est proportionnelle à l'activité de chacun des CR. Pour refléter l'importance de cette activité, il est proposé de retenir également le nombre d'ETP, les services ayant le plus d'activité clinique étant ceux les plus dotés en cliniciens.

Les surfaces d'**hospitalisation** sont affectées en fonction du nombre de journées d'hospitalisation des services concernées.

Le tableau 37 présente les données obtenues.

Tableau 37 : Répartition des charges communes de fonctionnement en fonction de la surface

CR	Pourcentage de surface occupée	Répartition ménage	Répartition chauffage climatisation	Répartition Eau électricité	Répartition Assurances bâtiment	Répartition Travaux	Répartition totale à la surface
Anesthésie	5,85%	6 806,72	4 364,63	3 290,03	351,57	322,31	15 135,25
Cardiologie	2,97%	3 453,39	2 214,40	1 669,20	178,37	163,52	7 678,88
Chirurgie	22,37%	26 040,99	16 698,10	12 586,93	1 345,02	1 233,08	57 904,12
Comportement	0,41%	474,33	304,15	229,27	24,50	22,46	1 054,71
Dermatologie	2,09%	2 429,29	1 557,72	1 174,20	125,47	115,03	5 401,72
Imagerie	8,59%	9 994,73	6 408,86	4 830,96	516,23	473,26	22 224,05
Médecine de l'élevage et du sport	0,36%	421,05	269,99	203,51	21,75	19,94	936,24
Médecine interne	21,79%	25 366,99	16 265,92	12 261,15	1 310,21	1 201,16	56 405,43
Médecine préventive	2,56%	2 975,37	1 907,88	1 438,15	153,68	140,89	6 615,97
NAC	6,53%	7 596,00	4 870,74	3 671,53	392,33	359,68	16 890,29
Nutrition	0,03%	30,32	19,44	14,66	1,57	1,44	67,42
Ophtalmologie	5,93%	6 899,16	4 423,90	3 334,71	356,34	326,68	15 340,80
Pharmacie	2,64%	3 072,93	1 970,44	1 485,30	158,72	145,51	6 832,90
Reproduction	6,02%	7 009,54	4 494,68	3 388,06	362,04	331,91	15 586,24
Urgences et soins intensifs	11,88%	13 824,84	8 864,82	6 682,25	714,05	654,62	30 740,58
Total	100,00%	116 395,65	74 635,67	56 259,91	6 011,85	5 511,49	258 814,57

On répartit maintenant les charges en fonction du nombre de personnes par CR.

Cette répartition concerne les dépenses de linge, de maintenance et de réparation du bâtiment, de déchets DASRI, de loyers. Idéalement, elles devraient être réparties à la consommation réelle par CR, mais on ne dispose pas de cette information. Elles le seront en fonction du nombre de personnes présentes par CR.

Les **frais de location et de nettoyage du linge** sont directement fonction du nombre de personnes à habiller. La clé de répartition est donc réaliste.

Les **maintenances** concernent, par exemple, les portes automatiques ou les ascenseurs. On peut considérer que leur utilisation est proportionnelle au nombre de personnes présentes dans l'Hôpital. Il en est de même des **réparations** effectuées dans le bâtiment. Des fenêtres, la porte d'entrée, les ascenseurs, des prises électrique et de réseau, des mitigeurs de lavabo ont fait l'objet de réparations. On admet que le volume de dégâts est directement fonction du nombre d'usagers, ce qui est réaliste.

Il est acceptable de considérer que les **frais de DASRI** sont fonction du nombre de personnes en activité générant des déchets même s'il est vrai que certains secteurs, comme le bloc, sont très certainement plus pourvoyeur de déchets en raison de d'élimination de champs, de blouses, d'emballage souillés en quantité importante. La clé retenue est donc approximative.

Enfin, les **loyers** sont les coûts de location des imprimantes principalement et de fontaines à eau. On peut leur attribuer une proportionnalité avec le nombre de personnes présentes dans le bâtiment et susceptibles de les utiliser.

On dresse le tableau 38.

Tableau 38 : Répartition des charges communes de fonctionnement en fonction des ETP par CR

CR	Pourcentage de personnes	Répartition Linge	Répartition maintenance	Répartition Loyer	Répartition réparation	Répartition Dasri	Répartition totale au nombre de personnes € HT
Anesthésie	4,50%	343,37	237,45	3 464,92	1 469,86	382,38	5 898,02
Cardiologie	4,40%	335,74	232,17	3 387,92	1 437,19	373,89	5 766,95
Chirurgie	17,67%	1 348,29	932,37	13 605,58	5 771,64	1 501,50	23 159,55
Comportement	0,20%	15,26	10,55	154,00	65,33	16,99	262,13
Dermatologie	3,46%	264,01	182,57	2 664,14	1 130,16	294,01	4 534,92
Imagerie	11,62%	886,65	613,14	8 947,19	3 795,50	987,40	15 229,99
Médecine de l'élevage et du sport	0,79%	60,28	41,69	608,29	258,04	67,13	1 035,43
Médecine interne	18,12%	1 382,62	956,12	13 952,07	5 918,63	1 539,73	23 749,35
Médecine préventive	4,03%	307,50	212,65	3 103,03	1 316,34	342,45	5 282,00
NAC	6,22%	474,61	328,20	4 789,29	2 031,67	528,54	8 152,37
Nutrition	0,01%	0,76	0,53	7,70	3,27	0,85	13,11
Ophtalmologie	4,10%	312,85	216,34	3 156,92	1 339,20	348,39	5 373,75
Pharmacie	3,29%	251,04	173,60	2 533,24	1 074,63	279,57	4 312,11
Reproduction	5,23%	399,07	275,97	4 027,00	1 708,30	444,42	6 854,81
Urgences et soins intensifs	16,36%	1 248,33	863,25	12 596,90	5 343,75	1 390,18	21 442,57
Total	100,00%	7 630,38	5 276,59	76 998,17	32 663,51	8 497,43	131 066,08

On répartit finalement les charges diverses et les frais de petits équipements.

Les charges **diverses** vont d'annonces dans la presse professionnelle au financement d'un repas convivial pour les internes en passant par les frais d'enlèvement de cadavres ou des frais d'huissier.

Les frais de **petits équipements** sont également très hétéroclites : stores, téléphones, fauteuil de bureau, matériel électrique, terminaux de paiement, petit équipement vétérinaire ...

Aucune répartition n'existe pour ces charges. La clé idéale est la répartition selon la consommation réelle de ces charges par CR, mais on ne peut y accéder. On décide d'affecter ces charges **au pourcentage du chiffre d'affaires de chaque CR**. Ceci permettra de tenir compte du volume d'activité effectué au sein de chaque CR, en présupposant que plus l'activité d'un CR est importante, plus il est susceptible d'utiliser ce matériel.

Cette répartition apparaît dans le tableau 39.

Tableau 39 : Répartition des autres charges

CR	Pourcentage du chiffre d'affaires	Répartition Petits équipements	Répartition Divers	Total réaffecté € HT
Anesthésie	5,91%	1 248,61	1 741,57	2 990,18
Cardiologie	4,53%	958,54	1 336,98	2 295,52
Chirurgie	14,13%	2 986,27	4 165,27	7 151,54
Comportement	0,97%	205,23	286,25	491,48
Dermatologie	1,87%	394,96	550,90	945,86
Imagerie	11,39%	2 408,48	3 359,37	5 767,85
Médecine de l'élevage et du sport	0,35%	74,17	103,46	177,63
Médecine interne	7,28%	1 538,26	2 145,58	3 683,84
Médecine préventive	4,96%	1 047,60	1 461,19	2 508,79
NAC	2,80%	591,41	824,91	1 416,32
Nutrition	0,03%	5,89	8,21	14,10
Ophtalmologie	3,47%	732,77	1 022,07	1 754,84
Pharmacie	13,82%	2 920,98	4 074,21	6 995,20
Reproduction	4,34%	917,25	1 279,39	2 196,65
Urgences et soins intensifs	24,18%	5 111,17	7 129,10	12 240,26
Total	100,00%	21 141,59	29 488,47	50 630,06

Les charges communes de fonctionnement sont consignées dans le tableau 40.

Tableau 40 : Répartition des charges communes

CR	Dépenses consommables	Dépenses réparties à la surface	Dépenses réparties au nombre de personnes	Autres dépenses	Répartition des charges communes de fonctionnement
Anesthésie	19 025,84	15 135,25	5 898,02	2 990,18	43 049,28
Cardiologie	2 922,01	7 678,88	5 766,95	2 295,52	18 663,36
Chirurgie	88 803,71	57 904,12	23 159,55	7 151,54	177 018,92
Comportement	412,79	1 054,71	262,13	491,48	2 221,11
Dermatologie	2 097,94	5 401,72	4 534,92	945,86	12 980,44
Imagerie	8 987,43	22 224,05	15 229,99	5 767,85	52 209,32
Médecine élevage et sport	422,91	936,24	1 035,43	177,63	2 572,21
Médecine interne	25 783,56	56 405,43	23 749,35	3 683,84	109 622,18
Médecine préventive	15 221,52	6 615,97	5 282,00	2 508,79	29 628,28
NAC	34 854,99	16 890,29	8 152,37	1 416,32	61 313,97
Nutrition	28,29	67,42	13,11	14,10	122,92
Ophtalmologie	35 558,97	15 340,80	5 373,75	1 754,84	58 028,36
Pharmacie	648,09	6 832,90	4 312,11	6 995,20	18 788,29
Reproduction	59 611,80	15 586,24	6 854,81	2 196,65	84 249,49
Urgences et soins intensifs	90 713,43	30 740,58	21 442,57	12 240,26	155 136,85
Total	385 093,29	258 814,57	131 067,08	50 630,06	825 605,00

Les charges de fonctionnement par CR sont alors présentées dans le tableau 41.

Tableau 41 : Répartition des charges de fonctionnement

CR	Charges propres	Pharmacie	Dépenses Bloc	Dépenses hospitalisation	Dépenses charges communes	Total des dépenses de fonctionnement
Anesthésie	38 903,15	44 210,33	0,00	0,00	43 049,28	126 162,76
Cardiologie	41 690,29	439,55	0,00	0,57	18 663,36	60 793,76
Chirurgie	76 690,20	25 228,25	15 308,46	1 309,85	177 018,92	295 555,68
Comportement	21 229,83	404,33	0,00	0,00	2 221,11	23 855,27
Dermatologie	1 754,55	169,72	0,00	0,00	12 980,44	14 904,72
Imagerie	144 138,78	12 704,26	0,00	0,00	52 209,32	209 052,36
Médecine de l'élevage et du sport	11 175,64	38,40	0,00	0,00	2 572,21	13 786,25
Médecine interne	10 598,26	31 321,02	0,00	1 526,61	109 622,18	153 068,07
Médecine préventive	15 465,10	38 475,41	0,00	0,00	29 628,28	83 568,79
NAC	4 260,55	2 949,96	2 525,97	680,11	61 313,97	71 730,56
Nutrition	0,00	3,77	0,00	0,00	122,92	126,69
Ophtalmologie	38 349,08	5 286,00	1 793,36	1,13	58 028,36	103 457,94
Pharmacie	0,00	242 683,19	0,00	0,00	18 788,29	261 471,49
Reproduction	7 365,49	4 018,28	5 601,40	0,00	84 249,49	101 234,66
Urgences et soins intensifs	86 779,75	94 407,17	0,00	0,00	155 136,85	336 323,77
Hors ChuvA	0,00	49 565,07	0,00	0,00	0,00	49 565,07
Total	498 400,66	551 904,71	25 229,19	3 518,27	825 605,00	1 904 657,83

c. L'affectation des dépenses d'investissement

Le montant total des investissements pour 2019 est de **88 796,07 euros**.

On distingue trois types d'investissement : des achats pré affectés à des CR, des achats groupés d'un même type de matériel pour plusieurs CR, des achats communs destinés à équiper le ChuvA-Ac sans affectation spécifique.

Les achats groupés concernent par exemple l'achat de trois moniteurs de surveillance des patients à raison d'un pour le service des urgences et soins intensifs et de deux pour le service d'anesthésie.

Par ailleurs, quatre autres moniteurs ont également été achetés pour les services d'imagerie, de médecine, d'anesthésie et des urgences et soins intensifs.

Les dépenses associées seront réparties proportionnellement au nombre d'unités attribuées à chacun des services.

La clé idéale pour répartir les achats communs est la répartition au prorata de la consommation réelle par CR, mais on ne peut y accéder. Les achats communs correspondent à des achats de matériel informatique et d'équipements de salles de consultation. De ce fait, on envisage de les allouer en fonction du nombre d'utilisateurs, et donc **proportionnellement au nombre de personnes présentes dans chaque CR donc aux ETP**, ce qui est réaliste.

Le tableau 42 présente les données obtenues.

Tableau 42 : Répartition des dépenses d'investissement

CR	Charge directe	Achat groupé 1	Achat groupé 2	Pourcentage du nombre de personnes	Répartition achats communs	Total investissements
Anesthésie	0,00	5 911,31	2 450,00	7,00%	670,63	9 031,95
Cardiologie	0,00			5,00%	479,02	479,02
Chirurgie	9 054,97	5 911,31		10,00%	958,05	15 924,33
Comportement	0,00			0,00%	0,00	0,00
Dermatologie	0,00			6,00%	574,83	574,83
Imagerie	0,00			14,00%	1 341,27	1 341,27
Médecine de l'élevage et du sport	0,00			0,00%	0,00	0,00
Médecine interne	17 150,06	5 911,31		15,00%	1 437,07	24 498,45
Médecine préventive	0,00			5,00%	479,02	479,02
NAC	0,00			6,00%	574,83	574,83
Nutrition	0,00			0,00%	0,00	0,00
Ophtalmologie	0,00			5,00%	479,02	479,02
Pharmacie	0,00			0,00%	0,00	0,00
Reproduction	0,00			6,00%	574,83	574,83
Urgences et soins intensifs	25 690,30	5 911,31	1 225,00	21,00%	2 011,90	34 838,52
Total	51 895,33	23 645,25	3 675,00	100%	9 580,49	88 796,07

C. Le bilan financier par centre de responsabilité hors masse salariale Etat

L'intégration des recettes réelles, des frais de masse salariale et de fonctionnement permet de faire le bilan, avant et après investissements mais sans la masse salariale État. Le bilan est calculé comme suit :

$$\text{Bilan avant investissement} = \text{Recettes} - \text{Masse salariale} - \text{Fonctionnement}$$

Les bilans obtenus sont récapitulés dans les tableaux 43 et 44.

Tableau 43 : Bilan recettes / dépenses (hors investissements)

CR	Recettes	Masse salariale	Fonctionnement	Bilan avant investissement	Pourcentage par rapport à la recette
Anesthésie	225 565,52	96 117,90	126 162,76	3 284,87	1,46%
Cardiologie	173 136,84	75 882,80	60 793,76	36 460,27	21,06%
Chirurgie	576 568,64	273 237,62	295 555,68	7 775,34	1,35%
Comportement	37 074,84	3 119,79	23 855,27	10 099,78	27,24%
Dermatologie	73 059,14	79 759,09	14 904,72	-21 604,67	-29,57%
Imagerie	444 103,50	174 151,22	209 052,36	60 899,91	13,71%
Médecine de l'élevage et du sport	13 404,06	2 411,32	13 786,25	-2 793,51	-20,84%
Médecine interne	303 573,94	249 454,82	153 068,07	-98 948,94	-32,59%
Médecine préventive	189 321,78	85 259,54	83 568,79	20 493,45	10,82%
NAC	111 068,91	93 988,24	71 730,56	-54 649,89	-49,20%
Nutrition	1 064,07	218,79	126,69	718,59	67,53%
Ophthalmologie	132 568,67	85 236,62	103 457,94	-56 125,88	-42,34%
Pharmacie	527 500,66	905,50	261 471,49	265 123,67	50,26%
Reproduction	165 985,11	139 557,64	101 234,66	-74 807,18	-45,07%
Urgences et soins intensifs	926 080,51	445 232,61	336 323,77	144 524,13	15,61%
Total	3 900 076,19	1 804 533,49	1 855 092,76	240 449,94	

Tableau 44 : Bilan recettes / dépenses avec investissements

CR	Recettes	Masse salariale	Fonctionnement	Investissement	Bilan après investissements	Pourcentage par rapport à la recette
Anesthésie	225 565,52	96 117,90	126 162,76	8 792,43	-5 507,56	-2,44%
Cardiologie	173 136,84	75 882,80	60 793,76	421,54	36 038,73	20,82%
Chirurgie	576 568,64	273 237,62	295 555,68	16 659,16	-8 883,81	-1,54%
Comportement	37 074,84	3 119,79	23 855,27	19,16	10 080,62	27,19%
Dermatologie	73 059,14	79 759,09	14 904,72	331,48	-21 936,16	-30,03%
Imagerie	444 103,50	174 151,22	209 052,36	1 113,25	59 786,66	13,46%
Médecine de l'élevage et du sport	13 404,06	2 411,32	13 786,25	75,69	-2 869,20	-21,41%
Médecine interne	303 573,94	249 454,82	153 068,07	24 797,36	-123 746,30	-40,76%
Médecine préventive	189 321,78	85 259,54	83 568,79	386,09	20 107,36	10,62%
NAC	111 068,91	93 988,24	71 730,56	595,91	-55 245,80	-49,74%
Nutrition	1 064,07	218,79	126,69	0,96	717,63	67,44%
Ophthalmologie	132 568,67	85 236,62	103 457,94	392,80	-56 518,68	-42,63%
Pharmacie	527 500,66	905,50	261 471,49	315,20	264 808,48	50,20%
Reproduction	165 985,11	139 557,64	101 234,66	501,06	-75 308,24	-45,37%
Urgences et soins intensifs	926 080,51	445 232,61	336 323,77	34 393,98	110 130,15	11,89%
Total	3 900 076,19	1 804 533,49	1 855 092,76	88 796,07	151 653,87	

D. Le réajustement du bilan financier par CR en incluant la masse salariale État

Le bilan financier établi précédemment ne prend pas en compte la masse salariale État. On va donc l'y réintégrer (a). Par la suite, pour aplanir les disparités liées à l'affectation de fonctionnaires à certains CR et pas à d'autres, on va répartir la dotation de fonctionnement (b).

a. La réaffectation de la masse salariale État

Comme il a été précédemment précisé, le personnel du ChuvA-Ac est financé soit sur fonds propres et conventions : il s'agit de **la masse salariale hors État** ; soit par l'État, il s'agit alors de **la masse salariale État**. En effet, il existe une dotation de fonctionnaires aux différents services du ChuvA-Ac pour un montant de 1 708 139,00 euros en 2019.

Le principe d'affecter la totalité de la masse salariale aux CR puis de leur répartir une dotation équivalente à la masse salariale État permet d'aplanir les disparités liées à l'affectation de fonctionnaires à certains CR et pas à d'autres.

La distribution de la masse salariale État au sein des services apparaît dans le tableau 45.

Tableau 45 : Masse salariale État affectée aux services

CR	Masse salariale État € H
Anesthésie	15 201,00
Cardiologie	94 311,00
Chirurgie	133 376,00
Comportement	0,00
Consultation Laboratoire	86 686,00
Dermatologie	9 800,00
Hospitalisation	280 195,00
Imagerie	87 180,00
Médecine de l'élevage et du sport	0,00
Médecine interne	149 761,00
Médecine préventive	33 220,00
NAC	115 137,00
Nutrition	0,00
Ophtalmologie	24 633,00
Magasin	119 115,00
Reproduction	55 682,00
Services support	404 196,00
Urgences et soins intensifs	99 646,00
Total	1 708 139,00

Une partie de la masse salariale est attribuée directement aux CR. En revanche une autre partie de la masse salariale concerne des centres d'analyse auxiliaires (consultation/ laboratoire,

hospitalisation, pharmacie et magasin, services support). Cette masse salariale doit être redistribuée au sein des CR.

Pour l'hospitalisation, nous conserverons la clé de répartition utilisée pour la réaffectation de la masse salariale autofinancée à savoir le prorata du nombre de journées d'hospitalisation par CR.

Pour le magasin et pharmacie, c'est le pourcentage de commandes cumulées magasin + pharmacie qui est choisi comme clé de répartition.

Pour les services supports, on calcule le pourcentage d'affectation par CR de la masse salariale autofinancée des services support, et on dresse le tableau 46.

Tableau 46 : Réaffectation de la masse salariale autofinancée des services supports

CR	Total MS services support réaffectée	Pourcentage de réaffectation
Anesthésie	7 999,80	3,41%
Cardiologie	8 297,02	3,53%
Chirurgie	46 448,44	19,78%
Comportement	3 119,79	1,33%
Dermatologie	6 265,77	2,67%
Imagerie	16 395,83	6,98%
Médecine de l'élevage et du sport	2 411,32	1,03%
Médecine interne	34 709,77	14,78%
Médecine préventive	27 242,98	11,60%
NAC	15 127,34	6,44%
Nutrition	218,79	0,09%
Ophthalmologie	14 551,07	6,20%
Pharmacie	905,50	0,39%
Reproduction	11 261,12	4,80%
Urgences et soins intensifs	39 892,32	16,99%
Total	234 846,85	100%

C'est ce pourcentage qui sera utilisé pour réaffecter la masse salariale État. Le laboratoire étant également considéré comme un service support, ce même pourcentage lui sera attribué.

On aboutit au tableau 47.

Tableau 47 : Total de la masse salariale par CR

CR	MS directe	Pourcentage de jours d'hospitalisation	Réaffectation MS État Hospitalisation	Pourcentage de commandes magasin et pharmacie	Réaffectation MS État Magasin et pharmacie	Pourcentage affectation MS Service support	Réaffectation MS État services supports	Réaffectation MS État laboratoire	MS État par CR
Anesthésie	15 201,00	0,00%	0,00	6,89%	8 212,41	3,41%	13 768,49	2 952,86	40 134,76
Cardiologie	94 311,00	0,02%	55,87	0,32%	386,39	3,53%	14 280,04	3 062,57	112 095,87
Chirurgie	133 376,00	46,15%	129 314,32	22,13%	26 354,92	19,78%	79 942,62	17 144,91	386 132,77
Comportement	0,00	0,00%	0,00	0,09%	108,74	1,33%	5 369,48	1 151,57	6 629,79
Dermatologie	9 800,00	0,00%	0,00	0,21%	250,31	2,67%	10 784,05	2 312,80	23 147,17
Imagerie	87 180,00	0,00%	0,00	2,19%	2 602,68	6,98%	28 218,94	6 051,98	124 053,61
Médecine élevage sport	0,00	0,00%	0,00	0,04%	48,03	1,03%	4 150,14	890,06	5 088,22
Médecine interne	149 761,00	53,79%	150 713,06	6,72%	8 002,35	14,78%	59 739,14	12 811,97	381 027,53
Médecine préventive	33 220,00	0,00%	0,00	5,82%	6 927,13	11,60%	46 888,02	10 055,85	97 091,00
NAC	115 137,00	0,00%	0,00	1,92%	2 281,94	6,44%	26 035,73	5 583,76	149 038,43
Nutrition	0,00	0,00%	0,00	0,00%	4,71	0,09%	376,56	80,76	462,03
Ophthalmologie	24 633,00	0,04%	111,74	3,90%	4 639,97	6,20%	25 043,92	5 371,05	59 799,68
Pharmacie	0,00	0,00%	0,00	24,31%	28 953,23	0,39%	1 558,46	334,24	30 845,93
Reproduction	55 682,00	0,00%	0,00	4,12%	4 909,48	4,80%	19 381,56	4 156,67	84 129,71
Urgences et soins intensifs	99 646,00	0,00%	0,00	21,35%	25 432,71	16,99%	68 658,86	14 724,94	208 462,50
Total	817 947,00	100%	280 195,00	100%	119 115,00	100%	404 196,00	86 686,00	1 708 139,00

Le tableau 48 présente alors l'intégration de la masse salariale État.

Tableau 48 : Masse salariale totale (État et hors État)

CR	Masse salariale hors État	Masse salariale État	Masse salariale totale
Anesthésie	96 117,90	40 134,76	136 252,66
Cardiologie	75 882,80	112 095,87	187 978,68
Chirurgie	273 237,62	386 132,77	659 370,39
Comportement	3 119,79	6 629,79	9 749,58
Dermatologie	79 759,09	23 147,17	102 906,26
Imagerie	174 151,22	124 053,61	298 204,83
Médecine de l'élevage et du sport	2 411,32	5 088,22	7 499,54
Médecine interne	249 454,82	381 027,53	630 482,34
Médecine préventive	85 259,54	97 091,00	182 350,55
NAC	93 988,24	149 038,43	243 026,67
Nutrition	218,79	462,03	680,81
Ophthalmologie	85 236,62	59 799,68	145 036,30
Pharmacie	905,50	30 845,93	31 751,43
Reproduction	139 557,64	84 129,71	223 687,35
Urgences et soins intensifs	445 232,61	208 462,50	653 695,11
Total	1 804 533,49	1 708 139,00	3 512 672,49

b. La dotation de fonctionnement aux CR

La masse salariale ayant été totalement affectée aux CR, on va désormais leur attribuer une dotation équivalente à la masse salariale État. Ceci permettra d'aplanir les disparités liées à l'affectation de fonctionnaires à certains CR et pas à d'autres (cf. supra).

On considère que cette dotation est une aide de l'état qui contribue au financement d'une activité clinique à des fins pédagogiques en compensant ainsi le coût pédagogique. La clé de répartition doit refléter le volume de l'activité clinique, et donc pédagogique, de chacun des CR.

La clé de répartition idéale de cette dotation serait le prorata du temps passé par chaque CR à son activité clinique au sein de l'hôpital. Cette donnée n'est pas accessible.

Considérant que la dotation en personnel a été modulée au fil des années pour satisfaire l'activité de chacun des services, on accepte le postulat selon lequel l'activité clinique est proportionnelle au nombre d'ETP par CR. Cela présuppose qu'aucune dotation en personnel n'est superfétatoire, ce qui est réaliste.

On renseigne alors le tableau 49.

Tableau 49 : Répartition de la dotation aux CR

CR	Pourcentage du nombre d'ETP	Dotation
Anesthésie	4,50%	76 866,26
Cardiologie	4,40%	75 158,12
Chirurgie	17,67%	301 828,16
Comportement	0,20%	3 416,28
Dermatologie	3,46%	59 101,61
Imagerie	11,62%	198 485,75
Médecine de l'élevage et du sport	0,79%	13 494,30
Médecine interne	18,12%	309 514,79
Médecine préventive	4,03%	68 838,00
NAC	6,22%	106 246,25
Nutrition	0,01%	170,81
Ophthalmologie	4,10%	70 033,70
Pharmacie	3,29%	56 197,77
Reproduction	5,23%	89 335,67
Urgences et soins intensifs	16,36%	279 451,54
Total	100%	1 708 139,00

E. Le bilan financier par centre de responsabilité incluant la masse salariale État

Le bilan financier incluant la masse salariale État, hors investissements et avec la dotation est calculé comme suit :

Bilan financier incluant la masse salariale État et hors investissements = Recettes - Masse salariale totale – Fonctionnement + Dotation

On établit donc le tableau 50.

Tableau 50 : Bilan financier comprenant la masse salariale État et la dotation (hors investissements)

CR	Recettes	MS totale	Fonctionnement	Dotation	Bilan	Pourcentage
Anesthésie	225 565,52	136 252,66	126 162,76	76 866,26	40 016,37	17,74%
Cardiologie	173 136,84	187 978,68	60 793,76	75 158,12	-477,48	-0,28%
Chirurgie	576 568,64	659 370,39	295 555,68	301 828,16	-76 529,27	-13,27%
Comportement	37 074,84	9 749,58	23 855,27	3 416,28	6 886,27	18,57%
Dermatologie	73 059,14	102 906,26	14 904,72	59 101,61	14 349,77	19,64%
Imagerie	444 103,50	298 204,83	209 052,36	198 485,75	135 332,06	30,47%
Médecine de l'élevage et du sport	13 404,06	7 499,54	13 786,25	13 494,30	5 612,56	41,87%
Médecine interne	303 573,94	630 482,34	153 068,07	309 514,79	-170 461,68	-56,15%
Médecine préventive	189 321,78	182 350,55	83 568,79	68 838,00	-7 759,55	-4,10%
NAC	111 068,91	243 026,67	71 730,56	106 246,25	-97 442,08	-87,73%
Nutrition	1 064,07	680,81	126,69	170,81	427,38	40,16%
Ophtalmologie	132 568,67	145 036,30	103 457,94	70 033,70	-45 891,86	-34,62%
Pharmacie	527 500,66	31 751,43	261 471,49	56 197,77	290 475,52	55,07%
Reproduction	165 985,11	223 687,35	101 234,66	89 335,67	-69 601,22	-41,93%
Urgences et soins intensifs	926 080,51	653 695,11	336 323,77	279 451,54	215 513,17	23,27%
Total	3 900 076,19	3 512 672,49	1 855 092,76	1 708 139,00	240 449,94	

On a donc élaboré un bilan financier par CR qui prend en compte la masse salariale État et la dotation. L'outil de comptabilité analytique du ChuvA-Ac étant mis en place, on va l'exploiter dans la quatrième partie de ce travail de thèse.

Quatrième partie : Exploitation du tableau de comptabilité analytique du ChuvA-Ac

L'outil de comptabilité analytique pour le ChuvA-Ac ayant été créé, la dernière partie de ce travail aborde dans un premier temps une analyse critique de la méthode déployée à travers ses limites (1). Dans un second temps, on proposera une première exploitation des données obtenues par rapport aux objectifs initiaux de la direction (2). Finalement, c'est grâce à la mise en place d'indicateurs que l'on peut répondre à ces objectifs (3).

1. Les limites de l'outil de comptabilité analytique mis en place et quelques recommandations

L'outil actuellement développé présente des limites, pour lesquelles des solutions sont envisageables. Même s'il s'adapte au contexte actuel du ChuvA-Ac, il peut cependant être rendu encore plus opérationnel grâce à des manipulations (A). De plus, les allocations des recettes et des dépenses qui n'étaient pas directes ont dû être réalisées avec des clés de répartition que nous avons définies. Or, la précision des chiffres obtenus peut être améliorée en retravaillant certaines clés (B). Finalement, on peut envisager de nouvelles fonctionnalités dans le SIH (C).

A. Il est possible d'améliorer les capacités opérationnelles de l'outil

Les données sources de l'outil sont les recettes et les dépenses, qui proviennent soit du SF, soit directement du SIH. Il faut aussi renseigner des données de ressources humaines comme les ETP pour chaque CR, ainsi que les surfaces du bâtiment allouées par CR. Les deux émanent de la direction. Une fois ces données recueillies, leur implémentation manuelle dans l'outil est nécessaire, en suivant **un tutoriel** qui a été mis en place. Ce tutoriel permet de limiter le temps de traitement manuel des données dans l'outil, et de diminuer les erreurs qui pourraient survenir. De plus, l'outil contient des formules et a été automatisé tant que possible afin de ne copier qu'une seule fois les données d'entrée. De ce fait, l'outil développé est **réutilisable et opérationnel**.

B. Il est envisageable d'augmenter la précision des clefs de répartition

Plusieurs clés utilisées pour l'outil méritent d'être affinées.

La clé de répartition utilisée pour répartir les **commandes magasin** peut être améliorée. Dans ce premier travail, elle a été définie au prorata du montant de la commande annuelle de chacun des CR par rapport à la commande globale. Pour l'affiner, il faut réussir à évaluer le temps passé par les personnels du magasin au service de chaque CR. Pour cela, une démarche d'audit est envisagée. En effet, il convient de réaliser une enquête sur le terrain, au contact du personnel du magasin qui peut nous renseigner sur les CR les plus consommateurs de personnel. Une meilleure clé pourra donc être envisagée.

Concernant la répartition de **l'eau et de l'électricité**, la clé de répartition qui est utilisée est en proportion de la surface utilisée par CR. Pour gagner en précision, on peut se rapprocher des services techniques afin de savoir comment évaluer la consommation des équipements les plus gros consommateurs. Il s'agit d'établir une liste de ces plus gros consommateurs, comme le scanner, la radio, les hospitalisations qui nettoient au karcher, les lumières du bloc, les équipements en

cardiologie (...) puis d'évaluer leur poids respectif. Ceci peut être réalisé en fonction des caractéristiques des équipements eux-mêmes. Pour les appareils électriques, leur consommation réelle en kW/h est une bonne approximation. Concernant l'eau, des compteurs peuvent être installés à chaque robinet. Leur coût unitaire s'élève à quelques dizaines d'euros, il faut le chiffrer. Le temps passé par le personnel à nettoyer au karcher les hospitalisations peut aussi être évalué pour fiabiliser les données.

Lorsque la grandeur est trop difficile à appréhender, une discussion avec les services techniques peut orienter vers une pondération. La consommation obtenue sera plus précise.

Quant à la clé utilisée pour allouer **les commandes de consommables**, on peut se rapprocher de la consommation réelle par CR en réalisant une enquête sur le terrain. Il s'agit d'interroger le personnel de chaque CR, incluant les étudiants, et de récupérer une consommation. Ainsi, on pourra pondérer chaque CR.

On peut aussi considérer **la répartition des charges communes de bloc**. Approcher la consommation réelle dans ce cas est plus complexe. En effet il faut déjà lister toutes les natures d'intervention réalisées par CR. Par la suite, on contacte les utilisateurs du bloc de chaque CR comme les chirurgiens, les ASV de bloc et les étudiants. Ils devront donner la liste de tous les consommables qu'ils utilisent pour chaque intervention, ainsi que le nombre de personnes par intervention. Une pondération sera alors établie pour chaque CR.

C. Il est utile d'adapter tant que possible le système d'information hospitalier

Dans le futur logiciel de SIH, de nouvelles fonctionnalités peuvent être envisagées.

Les activités cliniques « médecine interne » et « neurologie » doivent être comptabilisées ensemble car il s'agit du même CR dénommé « médecine interne ».

Concernant la pharmacie, il faut que les médicaments vendus soient affectés à des CR directement.

Côté magasin, il faudrait que les commandes soient allouées à des CR directement.

À propos des dépenses, quelle que soit leur nature, il faut affecter chaque charge à un CR directement dans le SIH quand cela est possible.

Il faut que le nouveau logiciel de SIH permette **une continuité numérique** de la saisie de chaque acte de recettes et de dépenses, jusqu'à la génération des bilans de comptabilité analytique et des indicateurs. Par exemple, les charges qui n'y sont pas encore aujourd'hui comptabilisées comme l'eau, l'électricité, le ménage (...) peuvent y être intégrées manuellement dans un nouveau volet de comptabilité analytique.

2. L'exploitation de la comptabilité analytique développée dans le cadre de cette thèse

Le tableau de comptabilité analytique ayant été mis en place pour le ChuvA-Ac, il faut désormais être prudent vis-à-vis des chiffres obtenus et de leur utilité (A). On a donc accès à une répartition des recettes et des dépenses par CR grâce à l'outil. Ainsi, on décide de mettre en place des indicateurs (B) afin de répondre aux objectifs initiaux.

A. Une mise en garde concernant les chiffres obtenus

Pour mettre en place le tableau de comptabilité analytique du ChuvA-Ac, il a fallu affecter les recettes et les dépenses aux différents CR. Lorsque cela n'était pas possible directement, on a dû définir des clés de répartition afin de ventiler les montants dans la troisième partie de ce travail. Les clés de répartition ont été choisies dans le but de se rapprocher au maximum de la consommation réelle de chaque CR, mais ne pourront pas la traduire avec exactitude. Les chiffres obtenus dans le bilan financier représentent donc un ordre de grandeur, et non une somme exacte. La direction peut toutefois s'appuyer sur les tendances dégagées par ces chiffres, que ce soit au niveau global de l'Hôpital ou au niveau de chaque CR.

Cette réserve ayant été émise, la direction peut accéder à différentes données que l'on va décrire par la suite.

B. La mise en place d'indicateurs pour répondre aux objectifs initiaux

Concernant l'outil développé dans cette thèse, les objectifs initiaux de la direction du ChuvA-Ac sont nombreux. À l'échelle des services, elle veut évaluer leur rentabilité, et pouvoir aussi juger de la rentabilité de l'Hôpital dans son ensemble. Plus finement, elle souhaite aussi avoir accès à un ordre de grandeur réaliste concernant les coûts des actes qui sont réalisés, car elle peut envisager une modification de la grille tarifaire au besoin. Globalement, la direction souhaite la mise en place d'un tableau de bord comprenant des indicateurs qui traduisent l'activité et l'organisation de chaque service.

On choisit donc plusieurs indicateurs pour répondre aux objectifs de la direction.

Au niveau de chaque CR, on propose l'accès à des données globales comme sa rentabilité (incluant les investissements). Côté ressources humaines, le nombre d'ETP est accessible ainsi que la part de contractuels.

Plus finement, par CR, on évalue **les dépenses totales** réparties qui comprennent les dépenses de fonctionnement, la masse salariale totale (dont État et hors État), et d'investissement. Parallèlement, on accède aussi aux **recettes** réparties qui sont constituées des recettes cliniques, des conventions, des subventions, des diverses ressources, des IJSS et de la dotation. Par ailleurs, l'activité du CR est aussi cernée avec le nombre d'actes réalisés, et le coût par acte. Enfin, **la répartition des ressources humaines** au sein de chaque CR est évaluée avec la part de contractuels et la part de fonctionnaires qui est accessible.

3. La mise en œuvre des indicateurs précités

Un tableau de bord est proposé à la direction pour l'aider dans sa prise de décision. Plusieurs des indicateurs précédemment établis (A) serviront au pilotage du ChuvA-Ac (B).

A. La mise en place des indicateurs

Les indicateurs précédemment cités sont calculés automatiquement dans l'outil, grâce aux formules qui y ont été intégrées.

B. L'utilité des indicateurs choisis

Grâce au tableau de bord proposé, la direction peut évaluer la rentabilité de chaque CR et répondre à la question de **l'autofinancement**. En effet, un des principes budgétaires du ChuvA-Ac est celui

de son autofinancement, avec 95% de ses recettes qui doivent couvrir toutes ses dépenses (hors salaires des fonctionnaires et des contractuels « État »).

De plus, **le nombre d'actes par CR** est accessible. Il pourra être comparé pluriannuellement, sur un même mois, afin de juger de l'évolution de la charge et de la charge passée par une équipe. En effet, on a aussi accès au nombre d'ETP par CR et à la part de fonctionnaires et de contractuels présents pour effectuer les prestations.

Par ailleurs, la direction peut accéder à **un ordre de grandeur du coût d'un acte dans un CR**, comme celui d'une anesthésie au sein du CR anesthésie, ou la pose d'un cathéter au sein du service de médecine interne. Cela peut lui permettre de réfléchir sur **une modification de la grille tarifaire** afin d'améliorer sa rentabilité. Elle peut aussi décider d'augmenter le nombre d'actes s'ils s'avèrent rentables, et en diminuer d'autres qui le seraient moins. Elle peut aussi choisir d'analyser la structure des coûts des actes qui ne sont pas assez rentables, afin de jouer sur certains paramètres comme la masse salariale hors État, si cela est possible, pour diminuer la dépense.

Elle peut aussi **projeter dans le futur** l'impact d'une modification tarifaire, afin de juger de sa pertinence, avant même de la mettre en place.

Toutefois, les modifications envisagées par la direction ne devront pas compromettre le nombre d'actes et leur diversité, afin que le ChuvA-Ac maintienne son niveau de soins et remplisse sa mission d'enseignement.

Conclusion

Le Centre Hospitalier Universitaire Vétérinaire d'Alfort des Animaux de Compagnie est une entité clinique de l'Ecole Nationale Vétérinaire d'Alfort. Elle présente un important volume de cas cliniques qui assure la formation des étudiants. Sa direction s'interroge sur la répartition de ses recettes et de ses dépenses par service, et souhaite piloter plus finement ses coûts. Dans ce contexte, il s'avère que la mise en place d'un outil comptable comportant des indicateurs est nécessaire.

L'outil de comptabilité analytique qui a été élaboré dans cette thèse permet d'avoir une vision synthétique des flux financiers. Il permet le calcul d'indicateurs définis par rapport au besoin spécifique de la direction, qui constituent un tableau de bord. Elle pourra alors analyser les tendances dégagées et prendre des décisions. Néanmoins, la méthode employée est perfectible en jouant majoritairement sur la définition des clés de répartition. Une autre piste d'amélioration concerne le système informatique hospitalier, afin que l'outil devienne encore plus opérationnel.

En conclusion, cet outil de comptabilité analytique développé pour le Centre Hospitalier Universitaire Vétérinaire d'Alfort des Animaux de Compagnie, hôpital vétérinaire universitaire, ouvre de nombreuses perspectives. Il est un véritable support à la direction pour améliorer la rentabilité des services rendus aux propriétaires et assurer la pérennité de la structure.

Liste des références bibliographiques

ALLAIN É. (2010) La modélisation des coûts dans le secteur des services : une lecture au travers de l'utilisation de la variable « temps ». Thèse de doctorat en sciences de gestion, université de Rennes.

ALLAIN É., GERVAIS M. (2008) La fiabilité de l'inducteur « temps de travail » dans les activités de services : un test sur un centre d'appels téléphoniques d'une société d'assurances. *Comptab. Controle Audit* Tome 14, 119-143

ASSURANCE MALADIE (2021) AMELI. [<https://www.ameli.fr/assure/remboursements/indemnitees-journalieres/arret-maladie-salarie>] (consulté le 18/09/2021).

AUTORITE DES NORMES COMPTABLES (2019) Réglementation comptable. [<http://www.anc.gouv.fr/cms/sites/anc/accueil/normes-francaises/reglementation-comptable.html>] (consulté le 26/09/2020).

BOISSELIER P. (2013) Contrôle de gestion. Paris, Vuibert

BOISSELIER P. (2021) Leçon n° 6 : l'imputation rationnelle, cours de comptabilité analytique L2, université de la Côte d'Azur. [https://unt.univ-cotedazur.fr/aunege/Comptabilite_analytique_L2/html/lecon_06.html] (consulté le 30/09/2021).

BOUQUIN H. (2003) Introduction à la comptabilité de gestion. Paris, Presses Universitaires de France

BOUQUIN H. (2011) Comptabilité de gestion, 6è. ed. Paris, Economica

BOYNS T., EDWARDS J.R., NIKITIN M. (1996) Accounting and the Industrial Revolution: A comparison between Great-Britain and France. *Comptab. Controle Audit* 2(1), 5-20

COMMISSION NATIONALE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES (2012) NEP-320. Application de la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit | Documentation | CNCC. [<https://doc.cncc.fr/docs/nep-320>] (consulté le 25/09/2021).

DEMEESTÈRE R., LORINO P., MOTTIS N. (2017) Piloter les centres de responsabilité. *In Pilotage de l'entreprise et contrôle de gestion*. Paris, Dunod, pp 139-222

DGOS (2021) Financement des établissements de santé. *In Ministère des Solidarités et de la Santé*. [<https://solidarites-sante.gouv.fr/professionnels/gerer-un-etablissement-de-sante-medico-social/financement/financement-des-etablissements-de-sante-10795/article/financement-des-etablissements-de-sante>] (consulté le 10/03/2021).

DIRECTION DE L'INFORMATION LÉGALE ET ADMINISTRATIVE (2021) Comment calculer les effectifs d'une entreprise ? [<https://www.service-public.fr/professionnels-entreprises/vosdroits/F24332>] (consulté le 24/09/2021).

ENVA (2018) Contrat Objectif Ressources 2019. Publication interne ENVA, Maisons-Alfort.

ENVA (2021) Livret Présentation EnvA. Publication interne ENVA, Maisons-Alfort.

- FAYOL H. (1999) Administration industrielle et générale. Paris, Dunod
- FEDERATION HOSPITALIERE DE FRANCE (2013) Base d'Angers - Fédération Hospitalière de France (FHF). [<https://www.fhf.fr/Finances-FHF-Data/Base-d-Angers>] (consulté le 29/09/2020).
- GERVAIS M., ALLAIN É. (2014) Réflexion sur les calculs de coûts complets en comptabilité de gestion. *Rech. En Sci. Gest.* 102(3), 119-150
- HAUTE AUTORITÉ DE SANTÉ (2021) Unité Fonctionnelle (UF). *In Haute Autorité de Santé.* [https://www.has-sante.fr/jcms/c_1011366/fr/unite-fonctionnelle-uf] (consulté le 25/09/2021).
- INSEE (2019) Définition - Masse salariale | Insee. [<https://www.insee.fr/fr/metadonnees/definition/c1503>] (consulté le 08/05/2021).
- KAPLAN R.S. (1984) The Evolution of Management Accounting. *Account. Rev.* 59(3), 390-418
- LE GALLO L. (2007) Analyse des coûts et prise de décision. Cours de gestion à l'Ecole Supérieure de Commerce de Pau, Pau.
- LEGIFRANCE (2020) Article L812-1 - Code rural et de la pêche maritime - Légifrance. [https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000042815121/] (consulté le 25/03/2021).
- MINISTÈRE DU TRAVAIL, DE L'EMPLOI ET DE LA SANTÉ (2011) Guide méthodologique de production des informations relatives à l'activité médicale et à sa facturation en médecine, chirurgie, obstétrique et odontologie. Communication de l'agence technique de l'information sur l'hospitalisation, Paris.
- MINISTERE DU TRAVAIL, DE L'EMPLOI ET DE LA SANTE (2012) Guide méthodologique de comptabilité analytique hospitalière. Communication de la direction générale de l'offre de soins, Paris.
- RAVIGNON L., BESCOS P.-L., JOALLAND M., LE BOURGEOIS S., MALÉJAC A. (2007) La méthode ABC-ABM: rentabilité mode d'emploi. Paris, Ed. d'Organisation
- THIBAUT L. (2019) La comptabilité pour les nuls. Paris, First Editions
- TURKMEN M. (2021) Charges fixes et charges variables, exemples. *In Expert-Comptable en ligne.* [<https://www.l-expert-comptable.com/a/532138-les-charges-fixes-et-les-charges-variables.html>] (consulté le 28/09/2021).
- UNIVERSITÉ NUMÉRIQUE INGÉNIERIE ET TECHNOLOGIE (2018) La méthode de l'imputation rationnelle des charges de structure. Cours de gestion pour l'ingénieur de l'Université Numérique Ingénierie et Technologie. [<http://ressources.unit.eu/cours/kit-gestion-ingenieur/Chapitre-2/Compta-gestion-ingenieur/ING-P3-09/Pdf/ING-P3-09.pdf>] (consulté le 13/03/2020).

ÉLABORATION D'UN OUTIL DE COMPTABILITÉ ANALYTIQUE POUR LE CHUVA-AC.

PILOTAGE PAR LES COÛTS ET PISTES D'AMÉLIORATION

AUTEUR : Anne-Cécile CALLUAUD

RÉSUMÉ :

Le Centre Hospitalier Universitaire Vétérinaire d'Alfort pour animaux de compagnie (ChuvA-Ac) est l'Hôpital vétérinaire de l'EnvA. C'est une plateforme de soins et d'enseignement aux étudiants qui est l'objet de flux financiers complexes. La direction souhaite visualiser ces flux à l'échelle globale, puis à l'échelle de chaque service afin de vérifier l'équilibre financier. Par la suite, elle souhaite piloter des actions pour améliorer les bilans financiers. L'objectif de cette thèse était de définir un outil dans ce contexte précis. Nous avons d'abord analysé les différentes méthodes de comptabilité analytiques existantes, puis nous avons choisi celle qui correspondait le mieux à la problématique du ChuvA-Ac.

L'outil de comptabilité analytique mis en place a permis à la direction d'accéder aux informations qu'elle souhaitait, sous la forme d'un tableau de bord à l'échelle globale de l'Hôpital et par service. Néanmoins, les ordres de grandeur obtenus sont à manier avec précaution car certaines sommes ont été allouées avec des clés de répartition. Certes perfectible, l'outil développé répond aux besoins initiaux de la direction.

En conclusion, cet outil de comptabilité analytique développé pour le Centre Hospitalier Universitaire Vétérinaire d'Alfort des Animaux de Compagnie ouvre de nombreuses perspectives. Il est un véritable support à la direction pour améliorer la rentabilité des services rendus aux propriétaires et assurer la pérennité de la structure.

MOTS CLÉS :

CENTRE HOSPITALIER UNIVERSITAIRE VÉTÉRINAIRE D'ALFORT/COMPTABILITÉ ANALYTIQUE/OUTIL/INDICATEUR/TABLEAU DE BORD/PILOTAGE/RENTABILITÉ/COÛTS

JURY :

Président : Pr Henri CHATEAU

Directeur : Pr Pascal FAYOLLE

Examinatrice : Dr Chantal LEGRAND

DEVELOPMENT OF A COST ACCOUNTING TOOL FOR THE CHUVA-AC. COST MANAGEMENT AND AREAS FOR IMPROVEMENT

AUTHOR: Anne-Cécile CALLUAUD

SUMMARY:

The Alfort University Veterinary Hospital for pets (ChuvA-Ac) is the Veterinary Hospital of the EnvA. It is a platform for the care and teaching of students that is the subject of complex financial flows. Its management wants to visualize these flows on a global scale, then at the level of each department in order to check the financial balance. Subsequently, it wants to pilot actions to improve financial balance sheets. The purpose of this thesis was to define a tool in this specific context. We first analyzed the different existing cost accounting methods, then we chose the one that best corresponded to the ChuvA-Ac context.

The cost accounting tool put in place allowed management to access the information they wanted, in the form of a dashboard at the global scale of the Hospital and by department. Nevertheless, the orders of magnitude we obtained are to be handled with caution because some sums have been allocated with distribution keys. Certainly perfectible, the tool developed meets the initial needs of the management.

To conclude, this cost accounting tool developed for the Alfort University Veterinary Hospital center for Pets opens up many perspectives. It is a real support to the management to improve the profitability of the services to the owners and ensure the sustainability of the structure.

KEYWORDS:

CHUVA/COSTACCOUNTING/TOOL/INDICATOR/DASHBOARD/MANAGEMENT/
PROFITABILITY/COSTS

JURY:

Chairperson: Pr Henri CHATEAU

Director: Pr Pascal FAYOLLE

Reviewer: Dr Chantal LEGRAND