

**MISE EN PLACE  
D'UNE COMPTABILITÉ ANALYTIQUE  
AU SEIN DES EPSCP**  
GUIDE MÉTHODOLOGIQUE

# PARUS DANS LA MÊME COLLECTION

## **LE PATRIMOINE IMMOBILIER DES UNIVERSITÉS**

GUIDE DE L'AIDE À L'AUTODIAGNOSTIC POUR LA MISE EN ŒUVRE D'UNE POLITIQUE IMMOBILIÈRE  
(AVRIL 2000)

## **POUR UNE POLITIQUE DE L'ENCADREMENT DANS LES UNIVERSITÉS**

(JUIN 2000)

## **GÉRER LES RESSOURCES HUMAINES DANS LES UNIVERSITÉS**

(JANVIER 2001)

## **LA GESTION DES IMMOBILISATIONS DANS LES UNIVERSITÉS ET LES ÉTABLISSEMENTS**

GUIDE MÉTHODOLOGIQUE D'AIDE À L'ÉLABORATION DE L'INVENTAIRE  
(JUILLET 2001)

## **MODERNISER LA SCOLARITÉ ET LA VIE DE L'ÉTUDIANT**

GUIDE D'AUTO-ÉVALUATION  
(AOÛT 2001)

## **L'ACCUEIL DES NOUVEAUX PERSONNELS DANS LES ÉTABLISSEMENTS D'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR**

(JUIN 2002)

## **LE GUICHET UNIQUE D'ACCUEIL**

EXPÉRIENCES ET PRÉCONISATIONS DANS L'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR  
(JUIN 2003)

## **LA TVA**

## **DANS LES ÉTABLISSEMENTS D'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR ET DE RECHERCHE**

ÉLÉMENTS DE COMPRÉHENSION  
(MARS 2004)

## **LE BILAN SOCIAL**

## **DANS LES ÉTABLISSEMENTS D'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR ET DE RECHERCHE**

(MAI 2004)

## **LE CODE DES MARCHÉS PUBLICS 2004**

GUIDE D'AIDE À L'ORGANISATION DE L'ACHAT  
(JUIN 2004)

## **LA GESTION FINANCIÈRE**

## **DES ÉTABLISSEMENTS D'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR ET DE RECHERCHE**

VADE-MECUM  
(OCTOBRE 2004)

## **L'ASSUJETTISSEMENT À LA FISCALITÉ DIRECTE**

## **DES ÉTABLISSEMENTS D'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR ET DE RECHERCHE**

PRINCIPALES RÈGLES À METTRE EN ŒUVRE  
CAHIER GÉNÉRAL DES ANNEXES  
(SEPTEMBRE 2005)

## **LA GESTION DES RESSOURCES HUMAINES**

## **DANS LES ÉTABLISSEMENTS D'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR ET DE RECHERCHE**

(JANVIER 2006)

**LES DOSSIERS DE L'AGENCE**

**MISE EN PLACE  
D'UNE COMPTABILITÉ  
ANALYTIQUE  
AU SEIN DES EPSCP  
GUIDE MÉTHODOLOGIQUE**



**MAI 2006**

# AVANT-PROPOS

**D**évelopper un système de pilotage est aujourd'hui une démarche largement adoptée par les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP), dans le cadre de l'élaboration et du suivi de leur projet d'établissement et notamment pour les besoins du contrat quadriennal.

S'engager dans cette voie, c'est être non seulement en mesure de répondre à la politique publique de contractualisation, mais c'est aussi s'inscrire dans une logique de performance globale au regard des orientations stratégiques définies par les instances de décision de l'établissement.

Il s'agit, en effet, de définir des objectifs dans le cadre d'une politique d'établissement, de mettre en place les moyens pour les atteindre et de disposer d'éléments d'information permettant de mesurer le chemin parcouru par rapport à ces objectifs.

Parallèlement, l'enjeu pour l'établissement consiste à évaluer le résultat final atteint ainsi que son niveau de qualité en fonction du rapport entre les objectifs initialement fixés et les réalisations.

Enfin, un autre axe d'analyse peut être également pris en considération. Celui qui consiste à s'attacher à la détermination des coûts des actions entreprises pour atteindre les objectifs affichés. Il faut inévitablement alors retenir, parmi les sources d'information disponibles, des données de nature financière.

Toutefois, disposer de ces données est une chose, les interpréter en est une autre.

A cet égard, la comptabilité analytique offre, à n'en pas douter, un support pertinent en ce qu'elle permet non seulement de calculer et de connaître les coûts des différentes fonctions assumées par un établissement mais également d'analyser et d'expliquer les résultats obtenus. En cela, elle constitue un instrument précieux d'aide à la prise de décision.

Les informations produites par la comptabilité analytique sont, notamment pour ces raisons, de nature à alimenter efficacement le système de pilotage des EPSCP. Si l'on ajoute que la comptabilité analytique permet de répondre de manière concomitante aux obligations propres au droit de la concurrence ou à la fiscalité et autorise le calcul du coût des actions définies

dans la Loi Organique relative aux lois de Finances (LOLF), force est de constater que le recours à cet outil de gestion ne peut être que profitable pour la communauté universitaire. Le présent guide méthodologique a pour objectif de mettre en relief non seulement les étapes d'une démarche analytique mais également les enjeux d'une mise en œuvre dans le contexte spécifique des EPSCP.

Ce document n'a pas pour objet d'imposer une méthode de principe à tout établissement souhaitant mettre en place un système de comptabilité analytique. Son ambition première est simplement de poser les jalons d'une démarche destinée en particulier à faire connaître les étapes incontournables à franchir pour parvenir au fonctionnement d'un tel système. Afin d'affirmer au mieux cette ambition, le guide contient bien évidemment des modèles analytiques illustrés de cas pratiques permettant de se forger une opinion quant aux conséquences précises de telle ou telle méthode. Ainsi, l'utilisateur sera accompagné dans sa démarche et conduit à se poser les bonnes questions.

Néanmoins, je suis bien conscient que se lancer dans le déploiement d'une comptabilité analytique est un travail de longue haleine et que les recommandations théoriques, bien qu'illustrées par des cas pratiques adaptés au paysage universitaire, n'apparaîtront pas toujours suffisantes au regard des difficultés de terrain.

C'est la raison pour laquelle l'AMUE accompagne, pour une durée de douze mois à compter de la fin du premier trimestre 2006, deux de ses adhérents désirant se doter d'une comptabilité analytique. Ce soutien, décliné sous la forme d'une assistance à maîtrise d'ouvrage, a vocation à éprouver le contenu du guide *in vivo*.

À l'issue de cette expérimentation, il conviendra d'enrichir ce contenu de toutes les informations recueillies de sorte que la communauté universitaire en soit le véritable bénéficiaire.

**Jacques BERNARD**  
Directeur de l'AMUE

# INTRODUCTION

À l'évidence, connaître les coûts des activités accomplies, biens et services fournis par les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel permet de disposer d'une information très précieuse aussi bien en matière de gestion que pour éclairer les décideurs quant aux choix stratégiques.

La comptabilité analytique donne accès à une telle information. Il convient, toutefois, de ne pas oublier, qu'en se nourrissant largement de données issues de la comptabilité générale, la qualité de cette dernière au regard du respect de normes (existence d'un inventaire, enregistrement des amortissements et provisions, respect du principe des « droits constatés » entre autres) s'avère indispensable pour recueillir une information fiable. La comptabilité analytique constitue alors l'une des sources d'alimentation du système global de pilotage de tout établissement.

Afin d'offrir aux EPSCP un cadre propice à la mise en place d'une comptabilité analytique adaptée à leur situation, l'AMUE s'est engagée dans la conception d'un document mettant à disposition de ces établissements les fruits d'une réflexion collégiale.

Ainsi, la démarche retenue a consisté, dans un premier temps, à constituer un groupe de travail ad hoc ayant pour mission de définir une méthodologie spécialement adaptée à l'environnement des EPSCP. Composé de sorte qu'il soit l'expression d'un panel significatif des divers personnels accomplissant des missions en lien avec la mise en œuvre pratique d'un système de comptabilité analytique, ce groupe de travail s'est penché, durant l'année 2005, sur les questions fondamentales que pose l'application de cette matière dans le contexte universitaire. Pour accompagner cette réflexion, l'AMUE a fait appel à l'appui technique et méthodologique d'un prestataire, la société AXES MANAGEMENT.

La publication du présent guide, intitulé *MISE EN PLACE D'UNE COMPTABILITÉ ANALYTIQUE AU SEIN DES EPSCP / GUIDE MÉTHODOLOGIQUE*, est la concrétisation de cette phase de réflexion. Il se complète d'un recueil de fiches thématiques destinées à approfondir les notions essentielles de la comptabilité analytique. Le lecteur est donc invité à s'y reporter en complément et en parallèle à la lecture du guide.

Pour revenir au guide, son objectif est d'offrir aux établissements d'enseignement supérieur et de recherche les éléments sur lesquels ils pourront prendre appui pour élaborer leur propre système de comptabilité analytique.

Dans cette optique, le guide, tout en rappelant les éléments théoriques incontournables de la comptabilité analytique, s'attache à les rapporter au contexte des EPSCP en s'appuyant notamment sur des exemples pratiques susceptibles d'éclairer de manière significative les responsables concernés.

Il se décompose en huit parties. Schématiquement il s'agit de présenter dans un premier temps les éléments de compréhension de la matière (parties 1 à 3), dans un deuxième temps de décrire les techniques analytiques susceptibles d'être mises en œuvre (parties 4 à 6) puis de préciser comment peuvent être interprétés les résultats obtenus au moyen de la comptabilité analytique (partie 7). Enfin, s'agissant d'une matière technique qui utilise un certain nombre de concepts bien particuliers, il a paru indispensable d'insérer un glossaire (partie 8) pour définir les notions essentielles traitées dans le guide en s'exonérant, autant que faire se peut, de tout langage de spécialiste.

Pour conclure, la structure des différents chapitres abordés dans ce guide répond, pour le confort du lecteur, à un souci de lisibilité. Elle s'appuie ainsi sur les rubriques suivantes :

- **INTRODUCTION.** En quelques lignes, celle-ci, concise, contribue à resituer dans son contexte le point clé abordé et à présenter les principaux enjeux spécifiques liés à la comptabilité analytique ;
- **CARACTÉRISTIQUES.** Cœur du guide méthodologique, ce point, sous forme de textes, d'articles, de schémas, de tableaux ou encore de calculs analytiques couvre l'ensemble des notions et mécaniques analytiques qu'il est nécessaire de connaître ;
- **QUE FAIRE ?** Une fois les notions essentielles présentées, il est important de connaître les éléments clés du domaine abordé afin de construire étape par étape la mécanique analytique ;
- **PIÈGES À ÉVITER.** À chaque étape de la mise en place de la comptabilité analytique, de mauvais choix de méthodes, de structures ou de renseignements d'informations peuvent conduire à s'engager dans des voies peu propices ; cette partie a pour but de mettre en exergue ces pièges afin de les écarter ;
- **À RETENIR.** Synthèse des éléments essentiels à retenir, il s'agit ici de regrouper les quelques points constitutifs du socle commun de connaissances des personnels des EPSCP en matière de comptabilité analytique ;
- **VOIR.** Ce point renvoie à un ou plusieurs numéros de fiches d'un livret rédigé, en complément du présent guide, en vue de permettre au lecteur d'approfondir, s'il le souhaite, la compréhension de certaines notions ;
- **FOCUS.** Son objet est de retenir l'attention du lecteur en s'arrêtant sur une question essentielle dans l'appréhension d'une notion ou la faisabilité de telle ou telle méthode ou procédure.

# SOMMAIRE

<b>1.</b>	<b>LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE, UN OUTIL DE PILOTAGE DES EPSCP</b>	<b>11</b>
1.1	LES OBJECTIFS ET ENJEUX DE LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE ET DES ANALYSES DE COÛTS	12
1.2	LE CONTEXTE RÉGLEMENTAIRE DES EPSCP INDUISANT LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE	14
1.3	LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE, LE CONTRÔLE DE GESTION ET LE SYSTÈME DE PILOTAGE DE L'ÉTABLISSEMENT	16
	FOCUS 1 : Comprendre le contrôle de gestion	18
1.4	LES DIFFÉRENTS « OBJETS DE COÛTS » : QUE VEUT-ON MESURER ?	19
1.5	LA PRISE EN COMPTE DU RÔLE DES ACTEURS, RÈGLES ET PROCÉDURES	21
<b>2.</b>	<b>LES FONDATIONS D'UNE COMPTABILITÉ ANALYTIQUE</b>	<b>25</b>
2.1	LA MOBILISATION DES ACTEURS	26
	FOCUS 2 : Informer et former	28
2.2	LES DONNÉES À COLLECTER	29
	FOCUS 3 : De la mesure de l'activité des personnels	31
2.3	LES DIFFÉRENTES COMPTABILITÉS UTILES POUR LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE	33
2.4	LES SYSTÈMES D'INFORMATION À MOBILISER	35
2.5	L'ORGANISATION SUPPORT : L'OSSATURE ANALYTIQUE	37
2.6	LES POINTS CLÉS DE LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE : LES ÉTAPES OBLIGÉES POUR DÉMARRER	40
2.7	L'AUDITABILITÉ DU SYSTÈME DE CALCUL DES COÛTS	42
<b>3.</b>	<b>LE CHOIX DU MODÈLE ET DU PÉRIMÈTRE COMPTABLE</b>	<b>45</b>
3.1	LES DIFFÉRENTS MODÈLES ADAPTÉS AUX EPSCP : AVANTAGES ET INCONVÉNIENTS	46
3.2	LES CRITÈRES DE CHOIX D'UN MODÈLE DE COMPTABILITÉ ANALYTIQUE	49
3.3	LA DÉFINITION DU PÉRIMÈTRE DES CHARGES ET DES PRODUITS	51
3.4	LES RECETTES ET LES PRESTATIONS	53

<b>4.</b>	
<b>4. LA MÉCANIQUE ANALYTIQUE DE LA MÉTHODE PAR ACTIVITÉS</b> ..... 59	
4.1	LA SÉLECTION DES ACTIVITÉS ..... 61
	FOCUS 4 : Un premier choix d'activités ..... 64
4.2	LA DÉFINITION DU PÉRIMÈTRE DE CHARGES ..... 65
4.3	LE CHOIX DES INDUCTEURS DE RESSOURCES ET D'ACTIVITÉS ..... 67
	FOCUS 5 : La grille d'activités ..... 69
4.4	LES LOGIQUES DE DÉVERSEMENT DES CHARGES SUR LES ACTIVITÉS, PUIS SUR LES OBJETS DE COÛTS ..... 73
	FOCUS 6 : LOLF, codification et matrice de croisement ..... 75
	CAS PRATIQUE : La méthode par activités ..... 77
4.5	L'EXPLICATION DES COÛTS ..... 93
<b>5.</b>	
<b>LA MÉCANIQUE ANALYTIQUE DES SECTIONS HOMOGENES</b> ..... 97	
5.1	LA SÉLECTION DES CENTRES D'ANALYSE ..... 99
5.2	LA DÉFINITION DU PÉRIMÈTRE DE CHARGES ..... 101
5.3	LES COÛTS HARMONISÉS ..... 102
5.4	LE CHOIX DES CLÉS DE RÉPARTITION ET DES UNITÉS D'ŒUVRE ..... 104
5.5	LA LOGIQUE DE DÉVERSEMENT DES CHARGES SUR LES CENTRES D'ANALYSE PUIS SUR LES BIENS OU SERVICES ..... 107
	CAS PRATIQUE : La méthode en sections homogènes ..... 110
5.6	LE CALCUL ET L'EXPLICATION DES COÛTS DANS LE CAS DES SECTIONS HOMOGENES ..... 124
<b>6.</b>	
<b>LES CALCULS DE COÛTS SPÉCIFIQUES</b> ..... 127	
6.1	LE BENCHMARKING ..... 128
6.2	LA MÉTHODE DE LA CONTRIBUTION ..... 130
6.3	L'ANALYSE DES ÉCARTS ..... 132
<b>7.</b>	
<b>L'ANALYSE ET LA PRISE EN COMPTE DES RÉSULTATS DE LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE</b> ..... 135	
7.1	L'INTÉGRATION DES COÛTS DANS LE SYSTÈME DE PILOTAGE ..... 136
7.2	LA DÉFINITION DE STANDARDS ET DE LEVIERS D'ACTION ..... 138
7.3	LA DIFFUSION INTERNE ET EXTERNE DES RÉSULTATS ..... 140
7.4	LE LIEN AVEC LES TABLEAUX DE BORD ET LES INDICATEURS ..... 143
<b>8.</b>	
<b>GLOSSAIRE</b> ..... 147	
<b>REMERCIEMENTS</b> ..... 156	

PREMIÈRE PARTIE

**LA COMPTABILITÉ  
ANALYTIQUE,  
UN OUTIL DE PILOTAGE  
DES EPSCP**

# 1.1 LES OBJECTIFS ET ENJEUX DE LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE ET DES ANALYSES DE COÛTS

La comptabilité analytique et plus généralement les analyses qui en découlent peuvent s'appliquer à divers périmètres et objets d'études de coûts (produits, activités et choix stratégiques) dont l'articulation est fonction des objectifs fixés et des choix de modélisation retenus. Connaître l'ensemble de ces enjeux permet de mieux maîtriser les finalités de la comptabilité analytique, c'est-à-dire de disposer d'informations précieuses quant à la prise de décisions.



## CARACTÉRISTIQUES

### RENDRE COMPTE AUX PARTENAIRES DE L'ÉTABLISSEMENT

- ✓ Disposer d'éléments de négociation du budget ;
- ✓ Communiquer le coût des biens et services proposés par l'établissement et rendre compte des réalisations de l'établissement vis-à-vis de ses partenaires.

### AMÉLIORER SON PILOTAGE INTERNE ET EFFECTUER JUDICIEUSEMENT DES CHOIX STRATÉGIQUES

- ✓ Faire des choix stratégiques de développement de certaines activités ou, à l'inverse, décider de diminuer, voire d'arrêter une activité ;
- ✓ Nourrir les arbitrages pour allouer des ressources ;
- ✓ Améliorer la préparation budgétaire ;
- ✓ Mieux se connaître pour identifier les coûts maîtrisables et les optimiser ;
- ✓ Valoriser l'ensemble de son patrimoine ;
- ✓ Mesurer son efficacité : évaluer les résultats à l'aune des moyens consentis.

### VALORISER LES PRODUITS PROPOSÉS

- ✓ Tarifier les biens et services à un prix représentatif du coût complet (droit de la concurrence) et évaluer les équilibres financiers ;
- ✓ Satisfaire aux obligations légales.



## QUE FAIRE?

- ✓ Mener une réflexion préalable sur les objectifs à atteindre avec la mise en œuvre de la comptabilité analytique ;
- ✓ Afficher clairement ces objectifs ;
- ✓ Construire un modèle capable de résister aux changements d'organisation internes et d'objectifs externes.

**PIÈGES À ÉVITER**

- ✓ Démarrer la mise en œuvre d'une comptabilité analytique sans avoir bien envisagé les enjeux notamment en terme d'affichage, de communication et d'explication des coûts, en interne et en externe ;
- ✓ Ne pas avoir formalisé les objectifs et déterminé leur hiérarchisation dans un document de type « cahier des charges de la comptabilité analytique » ;
- ✓ Commencer par choisir un modèle et *a fortiori* un logiciel.

**À RETENIR**

La comptabilité analytique est :

1. un outil pour expliciter le coût des choix stratégiques ;
2. une nécessité pour une négociation éclairée avec les partenaires institutionnels ou privés ;
3. un outil indispensable pour faire des choix de gestion en connaissance de cause ;
4. le moyen de valoriser les efforts de gestion à travers une aide à la détermination de la politique tarifaire ;
5. un projet de longue haleine (2 à 3 années avant de disposer d'une comptabilité analytique effective).

**VOIR**

Fiche n°1 : Objectifs et champs de la comptabilité analytique

## 1.2 LE CONTEXTE RÉGLEMENTAIRE DES EPSCP INDUISANT LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE

La comptabilité analytique est un outil de gestion essentiel qui s'intègre au système de pilotage des EPSCP. Qui plus est, elle permet de répondre à la demande des diverses instances en matière d'identification des coûts de leurs produits, de leur compréhension et de l'analyse de leurs évolutions. Il est donc utile d'appréhender la portée des différents textes réglementaires existants en ce domaine, ce qui d'ailleurs conduit à saisir l'ampleur des enjeux associés à la mise en œuvre de la comptabilité analytique.



### CARACTÉRISTIQUES

#### L'ENVIRONNEMENT APPLICABLE AUX EPSCP EN MATIÈRE DE COMPTABILITÉ

- ✓ Référence à la possibilité de tenir une comptabilité analytique - Décret n°62-1587 du 29 décembre 1962 (art. 179 et 181);
- ✓ Les EPSCP « se dotent d'une comptabilité analytique » - Décret n°94-39 du 14 janvier 1994 (art. 45);
- ✓ Calcul précis et décomposition du prix de revient - Décret n°80-700 du 17 novembre 1980 (contrats de recherche);
- ✓ Obligation pour l'État de tenir une comptabilité permettant la connaissance du coût des actions LOLF n°2001-692 du 1<sup>er</sup> août 2001 (art. 27);
- ✓ Recommandation générale de disposer d'une comptabilité analytique sans prescription de méthodes mais en référence au plan comptable général (instruction codificatrice M93 n° 02-036-M93 du 29 avril 2002).

#### LES DISPOSITIONS LIÉES AU DROIT DE LA CONCURRENCE

- ✓ **Traité instituant la Communauté européenne** : toute activité consistant à offrir des biens et des services sur un marché donné, constitue une activité économique et se trouve soumise aux règles de la concurrence;
- ✓ Si la majeure partie des prestations fournies par les EPSCP relève de la catégorie des services d'intérêt général non soumis aux règles du **droit de la concurrence**, certaines de leurs activités se traduisent par des opérations (services pour l'essentiel) qui relèvent au contraire de ce droit;
- ✓ **Avis du 8 novembre 2000 du Conseil d'État, section du contentieux**, société Jean-Louis Bernard consultants : un EPA, lorsqu'il intervient sur un marché concurrentiel n'enfreint pas les règles du droit de la concurrence s'il est en mesure d'établir :
  - que le prix qu'il propose comporte tous ses coûts, directs et indirects;
  - qu'il n'a pas bénéficié, pour déterminer son prix, d'avantages découlant de ses missions de service public;
  - que ses données peuvent être justifiées par des documents probants (et notamment comptables).

#### LES RÈGLES APPLICABLES EN MATIÈRE DE FISCALITÉ

- ✓ Les EPSCP accomplissent des activités qui, en raison de leur nature, se trouvent placées dans le champ d'application des impôts commerciaux – TVA, de l'impôt sur les sociétés (IS) et de la taxe professionnelle;
- ✓ En matière de TVA, tout établissement doit être capable de retracer l'ensemble des charges concourant à la réalisation de ses activités industrielles et commerciales afin de déterminer avec exactitude les modalités de déduction de la TVA grevant leur coût;
- ✓ En matière d'IS, et afin de disposer d'un compte de résultat et d'un bilan fiables, il est nécessaire de pouvoir valoriser ses stocks et notamment les en-cours de production de services.

**QUE FAIRE ?**

- ✓ Mettre en place une **veille réglementaire** et prévoir un échéancier rapide d'information et d'application des nouvelles dispositions dans l'établissement (exemple : adéquation LOLF et méthode de comptabilité analytique) ;
- ✓ Nommer un **réfèrent responsable** du suivi des évolutions réglementaires et de leur déclinaison dans le cas particulier de chaque EPSCP ;
- ✓ S'assurer du respect des règles en matière de comptabilité analytique et de la conformité de celles-ci avec la réglementation propre à la **comptabilité publique**.

**PIÈGES À ÉVITER**

- ✓ Considérer que les règles ne s'appliquent pas à son propre établissement ;
- ✓ Sous-estimer le temps, les moyens et les coûts relatifs à la mise en œuvre des dispositions réglementaires ;
- ✓ Penser que les personnes s'approprient rapidement et par elles-mêmes les nouvelles dispositions.

**À RETENIR**

1. Existence d'une obligation réglementaire de développer une comptabilité analytique au sein des EPSCP.
2. Obligation, au regard du droit à la concurrence, de valoriser les produits (biens et services) de l'établissement à un prix au moins égal au coût complet.
3. Assujettissement des EPSCP aux impôts commerciaux (TVA, IS, TP).
4. Absence d'obligation particulière quant aux choix de modèle d'analyse des coûts et de plan de compte analytique.

**VOIR**

Fiche n°2 : Les obligations réglementaires des EPSCP en matière de calcul des coûts

# 1.3 LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE, LE CONTRÔLE DE GESTION ET LE SYSTÈME DE PILOTAGE DE L'ÉTABLISSEMENT

La comptabilité analytique constitue l'un des outils du système global de pilotage des EPSCP ainsi qu'un des éléments pivots du contrôle de gestion. Elle permet d'afficher les coûts de leurs produits (biens et services) et d'analyser les écarts, en particulier ceux constatés entre les coûts prévisionnels et coûts réels ou entre établissements (voir infra 6.3, *L'ANALYSE DES ÉCARTS*). À cet effet, les indicateurs retenus dans les tableaux de bord construits dans le cadre du contrôle de gestion doivent être compatibles si ce n'est identiques aux unités d'œuvre et inducteurs de la comptabilité analytique (ces notions sont développées ci-après au 4.3, *LE CHOIX DES INDUCTEURS DE RESSOURCES ET D'ACTIVITÉS*, et au 5.4, *LE CHOIX DES CLÉS DE RÉPARTITION ET DES UNITÉS D'ŒUVRE*).



## CARACTÉRISTIQUES

**LE CONTRÔLE DE GESTION EST UN SYSTÈME D'AIDE AU PILOTAGE QUI S'ATTACHE AUX OBJECTIFS FIXES ET AUX RÉSULTATS OBTENUS**

- ✓ Le contrôle de gestion repose sur une **démarche itérative en trois temps** :
  - l'identification et la quantification des objectifs;
  - la mesure de l'atteinte de ces objectifs (efficacité et efficience);
  - l'analyse des écarts.

Il s'insère dans :

- ✓ une **dimension instrumentale** :
  - les tableaux de bord;
  - le contrôle budgétaire;
  - les analyses de coût et la comptabilité analytique.
- ✓ une **dimension animation** :
  - recherche collective ou individuelle des causes;
  - affichage des standards;
  - mobilisation des résultats.

**LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE EST UN OUTIL AU SERVICE DE LA DÉMARCHE DE CONTRÔLE DE GESTION**

- ✓ Les coûts calculés permettent de mesurer l'efficacité des biens et services fournis par l'établissement (indicateurs d'efficacité de la gestion dans le cadre de la LOLF);
- ✓ La possibilité de mesurer la pertinence des moyens et du coût au regard des objectifs;
- ✓ L'utilisation des résultats de coût dans le cadre du contrôle budgétaire (préparation budgétaire et analyse des écarts).

**LES RÉSULTATS ISSUS DU CALCUL DE COÛTS À INTÉGRER DANS LES OUTILS DE PILOTAGE**

- ✓ Des indicateurs de coût intégrés dans les tableaux de bord, alimentés par les résultats du système de comptabilité analytique et destinés aux responsables des centres de responsabilité prédéterminés;
- ✓ Les résultats de la comptabilité analytique, partie intégrante du dialogue de gestion : des résultats de coût analysés, communiqués et exploités.

**QUE FAIRE ?**

- ✓ Sensibiliser les responsables (aussi bien l'équipe dirigeante que les responsables opérationnel) au fait que le coût est un facteur d'aide à la décision ;
- ✓ Analyser les résultats de la comptabilité analytique (écarts constatés par rapport aux prévisions ou aux années passées, cf. infra 6.3) et réaliser les ajustements nécessaires avant de les intégrer dans le système de tableaux de bord ;
- ✓ Créer des liens automatisés entre comptabilité analytique et tableaux de bord ;
- ✓ Ajuster la périodicité des indicateurs de coûts des tableaux de bord à celle du système de comptabilité analytique ;
- ✓ Intégrer le reporting des coûts dans le dialogue de gestion (voir la partie 7 consacrée à « l'analyse et la prise en compte des résultats de la comptabilité analytique »).

**PIÈGES À ÉVITER**

- ✓ N'inscrire la comptabilité analytique que dans une démarche « budgétaro-comptable » ;
- ✓ Construire les outils, les alimenter mais ne pas pouvoir ou vouloir les exploiter ;
- ✓ Avoir des tableaux de bord ne comportant aucun indicateur de coût mais uniquement des indicateurs budgétaires trop larges.

**À RETENIR**

1. La comptabilité analytique s'inscrit dans la démarche de contrôle de gestion.
2. Les résultats en termes de coûts sont utiles en matière d'aide à la prise de décision.
3. La comptabilité analytique n'intéresse pas que les comptables des EPSCP.

**VOIR**

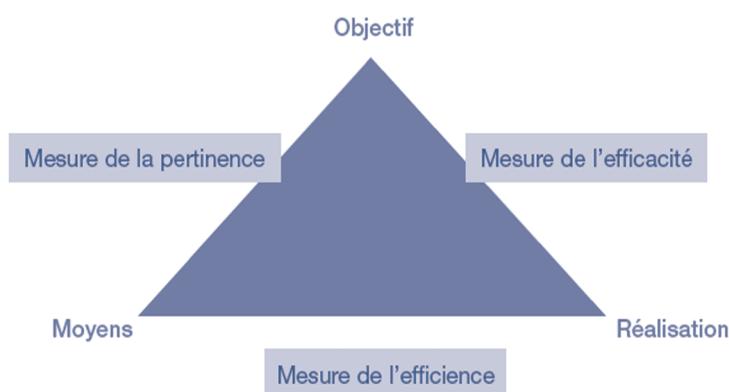
Fiche n°1 : Objectifs et champs de la comptabilité analytique



## COMPRENDRE LE CONTRÔLE DE GESTION

Pour mieux comprendre cette dimension du contrôle de gestion, il est possible de faire référence au « **triangle du contrôle de gestion** ». Ce schéma met en relation les moyens alloués au gestionnaire, les objectifs qui lui sont fixés et les réalisations en fin d'exercice.

- ✓ La **pertinence** se définit comme le rapport entre les objectifs et les moyens qui leur sont consacrés. La pertinence relève typiquement d'une décision politique.
- ✓ L'**efficacité** est le rapport entre les moyens et les réalisations. L'efficacité constitue la première dimension de la performance. Elle intègre une dimension qualité des processus en plus de la productivité.
- ✓ L'**efficacités** mesure le rapport entre les objectifs initialement fixés et les réalisations. Ces réalisations concernent notamment le résultat final de l'action des administrations (ou impact) et le niveau de qualité atteint, qui sont avec l'efficacité les deux autres dimensions de la performance.



Source : Délégation interministérielle à la réforme de l'État, extrait du guide intitulé : *Le Contrôle de gestion dans les administrations de l'État. Éléments de méthodologie*.

## 1.4 LES DIFFÉRENTS « OBJETS DE COÛT » : QUE VEUT-ON MESURER ?

Les objets de coûts correspondent à ce que l'on souhaite calculer. Il s'agit donc des éléments de base de la comptabilité analytique et ils peuvent être de nature très différente. Déterminés en fonction des objectifs visés par la mise en place de la comptabilité analytique et des axes analytiques choisis, les objets de coût doivent aujourd'hui s'articuler avec les programmes et actions imposées dans le cadre de la LOLF.



CARACTÉRISTIQUES

AXES ANALYTIQUES	OBJETS DE COÛT
LES ENTITÉS ORGANIQUES	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Les composantes : UFR, instituts, écoles, etc. ;</li> <li>✓ Les directions et services ;</li> <li>✓ Les départements de formation et/ou de recherche ;</li> <li>✓ Les centres de responsabilité, notamment les laboratoires.</li> </ul>
LES PROCESSUS ET ACTIVITÉS	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Les processus : formation, recherche, diffusion du savoir et de la connaissance, coopération internationale, pilotage, etc. ;</li> <li>✓ Les activités : réaliser les enseignements, valider les enseignements, informer, accueillir et orienter l'étudiant, etc.</li> <li>✓ Les processus finaux et/ou supports (administratifs et techniques).</li> </ul>
LES PRODUITS (BIENS ET SERVICES) ET LES USAGERS	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Les cursus universitaires : licences, masters, doctorats ;</li> <li>✓ Les enseignements, les diplômes ;</li> <li>✓ Les étudiants ;</li> <li>✓ Les programmes et les contrats de recherche ;</li> <li>✓ Les analyses, prestations de services, etc. ;</li> <li>✓ Les ouvrages, les publications universitaires ;</li> <li>✓ Les actions en réseau international.</li> </ul>
LES PROGRAMMES ET ACTIONS LOLF	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Le programme 150 (<i>Formations supérieures et Recherche universitaire</i>) ;</li> <li>✓ Les actions 1 à 3 (<i>Formation initiale et continue</i>), 5 (<i>Bibliothèques et documentation</i>) et 6 à 12 (<i>Recherche universitaire, etc.</i>) du programme 150 ;</li> <li>✓ Les sous-actions de l'action 15 (<i>Pilotage et support</i>) du programme 150 ;</li> <li>✓ Le programme 231 (<i>Vie étudiante</i>) ;</li> <li>✓ Les actions 3 (<i>Aides médicales et socio-éducatives, etc.</i>) du programme 231.</li> </ul>



## QUE FAIRE ?

- ✓ S'assurer du « sens analytique » de l'objet de coût : choisir des objets de coût pertinents par rapport aux objectifs fixés, c'est-à-dire qui présentent une utilité pour le pilotage de la décision ;
- ✓ Identifier des groupes d'objets de coût homogènes et cohérents. Exemple : cycles universitaires par disciplines et par diplôme ;
- ✓ S'assurer que le système d'information permet de ventiler les charges sans ambiguïté jusqu'à l'objet de coût ;
- ✓ Faire valider la liste des objets de coût par le groupe de pilotage voire le conseil d'administration (voir infra 2.1) ;
- ✓ Ventiler des charges sur des objets de coûts en fonction d'une logique de décision ; C'est la décision d'un responsable qui constitue l'inducteur, le fait générateur de la ventilation d'une charge sur une entité particulière.



## PIÈGES À ÉVITER

- ✓ Choisir des objets de coût dont le périmètre et le produit seraient hétérogènes (exemple : retenir l'élément « thématique de recherche » pour l'UFR 1 et l'élément « laboratoire » pour l'UFR 2) ;
- ✓ Omettre de sélectionner au sein des axes analytiques un ou plusieurs éléments (objets de coûts) dont on voudrait par la suite calculer le montant ;
- ✓ Choisir des objets de coût inutiles pour la compréhension des coûts finaux et sans souci de pilotage et de maîtrise des charges.



## À RETENIR

1. L'identification d'objets de coût pertinents constitue la pierre angulaire de la comptabilité analytique et doit permettre l'atteinte des objectifs assignés.
2. Les objets de coût sont le « lieu » d'affectation direct et/ou indirect des charges. Autrement dit, les objets de coût représentent ce que l'on veut mesurer.
3. La multiplicité des objets de coût permet de disposer de plusieurs axes analytiques.
4. Les objets de coûts peuvent être divers et résulter de choix discrétionnaires de l'EPSCP : services, unités, centres de responsabilité, programme, projet, politique, espace géographique, etc.



## VOIR

Fiche n°5 : Les objets de coûts et les axes analytiques

## 1.5 LA PRISE EN COMPTE DU RÔLE DES ACTEURS, RÈGLES ET PROCÉDURES

La mise en place d'une comptabilité analytique suppose la définition d'un système de responsabilités de gestion. Par définition, une telle comptabilité s'inscrit dans les structures et outils existants et doit y trouver sa place propre, qui est en partie définie par l'état des relations existantes entre les différents acteurs présents au sein de l'établissement et par l'état des outils de gestion d'ores et déjà disponibles.

La comptabilité analytique concernera différents acteurs qui n'en attendront pas tous la même chose et dont certains pourront avoir des réticences à son égard. Dans le même ordre d'idée, la comptabilité analytique est amenée à se déployer au sein d'établissements modelés par différentes règles et procédures qui peuvent être autant des contraintes que des opportunités.



### CARACTÉRISTIQUES

LES ACTEURS SUR LESQUELS DOIT S'APPUYER LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE	L'INTÉRÊT À METTRE EN ŒUVRE UNE COMPTABILITÉ ANALYTIQUE	LES FREINS ÉVENTUELS À DÉPASSER
Président Conseil d'administration Secrétaire général Contrôleur de gestion Agent comptable Chef des services financiers DRH Directeur UFR Directeur de laboratoire Enseignant-chercheur	Disposer d'éléments de pilotage pour son établissement et de négociation avec la tutelle. Disposer d'une vision globale et détaillée des activités et de leurs coûts. Disposer de base de discussion avec les entités de l'établissement. Alimenter la direction en indicateurs et analyser. Avoir une vision de gestion de l'activité. Avoir une vision de gestion de l'activité qui mette en cohérence le budget et les coûts. Disposer d'une connaissance exacte de la contribution des ETP à l'activité. Connaître l'impact des choix en matière d'enseignement et de recherche sur la consommation de ressources. Disposer de la connaissance des ressources consommées par son activité et des contributions faites. Valoriser et rendre compte de son activité réelle.	Une réticence à entrer dans une procédure technique et peu dans les habitudes de la communauté. Une valorisation exclusive des choix et orientations pédagogiques. La volonté de ne pas mettre à jour des données susceptibles d'ouvrir les débats sur la répartition des moyens. Une approche trop technique et pointilliste de la comptabilité analytique. Une valorisation trop exclusive de l'approche comptable et budgétaire. Des modes de répartitions fondés sur des clés de répartitions générales. La réticence à disposer de chiffres détaillés sur l'ensemble des activités. Une dévalorisation de l'approche de gestion. La réticence à expliciter le détail de son emploi du temps.



## CARACTÉRISTIQUES

LES ACTEURS SUR LESQUELS DOIT S'APPUYER LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE	L'INTÉRÊT À METTRE EN ŒUVRE UNE COMPTABILITÉ ANALYTIQUE	LES FREINS ÉVENTUELS À DÉPASSER
<b>Le budget</b>	Disposer d'un outil proche de la réalité de la gestion au quotidien telle que les personnels l'exercent dans leur activité.	Passer à un mode de gestion plus inhabituel, par rapport à une gestion budgétaire bien connue et routinière.
<b>Les marchés, les achats</b>	Disposer d'un outil qui permet de renseigner et suivre les activités liées aux marchés et aux achats.	La volonté des entités de conserver une maîtrise large de leurs prérogatives en achats/marchés.
<b>Le statut des personnels</b>	Disposer d'une vision de l'activité réelle et de sa répartition entre les différentes tâches réalisées au-delà de la description simpliste du statut.	L'instrumentalisation du statut comme outil de protection et d'opacification des pratiques réelles.



## QUE FAIRE?

- ✓ Afficher l'appui à la mise en place d'une démarche de comptabilité analytique au plus haut niveau et donner des signes de l'implication directe de ce niveau ;
- ✓ Énoncer clairement les raisons et les objectifs d'une comptabilité analytique ;
- ✓ Communiquer : impliquer l'ensemble des personnels, définir les besoins et rendre compte de l'évolution du projet et des résultats (cf. infra 2.1 et en particulier le focus) ;
- ✓ S'appuyer ou créer des instances pour construire, discuter et amender le modèle de comptabilité analytique à mettre en place au sein de l'établissement ;
- ✓ Afficher un calendrier, réaliste et négociable à la marge, prévoyant les étapes de la démarche.



## PIÈGES À ÉVITER

- ✓ Ne pas porter clairement le programme de mise en place de la comptabilité analytique et ne pas lui octroyer des objectifs clairs et affichés ;
- ✓ Croire que la comptabilité analytique trouvera d'elle-même et facilement sa place au sein de l'ensemble des procédures existantes ;
- ✓ Croire que tous les acteurs ne peuvent qu'adhérer à une comptabilité analytique ;
- ✓ Négliger les différences d'utilisations projetées et souhaitées par les différents acteurs ;
- ✓ Omettre les restitutions d'informations à destinations des personnels ou transmettre l'information avec un décalage dans le temps trop long entre la collecte et l'exploitation.

**À RETENIR**

1. En dépit de l'intérêt que présente la mise en place d'une comptabilité analytique tant pour les acteurs eux-mêmes, qu'au regard des règles et procédures existantes, des freins à la démarche ne manqueront pas d'apparaître : aussi, faut-il impérativement les repérer pour mieux les traiter.
2. Corrélativement, une démarche de mise en place d'une comptabilité analytique doit être portée, suivie et animée par les instances politiques de l'établissement.
3. En outre, les différentes approches et réticences doivent trouver à s'exprimer et être prises en compte dans la mesure du possible afin de concevoir un modèle de comptabilité analytique le mieux adapté à l'établissement qui puisse y répondre.
4. Enfin, il convient de veiller à la diffusion d'informations à destination de chacun des acteurs dont la mobilisation est primordiale pour le succès de la démarche. Cette communication doit s'effectuer dans des délais rapides et être ciblée pour faire sens à chacun (cf. infra 2.1, *LA MOBILISATION DES ACTEURS*).

**VOIR**

Fiche n°1 : Objectifs et champs de la comptabilité analytique

## DEUXIÈME PARTIE

# LES FONDATIONS D'UNE COMPTABILITÉ ANALYTIQUE

## 2.1 LA MOBILISATION DES ACTEURS

Mettre en place une comptabilité analytique relève d'une démarche projet. Un des facteurs majeurs de la réussite de ce projet repose sur l'implication, à des degrés divers, d'un certain nombre d'acteurs aux rôles spécifiques. Sachant que la comptabilité analytique couvre potentiellement l'ensemble de l'activité de l'établissement, on peut dire sans exagérer que « c'est l'affaire de tous ». Aussi, pour conduire l'indispensable recueil d'informations concernant la consommation des moyens ainsi que les biens et prestations produits, il faut s'appuyer sur une déclinaison précise de la contribution des différents acteurs.

En retour, au regard de cette sollicitation, chacun doit recevoir une information pertinente, claire, transparente et utile des données issues de la comptabilité analytique.



La mise en place d'une comptabilité analytique repose sur une organisation des responsabilités des différents intervenants durant la procédure. Les acteurs internes doivent être ceux qui sont au cœur de l'élaboration de la démarche dans la mesure où d'une part ce sont eux qui connaissent le mieux leur institution et où d'autre part ce seront également eux qui assureront le fonctionnement et l'exploitation de la comptabilité analytique.

Les acteurs internes, constitués en équipe projet, peuvent se faire aider par des partenaires extérieurs sur des expertises particulières, mais ce sont eux qui doivent prendre en charge la définition des objectifs à atteindre dans le cadre de la mise en place de la comptabilité analytique ainsi que la définition de l'ossature analytique qui sera utilisée par le modèle de comptabilité analytique retenu. En outre, tout au long de la démarche, les acteurs non directement impliqués doivent être tenus régulièrement informés de sa progression.

### CARACTÉRISTIQUES

QUI S'OCCUPE DE LA MISE EN ŒUVRE ?	POUR MENER QUELLE MISSION ?
<b>GROUPE DE PILOTAGE</b> → <b>Président ou élus</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Il affiche son soutien à la démarche ;</li> <li>• Il donne les axes de travail ;</li> <li>• Il valide les choix.</li> </ul>
<b>CHEF DE PROJET</b> → <b>Contrôleur de gestion ou chef du service financier</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Il est garant du calendrier de la mise en place ;</li> <li>• Il se charge de l'organisation du travail de l'équipe projet ;</li> <li>• Il assure la coordination des travaux entre les membres de l'équipe projet ;</li> <li>• Il donne les informations nécessaires.</li> </ul>
<b>ÉQUIPE PROJET</b> → <b>Présidence CA Secrétaire général Agent comptable Composantes Personnel</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Elle définit les objectifs de la comptabilité analytique ;</li> <li>• Elle choisit le(s) axe(s) servant à construire l'ossature analytique et les élabore concrètement ;</li> <li>• Elle arrête le modèle de comptabilité analytique à déployer ;</li> <li>• Elle veille à la déclinaison matérielle et effective de la méthode et de ses outils aux différents niveaux de l'établissement.</li> </ul>
<b>ASSISTANCE EXTERNE</b> → <b>Cabinet conseil</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Elle intervient sur le cadre méthodologique général et/ou intervient à des moments particuliers de la démarche ;</li> <li>• Elle décrit les implications des méthodes choisies et les points de vigilance à suivre en cours de mise en œuvre.</li> </ul>
<b>INFORMATION DES TIERS INTERNES ET EXTERNES</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Conseils et instances (commission des moyens, etc.)</li> <li>• Directeur de laboratoire</li> <li>• Organismes partenaires</li> </ul>	



### QUE FAIRE ?

- ✓ Construire et faire connaître l'équipe projet en charge du déploiement de la comptabilité analytique, en définissant explicitement les rôles et missions de chacun, en ne sous-estimant pas les charges de travail liées ;
- ✓ Associer immédiatement et de façon suivie les différents groupes d'acteurs qui seront de près ou de loin concernés par la « mécanique analytique » ;
- ✓ Faire s'exprimer les acteurs sur les objectifs et le modèle de comptabilité analytique à mettre en place ;
- ✓ Donner un rythme clair, soutenu, affiché à la démarche, avec la description précise des livrables avant la date du fonctionnement effectif de la comptabilité analytique ;
- ✓ S'assurer de la participation constante des acteurs décisionnaires de l'établissement.



### PIÈGES À ÉVITER

- ✓ Impliquer les seuls spécialistes des questions comptables ou budgétaires dans la mise en œuvre de la comptabilité analytique ;
- ✓ Convoquer un groupe réduit de personnes qui travailleraient sur la comptabilité analytique de manière isolée ;
- ✓ Favoriser une mise en place rapide sur un périmètre réduit de l'activité de l'établissement ;
- ✓ Communiquer tardivement, une fois le produit largement élaboré.



### À RETENIR

1. Définir une équipe dédiée à la mise en place de la comptabilité analytique, et arrêter les responsabilités de chacun au sein de cette équipe.
2. Associer l'ensemble des groupes d'acteurs dont l'activité est décrite par la comptabilité analytique.
3. Afficher un calendrier de la mise en place de la démarche, communiquer et respecter ce calendrier.



### VOIR

Fiche n°4 : Les systèmes d'information utiles à la comptabilité analytique



## INFORMER ET FORMER

### La contribution de tous

La mise en place d'une comptabilité analytique, quel que soit le modèle retenu, ne peut se résumer à la gestion d'un dossier au sein d'un comité restreint. Par nature, la comptabilité analytique s'appuie sur les contributions et l'aide de nombreuses personnes au sein des établissements, tant lors de sa mise en œuvre que pour son fonctionnement régulier. Dans cette perspective, le déploiement d'une démarche de comptabilité analytique nécessite qu'une attention toute particulière soit apportée à l'information fournie sur la démarche entreprise, et ceci à tous les stades.

### Les enseignements de l'Observatoire des coûts : adhésion et motivation des acteurs

Les travaux menés par l'Observatoire des Coûts durant les années 1990 sont intéressants à ce titre, car ils font état, entre autres choses, de l'importance à accorder aux voies et moyens d'aborder les initiatives en ce domaine. Ils rendent notamment compte de l'évolution des modes d'association des personnels des établissements aux travaux conduits par l'Observatoire des coûts. Alors que les premières études ne sollicitaient que l'équipe dirigeante de l'université, les équipes de l'Observatoire procédant ensuite au recueil de données et aux analyses, celles entreprises à partir de l'étude menée au sein de l'Institut d'Informatique d'Entreprise (IIE/CNAM), procédaient d'une façon différente. La citation suivante extrait de l'étude menée au sein de cet institut résume bien cette nouvelle orientation dans la démarche : « [...] tous les personnels ont participé à une journée d'information et de travail avec les consultants de l'Observatoire pour prendre conscience des enjeux de l'analyse, du travail qu'elle induit pour chacun, et formuler les attentes propres de l'établissement. Ensuite un protocole de collaboration détaillé a été mis au point et voté par le conseil de l'établissement. Il s'en est suivi une meilleure adhésion et motivation des acteurs et par conséquent un temps d'analyse plus bref » (Observatoire des Coûts, Coût de l'étudiant de l'Institut Informatique d'Entreprise (CNAM), 1995, p. 7).

Informé sur la comptabilité analytique consiste donc à associer les personnes à la démarche car elles seront amenées, pour une bonne part d'entre elles, à participer à son fonctionnement soit directement du point de vue de son utilisation technique, soit indirectement du point de vue des transmissions d'informations nécessaires.

### Un plan de formation

La nécessité d'informer est étroitement liée à la nécessité de former à la comptabilité analytique. Cette formation doit prendre en compte autant le caractère proprement technique de cet outil que son aspect pratique, utile à la gestion générale de l'établissement.

Il convient d'envisager un plan de formation à plusieurs niveaux et en plusieurs phases :

1. Une action de sensibilisation à l'adresse des agents sensés participer à l'étape de mise en œuvre des « expérimentateurs » de la comptabilité analytique (1 à 2 jours).
2. Une action de formation approfondie et technique une fois l'outil implanté à l'adresse des personnes (les « spécialistes ») chargées d'alimenter le système d'information, de l'utiliser et d'exploiter les données réglementaires (3 à 5 jours).
3. Une action de formation à l'adresse d'un public élargi sur la base des premiers états de sortie et des coûts calculés afin d'expliquer les coûts, leur constitution et leurs interprétations par des « non-spécialistes ».

À titre indicatif, les thématiques « supports » à une action de formation et de sensibilisation sont :

- les enjeux et les objectifs de la comptabilité analytique ;
- les choix présidant à un modèle de calcul de coûts (méthodes en coûts complets, par activités, etc.) ;
- les objets de coûts calculés ;
- les charges prises en compte et leur retraitement essentiels ;
- le choix des clés et unités d'œuvre du déversement ;
- l'interprétation des coûts.

## 2.2 LES DONNÉES À COLLECTER

La comptabilité analytique se nourrit de données qu'elle collecte et trie pour procéder à une analyse de coûts. L'affinage et la synchronisation des bases de données permet alors de bénéficier d'une analyse plus précise et pertinente. Les informations énumérées dans cette page correspondent aux données indispensables à collecter mais il ne s'agit en aucun cas d'une liste exhaustive et arrêtée.



### CARACTÉRISTIQUES

#### LES DONNÉES LIÉES AUX DIFFÉRENTES COMPTABILITÉS

- ✓ **La comptabilité budgétaire de la structure** : enregistrement des charges et des produits, prise en compte des amortissements et des provisions, ressources affectées, transferts entre section de fonctionnement et d'investissement, affectation du résultat ;
- ✓ **La comptabilité générale et patrimoniale** : évaluation des encours, production immobilisée, immobilisations, suivi de l'actif (corporel/incorporel), règles de provisions et d'amortissement, dettes provisionnées pour congés à payer, modalités de valorisation des stocks ;
- ✓ **La comptabilité de stocks et la comptabilité-matières de l'établissement** : flux entrants/sortants, processus de transformation de la matière, pertes, valorisation de la variation des stocks ;
- ✓ **La comptabilité et les états de paie et rémunération** : répartition de la paie, temps de présence/absence, primes et avantages sociaux, heures supplémentaires ;
- ✓ **La comptabilité de liquidation** : le nombre de factures liquidées par services, le nombre de mandatements.

#### LES DONNÉES LIÉES À LA GESTION DES EFFECTIFS ET DE L'ACTIVITÉ

- ✓ **La gestion des personnels et des emplois** : la répartition des emplois par catégories (titulaires/non-titulaires), la répartition des équivalent temps plein travaillé et de la masse salariale, la prise en compte du personnel extérieur, les formations et congé-formation, les mises à disposition, les personnels présents non rémunérés sur le budget ;
- ✓ **La gestion des activités** : les inscriptions, la scolarité, les examens, les résultats et les diplômes, la gestion des contrats et des programmes de recherche, la vie étudiante, les fonctions d'animation et de soutien ;
- ✓ **Le suivi des temps de travail des agents** : temps suivant les activités (enseignement/recherche), répartition par programmes et par projets, temps de présence dans et hors l'établissement ;
- ✓ **La fréquentation** : équipements, services, cours, manifestations scientifiques ;
- ✓ **Le journal des ventes** : produits écoulés et ventes, tarifs, prestations.

#### LES DONNÉES ADMINISTRATIVES ET LOGISTIQUES

- ✓ **Le suivi des marchés publics et des achats** : nombre de marchés à procédures adaptées et de marchés formalisés, nombre de commandes et/ou d'engagements juridiques, nombre de lots pour les marchés, montant maxi/mini sur les marchés à bons de commandes, montant des tranches fermes/conditionnelles ;
- ✓ **Le fichier de structure et l'organigramme de l'établissement** ;
- ✓ **Les locaux** (par composantes) **et les équipements** : m<sup>2</sup>, vétusté, réservation, interventions.



## QUE FAIRE?

- ✓ Identifier le type de données nécessaires aux différents moments du déversement des charges sur les objets de coûts ;
- ✓ Établir une cartographie des logiciels et progiciels potentiellement utiles à la comptabilité analytique ;
- ✓ Recenser les différentes bases de données (fichiers indépendants, outils de gestion sous tableurs, etc.) ;
- ✓ Identifier les modalités d'accès et d'exploitation et utiliser des requêtes pour alimenter les bases de données associées au calcul analytique ;
- ✓ Définir les périodes de saisie des données dans une logique de lecture homogène et synchrone des résultats ;
- ✓ Saisir les données au moment de la liquidation de la charge ou du titre de recette ;
- ✓ Définir les modalités de mise en historique et d'exploitation des résultats pour le calcul des écarts (cf. infra aux 4.6 et 5.5).



## PIÈGES À ÉVITER

- ✓ Créer une nouvelle base de données sans se servir de celles déjà existantes dans le système d'information de gestion de l'établissement ;
- ✓ Utiliser, pour les différentes structures de l'établissement, des sources de données différentes et hétérogènes ;
- ✓ Mettre en place des périodicités de saisie et d'analyse mal synchronisées.



## À RETENIR

1. L'implantation d'une comptabilité analytique ou le développement d'analyses de coût ad hoc nécessite la saisie d'informations de première main, en plus de celles contenues dans les applications existantes.
2. Les modalités de saisie doivent se faire dans une périodicité qui permet la synchronisation des différentes logiques de lecture.
3. Fiabilité, sécurité, et synchronisation des bases de données sont les maîtres mots de l'alimentation de la comptabilité analytique.



## VOIR

Fiche n°4 : Les systèmes d'information utiles à la comptabilité analytique



## DE LA MESURE DE L'ACTIVITÉ DES PERSONNELS

### La mesure du temps : un enjeu

Chacun le sait, la part des charges de personnel est prépondérante dans le budget consolidé des EPSCP. Ainsi, au titre de l'exercice 2002, ces dépenses représentaient 73 % de l'ensemble des dépenses des budgets consolidés des universités (budgets propres des universités additionnés des dépenses de personnel sur le budget de l'État).

Il apparaît à l'évidence qu'une connaissance suffisamment précise de l'activité des personnels représente un **enjeu majeur dans la détermination et la signification des coûts**. Dès lors, tout établissement engagé dans une démarche de calcul analytique ne peut qu'écartier l'idée d'un système ne prenant pas en compte une quelconque mesure de l'activité des personnels. Mais l'énoncé de cette évidence ne fait que mettre en relief l'écueil qui accompagne la mise en place d'une comptabilité analytique dans les EPSCP. Il reste ensuite à l'éviter en se penchant sur la question focale de la mise en œuvre d'un système de mesure du temps. Il convient dès lors de s'interroger sur les options qui s'offrent aux établissements.

### L'option de répartition forfaitaire des temps

Certains établissements semblent se diriger vers un système de répartition forfaitaire de l'activité des personnels. Cette option concerne tout particulièrement les personnels enseignants-chercheurs. Les arguments avancés portent à la fois sur :

- la difficulté de solliciter ces personnels sur leurs activités en raison à la fois de l'imbrication de leurs missions en matière de recherche, d'enseignement, de diffusion des savoirs voire de pilotage de l'établissement ;
- « l'indépendance » revendiquée par les enseignants-chercheurs au regard de l'exercice de leurs missions ;
- la logique à retenir, au moins dans un premier temps, une méthode consistant à répartir de manière forfaitaire (sur une base de 50/50 %) le temps consacré à l'enseignement et la recherche.

Ces arguments doivent bien évidemment être entendus, mais ils ne paraissent pas en adéquation avec les ambitions mêmes des établissements d'enseignement supérieur et de recherche de se développer notamment en modernisant leurs pratiques de gestion. Au début des années quatre-vingt-dix, le ministère en charge de l'enseignement supérieur a mis en place un observatoire des coûts chargé notamment d'aider les établissements à connaître les coûts de leurs activités afin de se donner les moyens « d'assumer pleinement les responsabilités de leur autonomie ». La lecture des différentes analyses conduites au sein de plus d'une dizaine d'établissements permet de tirer le constat suivant : l'affectation des charges de personnel sur la base de forfaits définis *in abstracto* se révèle très éloignée de la réalité. Ainsi, une enquête menée auprès d'enseignants chercheurs de plusieurs UFR volontaires au sein d'un établissement en vue de connaître la part du temps consacrée à l'enseignement a mis en relief que la répartition réelle (part consacrée à l'enseignement variant de 32 % à 75 %) s'écarte sensiblement des schémas théoriques (trois évaluations forfaitaires du temps passé à l'enseignement avaient été retenus initialement : 50 %, 75 % ou 100 %) et surtout qu'il existe des différences notables d'une UFR à l'autre.

On le voit bien, une base forfaitaire, nationale ou théorique, d'affectation des personnels à une activité ne peut pas être retenue car d'une part le calcul du coût auquel elle concourt sera nécessairement erroné et d'autre part, en la fondant sur une hypothèse déconnectée de la réalité, elle rend toute comparaison entre établissements sans objet.

### Un calcul déclaratif permettant la mesure de l'activité

De surcroît, il nous semble que souhaiter connaître l'activité des agents ne correspond nullement à une remise en cause de l'indépendance du corps enseignant puisque cette demande ne concerne pas la liberté d'expression de l'enseignement délivré mais bien les modalités d'organisation d'un service au public. Assurément, une meilleure connaissance du fonctionnement de l'établissement offre des éléments d'information de nature à mieux apprécier ses moyens et ouvre de ce fait la voie à l'élaboration d'un projet



d'établissement étayé efficacement par des données sur ses ressources, ses besoins, leur adéquation optimum ainsi que sur une organisation des temps et des moyens en cohérence avec la réalité.

Une étude sur les pratiques d'autres pays nous a permis de constater que pour sa part, la Suisse, en l'occurrence la Conférence universitaire suisse, propose un modèle de comptabilité analytique des « institutions universitaires », dans lequel, une mesure du temps s'opérerait selon les critères suivants : *« Le recensement des parts d'activité (en %) réparties entre les... objets de coûts doit avoir lieu annuellement (année académique), pour chaque institut ou pour chaque chaire/département, par catégorie de personnel, pour toutes les sources de financement, et cela au moyen d'une enquête (exceptionnellement aussi par une estimation) ».*

Notre approche est ambitieuse comparativement aux solutions « forfaitaires » évoquées ci-dessus. Disons-le tout de suite, sans mesure du temps « réaliste », il n'y aura pas de véritable comptabilité analytique. Cela étant, il convient d'être clairvoyant et un système de feuille d'attachement paraît, dans le contexte actuel, une solution inadaptée. Il faut donc rechercher une voie médiane. Les éléments suivants peuvent être relevés comme points d'appui à une démarche pragmatique étant précisé qu'il s'agit moins de mesurer le temps que de le répartir sur une base de 100 :

- tout d'abord, il est indispensable de s'appuyer sur des fiches d'activité renseignées par les personnels eux-mêmes. L'absence de fiabilité de cette méthode dénoncée par certains peut parfaitement être réduit par la demande d'un contreseing du directeur d'UFR par exemple. Qui plus est, retenir le mode déclaratif reflète la confiance que place l'établissement en ses personnels. En tout état de cause, la collecte d'informations dans un cadre déclaratif ne signifie en aucune manière qu'on s'éloigne de la réalité. Certains établissements se sont d'ores et déjà engagés dans cette voie ;
- d'autre part, ces fiches d'activité ne sont évidemment pas à renseigner journalièrement. Il doit être possible de trouver deux ou trois périodes de l'année universitaire représentatives de l'activité exercée durant lesquelles le suivi de cette dernière sera effectué. Si cette périodicité peut paraître beaucoup trop grande pour un « puriste », elle constituerait néanmoins une première étape prometteuse ;
- enfin, cette démarche doit nécessairement faire l'objet d'explications, d'informations et de communication. Une parfaite transparence quant aux actions menées et un incontournable retour d'informations auprès de tous les personnels intéressés pour ce qui concerne les résultats des actions engagées apparaissent comme une nécessité pour recueillir l'adhésion de ceux-ci à la démarche entreprise par l'établissement. Il ne faut, en effet, jamais perdre de vue que ces personnels sont les chevilles ouvrières du dispositif à mettre en place et que le succès du projet repose très largement sur leur adhésion pleine et entière.

## 2.3 LES DIFFÉRENTES COMPTABILITÉS UTILES POUR LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE

En tant qu'outil d'aide à la décision, la comptabilité analytique s'appuie à la fois sur des informations spécifiques mais aussi sur les bases de données existants dans l'établissement et, notamment, celles qui sont produites par les différentes comptabilités. Il faut souligner à ce sujet que la qualité des données qui en seront issues, constitue un élément fondamental de la valeur et de la signification du coût qui sera calculé. Les chantiers en cours en matière de certification des comptes rejoignent donc les préoccupations de la comptabilité analytique. En s'appuyant sur ce socle, la comptabilité analytique fournit des informations de nature à éclairer les choix à opérer par une analyse de gestion pertinente et une allocation optimale des ressources.



CARACTÉRISTIQUES

	QUELLES EN SONT LES CARACTÉRISTIQUES ?	QUELLE EN EST L'UTILITÉ POUR LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE ?
<b>LA COMPTABILITÉ BUDGÉTAIRE</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Objectifs : préparation et exécution du budget ;</li> <li>• Règle d'imputation : par chapitre (article), par groupe ou par section ;</li> <li>• Usage : interne et externe ;</li> <li>• Méthodes : suivi budgétaire ;</li> <li>• Décision : allocation de moyens, situation budgétaire.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Suivi budgétaire permettant d'alimenter périodiquement la comptabilité analytique ;</li> <li>• Source de comparaison entre le budget prévisionnel et ce qui est réalisé ;</li> <li>• Double usage interne et externe dont l'utilisation peut inspirer la comptabilité analytique des EPSCP.</li> </ul>
<b>LA COMPTABILITÉ GÉNÉRALE</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Objectifs : comptabilité patrimoniale, fidélité et sincérité, recensement des moyens, détermination du résultat ;</li> <li>• Règle d'imputation : par nature ;</li> <li>• Usage : avant tout externe ;</li> <li>• Méthodes : évaluation de résultat, analyse financière, trésorerie ;</li> <li>• Décision : analyse de la situation financière.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nomenclature des charges et produits par nature permettant de fixer le périmètre des ressources ;</li> <li>• Méthode d'évaluation des résultats complémentaires de la comptabilité analytique ;</li> <li>• Analyse des soldes intermédiaires de gestion (rétrospectif) permettant une comparaison avec les résultats de la comptabilité analytique.</li> </ul>
<b>LA COMPTABILITÉ MATIÈRES (OU DE STOCK)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Objectifs : enregistrement et suivi des flux et des stocks de matière et évaluation des pertes ;</li> <li>• Règle d'affectation : par flux et stocks physiques de produit, par matière première ;</li> <li>• Usage : interne ;</li> <li>• Méthodes : inventaire, gestion du stock, valorisation du stock ;</li> <li>• Décision : gestion des stocks.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Enregistrement des consommations de matières permettant une meilleure connaissance des coûts réels ;</li> <li>• Valorisation du stock et des systèmes d'approvisionnement permettant de mieux maîtriser le coût des matières non consommées.</li> </ul>



## QUE FAIRE ?

Pour passer de la comptabilité générale à la comptabilité analytique, il s'agit de :

- ✓ Définir le périmètre de charges, c'est-à-dire recenser l'ensemble des ressources concourant à la réalisation des activités consommées par les objets de coûts (cf. supra 1.4) ;
- ✓ Pouvoir à tout moment retracer l'écart d'incorporation entre comptabilité générale et comptabilité analytique (charges non incorporables, charges supplétives et retraitement de charges) ;
- ✓ Retenir le moment le plus opportun de saisie des charges et des produits en comptabilité analytique, soit au stade de l'engagement (pré-affectation) soit prioritairement au moment de la liquidation ;
- ✓ Procéder à une saisie concomitante.



## PIÈGES À ÉVITER

- ✓ Oublier la possibilité de prendre en compte certaines charges de la comptabilité générale usuellement retraitées en comptabilité analytique : les charges de personnel, les dotations aux amortissements et les charges de structures ;
- ✓ Attendre les états de synthèse budgétaires et comptables (par exemple : bordereaux de mandats, balance comptable, développement des dépenses ou des recettes budgétaires, etc.) pour ressaisir les données a posteriori en comptabilité analytique ;
- ✓ Ne pas s'appuyer sur les données de la comptabilité matières retraçant les flux physiques.



## À RETENIR

1. La comptabilité analytique s'appuie sur la comptabilité générale et consiste à ventiler les charges et les produits non plus par nature comme en comptabilité générale mais par destination (sur des composantes, des centres de responsabilité, des activités ou des produits).
2. La comptabilité analytique se base sur le retraitement des charges de la comptabilité générale.



## VOIR

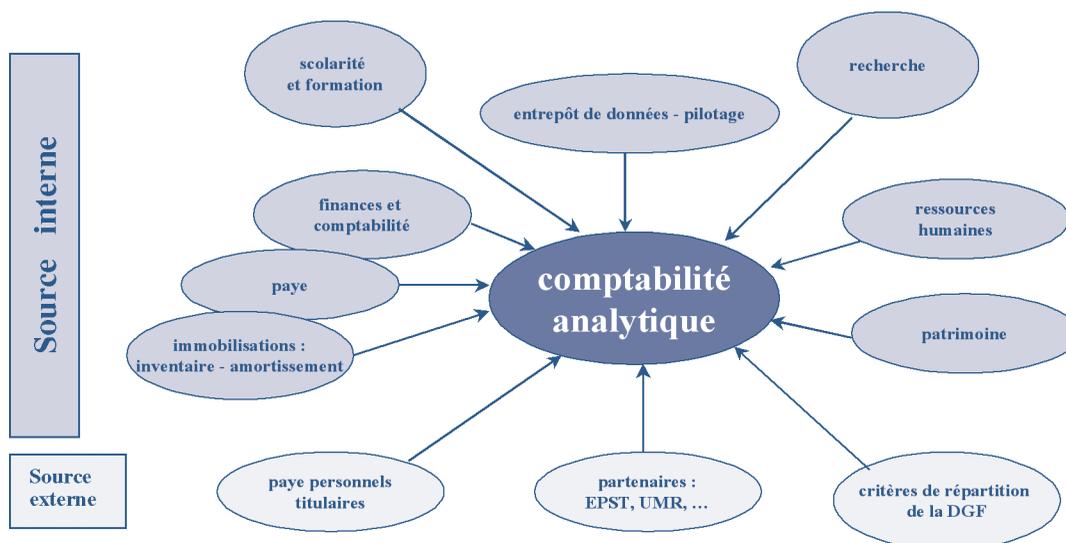
Fiche n°1 : Objectifs et champs de la comptabilité analytique

Fiche n°6 : La définition d'un périmètre de charges

## 2.4 LES SYSTÈMES D'INFORMATION À MOBILISER

Comme indiqué au 2.2, c'est un ensemble d'informations embrassant tout le spectre de l'activité de l'établissement qui alimente la comptabilité analytique. Pour recueillir ces données, il est indispensable de s'appuyer sur les éléments produits par les systèmes d'informations existants.

### CARTOGRAPHIE DES SYSTÈMES D'INFORMATION A MOBILISER



### LES INFORMATIONS UTILISABLES PAR LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE ET PROVENANT DES SYSTÈMES D'INFORMATION EXISTANTS

Les données figurant ci-dessous sont extraites du tableau comportant l'ensemble des informations sur ce sujet qui est annexé à la fiche n°4 du *RECUEIL DES FICHES TECHNIQUES ET MÉTHODOLOGIQUES*.

Le tableau ci-après décrit synthétiquement quelques unes des données nécessaires au fonctionnement d'une comptabilité analytique et fournit des indications concernant leur disponibilité au sein des applications informatiques existantes actuellement dans les EPSCP et les modalités suivant lesquelles, ces systèmes permettent d'y accéder. Ces indications ne sauraient prétendre à l'exhaustivité.

LES DONNÉES À MOBILISER	OÙ SE TROUVENT-ELLES ?	COMMENT LES OBTENIR ?
<b>Les données liées aux différentes comptabilités</b>		
• comptabilité budgétaire de la structure	NABuCo / JEFYCO	Directement (charges, produits, amortissements, etc.) et par modules spécifiques
• comptabilité patrimoniale	NABuCo / Immo / Neptune MATOS / INVENTAIRE	Module spécifique
<b>Les données liées à la gestion des effectifs et de l'activité</b>		
• gestion des personnels et des emplois	HARPEGE / ASTRE GEPETO / MANGUE	Filtres, requêtes, fenêtres
• fréquentation	EDTScol / Résa / Kiosque / Agenda	Enquêtes, etc.
<b>Les données administratives et logistiques</b>		
• le fichier de structure et l'organigramme de l'établissement	NABuCo / ASTRE ANNUAIRE COCONUT/COCOWEB	Modules, fenêtres, etc.
• les locaux et équipements	SalleStu / MATOS INVENTAIRE	Requêtes, Modules



## QUE FAIRE ?

- ✓ Faire un bilan des informations existantes au sein de l'établissement au regard des données nécessaires pour la comptabilité analytique ;
- ✓ Mettre en place des procédures formalisant à la fois la démarche de la mise en place de la comptabilité analytique, la mise en œuvre des coûts et les informations nécessaires pour les obtenir (origine des données, périodicité, retraitements nécessaires éventuels, responsable, etc.) afin de permettre le pilotage de l'activité et le transfert de compétences ; cf. infra 2.6 et 2.7
- ✓ Définir les modalités pratiques de leur rapatriement au sein du modèle de comptabilité analytique (et les mettre à jour régulièrement). La grille ci-dessous esquisse les modalités possibles :

NIVEAU DE DIFFICULTÉ	OUTILS	AVANTAGES	INCONVÉNIENTS
1	Logiciels de base (Excel, Access, etc.)	Facilité de mise en œuvre au moins dans un premier temps	Multiplication des développements propres à chaque entité, difficilement compatibles entre eux
2	Requêteur	Capacité à interroger des bases de données variées, sans avoir besoin de remettre trop en cause la construction de ces bases	Limitation issue des bases existantes et difficultés de paramétrage
3	Progiciels spécialisés	Disponibilité d'un outil dédié, encadrant et formatant les données à recueillir et à traiter	Risque de développement des saisies multiples, « un outil pour chaque besoin »
4	Progiciel de gestion intégré	Intégration des systèmes de saisie et des bases de données et homogénéité	Coûts, délais de mise en place, complexité

- ✓ Former plusieurs personnes ressources sur le modèle de comptabilité analytique choisi par l'établissement et sur les modalités de son alimentation via l'ensemble des systèmes existants.



## PIÈGES À ÉVITER

- ✓ Vouloir, dans le cadre de la mise en place d'une comptabilité analytique, remettre à plat l'ensemble du système d'information de l'établissement ;
- ✓ Considérer que toutes les informations sont déjà disponibles en sous-estimant les retraitements à faire pour pouvoir les utiliser effectivement pour la comptabilité analytique ;
- ✓ Laisser aux différentes entités, ou personnes en charge de fournir les données, l'autonomie de produire les informations comme elles l'entendent.



## À RETENIR

1. Beaucoup d'informations nécessaires à la comptabilité analytique sont d'ores et déjà disponibles au moyen des systèmes d'information existants.
2. Pour mettre en place la comptabilité analytique, il faut disposer d'une bonne connaissance des informations produites au sein de l'établissement et utilisables pour la comptabilité analytique.
3. La tenue d'une comptabilité analytique exige que soit décrite précisément la façon d'obtenir les données souhaitées à partir des systèmes existants.
4. Mettre en place une base de données spécifique (entrepôt de données).



## VOIR

Fiche n°4 : Les systèmes d'information utiles à la comptabilité analytique

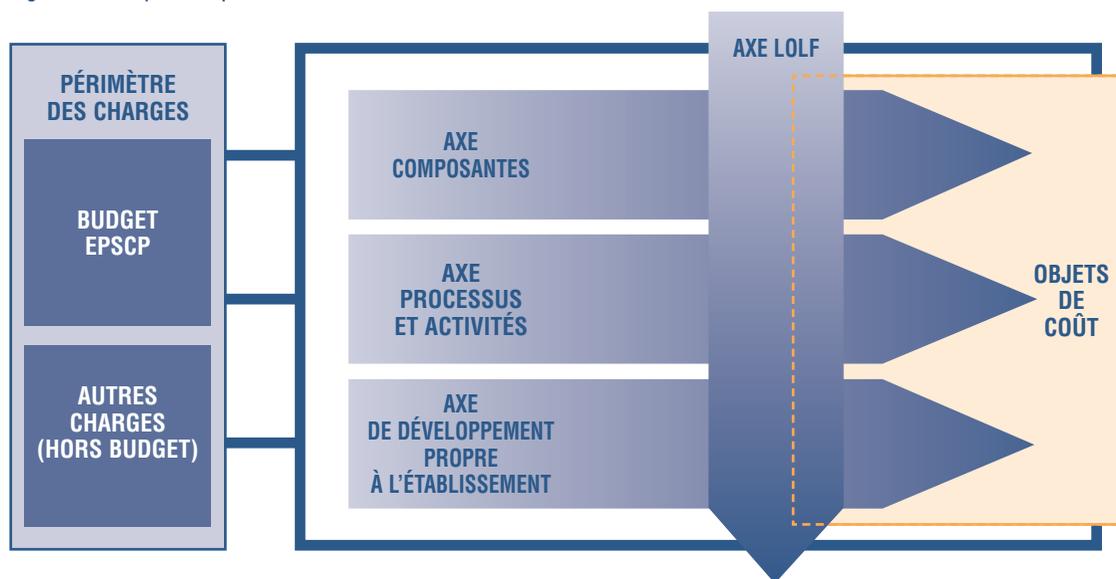
## 2.5 L'ORGANISATION SUPPORT : L'OSSATURE ANALYTIQUE

La comptabilité analytique s'appuie sur la comptabilité générale et/ou budgétaire et consiste à ventiler les charges et les produits, non plus par nature comme en comptabilité générale, mais par destination sur des composantes, des centres de responsabilité, des activités ou des produits. Pour fonctionner, la comptabilité analytique doit donc se fonder sur une ossature analytique précise. Cette ossature analytique définit le découpage de la structure sur lequel se construit la comptabilité analytique et identifie les objets de coûts (cf. supra 1.4).



L'ossature analytique peut se définir selon plusieurs axes :

- un axe « composantes » : pour cet axe le découpage retenu se fonde sur l'organigramme de l'établissement tel qu'il résulte du code de l'éducation;
- un axe « activités » : pour cet axe le découpage dépend de la définition des activités ou processus majeurs accomplis par l'établissement;
- un axe « développement propre à l'établissement » correspondant aux projets spécifiques de l'établissement tels qu'ils figurent notamment dans le projet d'établissement et non décrits dans les autres axes;
- un axe « LOLF » : cet axe reprend le découpage en programmes et actions décrits dans le budget de gestion et qui s'impose aux EPSCP.



Les différents axes de l'ossature analytique ne sont pas exclusifs les uns des autres, ils peuvent donc parfaitement se cumuler. Néanmoins, plus les axes retenus sont nombreux plus le système d'imputation doit être clair. En effet, plus on multiplie les axes, plus la codification et l'imputation sont compliquées.

En outre, la difficulté du choix de l'ossature analytique provient du fait que celle-ci doit concilier deux dimensions au moins en partie contradictoires :

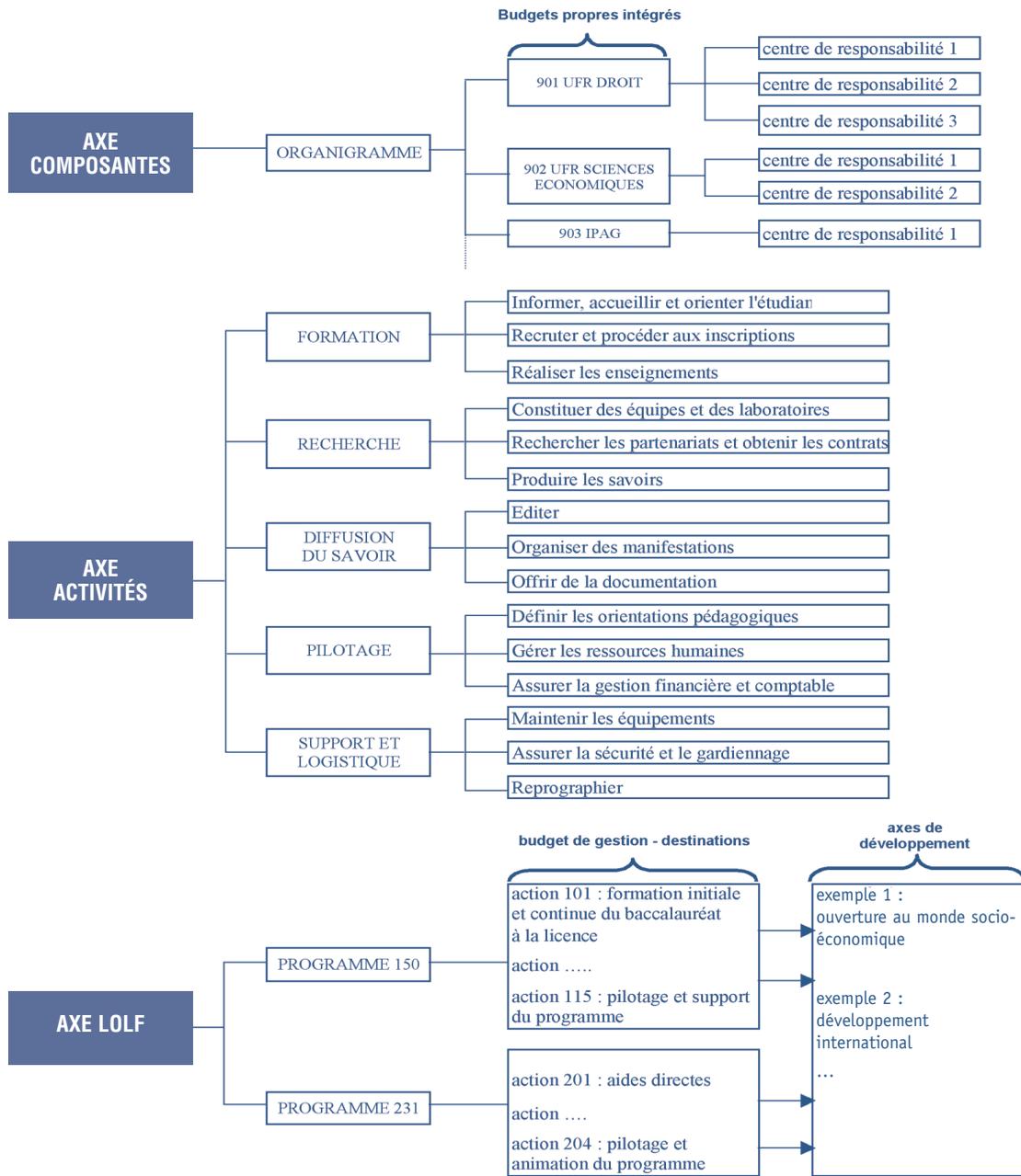
- d'une part, il convient de veiller à ce que l'ossature analytique soit fidèle à la structure de l'établissement concerné;
- d'autre part, et si l'on souhaite pouvoir disposer d'un minimum de points de comparaison avec d'autres établissements, elle doit comporter un minimum d'homogénéité entre établissements (et donc ne pas épouser toutes les particularités de chacun d'eux) cf. infra 6.1.



Quel que soit l'axe analytique retenu (composante, processus et activités, LOLF), il est toujours question des missions accomplies par l'établissement. Néanmoins, le point d'entrée conduisant à mesurer les objets de coûts diffère selon que l'on s'attache :

- aux composantes : prise en compte des structures ;
- aux activités : prise en compte des métiers et des modalités de réalisation des tâches qu'elles impliquent ;
- à la LOLF : prise en compte des programmes et actions définis pour les besoins d'information du Parlement ;
- aux axes de développement spécifiques à un établissement.

À titre d'exemple, en prenant appui sur les données issues de l'organigramme de l'université de France, université fictive créée pour les besoins des illustrations de ce guide, sont succinctement présentés ci-dessous les différents axes et les éléments qui les caractérisent. Ce découpage servira ensuite de base aux imputations analytiques.



**PIÈGES À ÉVITER**

- ✓ Retenir une ossature analytique avant même de savoir ce à quoi la comptabilité analytique sera affectée ;
- ✓ Retenir tous les axes pour être sûr d'avoir « toutes les informations » ;
- ✓ Considérer que l'organigramme est l'ossature la plus simple. En effet, l'organigramme n'est pertinent que pour certains modèles de comptabilité analytique et en outre ne dispense pas de définir les modalités de déversement des charges (ou des produits) ;
- ✓ Choisir une ossature analytique qui ne soit pas stable (principe de continuité à des fins d'analyse pluriannuelle).

**À RETENIR**

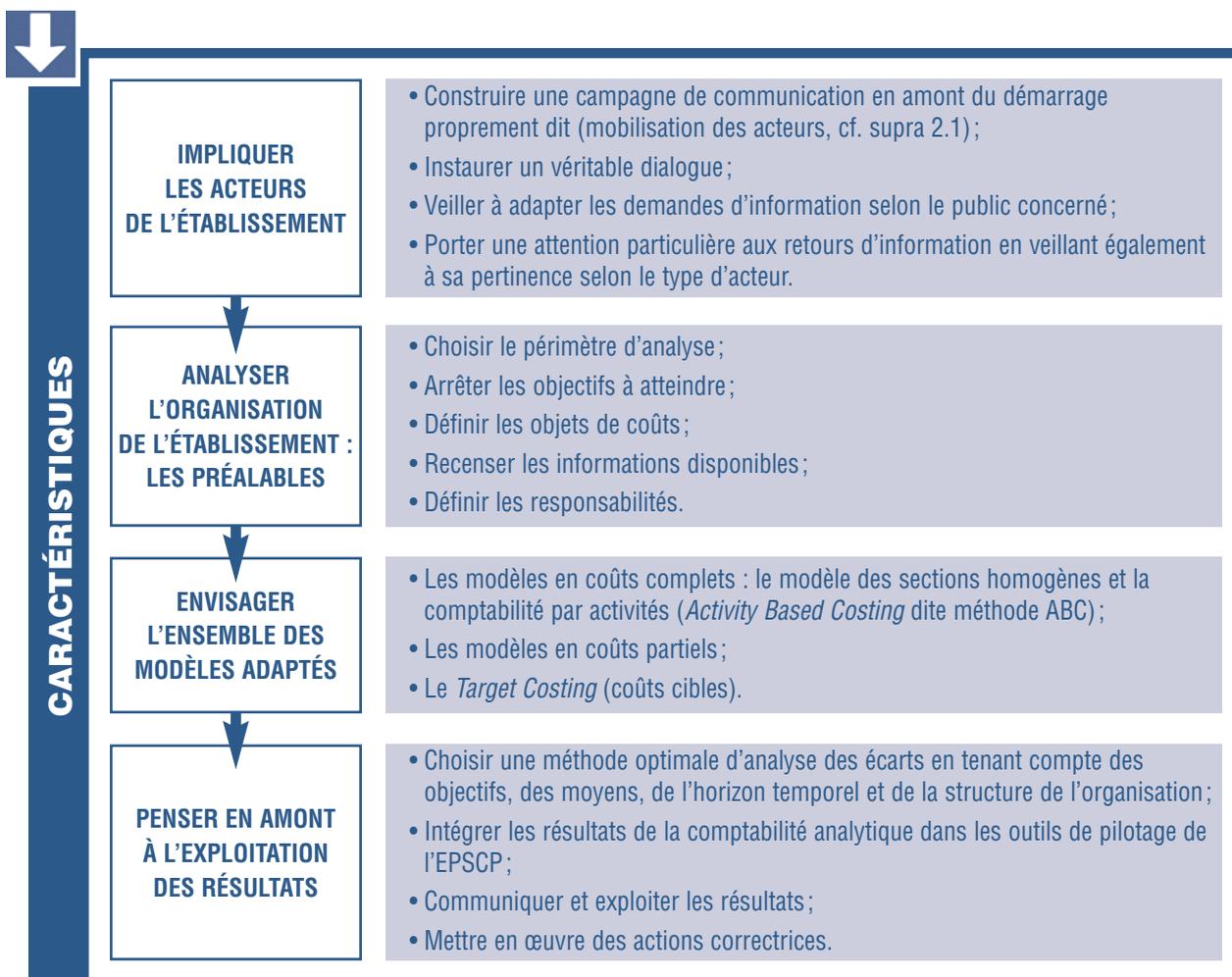
1. La définition des axes analytiques et donc de l'ossature analytique est un moment essentiel de la démarche puisqu'elle définit les modalités d'imputation analytique qui présideront par la suite au recueil et à l'agrégation des données.
2. Plusieurs axes analytiques peuvent être retenus, mais ce choix implique de facto une complexité de l'imputation analytique et donc un travail de saisie plus lourd.
3. L'ossature analytique doit être fidèle aux missions de l'établissement au sein duquel la comptabilité analytique est destinée, sans pour autant verser dans l'ultraparticularisme, ceci afin de préserver la possibilité de comparer cette ossature à celles retenues dans d'autres établissements.

**VOIR**

Fiche n°5 : Les objets de coût et axes analytiques

## 2.6 LES POINTS CLÉS DE LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE : LES ÉTAPES OBLIGÉES POUR DÉMARRER

La mise en œuvre d'une comptabilité analytique se structure en étapes charnières qui doivent se penser au sein d'une approche globale de l'établissement. Le respect de ces points clés doit permettre d'utiliser au mieux les finalités de la comptabilité analytique.



**QUE FAIRE ?**

- ✓ Travailler avec une approche globale de l'établissement qui permette de mettre en place un système cohérent et professionnalisé ainsi qu'un test;
- ✓ Expliquer les enjeux, les obligations ainsi que les flexibilités à l'œuvre (ex : la différence entre coût pour l'EPSCP et coût pour la tutelle);
- ✓ Utiliser la réflexion sur la comptabilité analytique pour alimenter la démarche « indicateurs » (tableaux de bord) et mettre en cohérence les outils;
- ✓ Identifier, spécifier et analyser les coûts des activités support;
- ✓ Soutenir le dialogue et la communication en interne pour constituer un socle commun sur le calcul de coûts (règles, activités, usages, etc.).

**PIÈGES À ÉVITER**

- ✓ Fonctionner uniquement avec une logique de « petits pas » et d'ajustement successifs;
- ✓ Persister dans la résistance à afficher les coûts et conserver une prudence (culturelle) vis-à-vis du quantitatif;
- ✓ Se centrer sur les méthodes en omettant la dimension stratégique;
- ✓ Créer un outil « comptable » illisible et inexploitable;
- ✓ Utiliser trop rarement le dispositif de pilotage via le contrôle de gestion;
- ✓ Répartir les coûts de structure et de logistique de manière grossière et imprécise;
- ✓ Sous-estimer l'impact sur les systèmes d'information;
- ✓ Cloisonner les structures en conservant une approche trop administrative.

**À RETENIR**

1. La réflexion autour des objectifs à atteindre par la mise en place d'une comptabilité analytique se déroule avant le choix de la méthode.
2. Chaque méthode génère ses propres options d'imputation (par centres de responsabilités, structures, fonctions, par activités, par produits ou par missions) répondant à des objectifs différents.
3. La pérennité et « l'effectivité » de la comptabilité analytique passent par la mise en place d'un dialogue de gestion associé permettant l'exploitation régulière des résultats.

**VOIR**

- Fiche n°4 : Les systèmes d'information utiles à la comptabilité analytique  
 Fiche n°5 : Les objets de coûts et les axes analytiques  
 Fiche n°6 : La définition d'un périmètre de charges

## 2.7 L'AUDITABILITÉ DU SYSTÈME DE CALCUL DES COÛTS

Le système de comptabilité analytique, comme tout système ou procédure de gestion, ne peut être totalement pérenne. En outre, il est souvent nécessaire de procéder à des ajustements ou des modifications pour accroître le réalisme et la pertinence de ce qui reste un « modèle » (avec ses options) d'analyse des coûts.



### CARACTÉRISTIQUES

La mise en œuvre d'une comptabilité analytique impose de prévoir très tôt les modalités d'audit et de révision du dispositif d'analyse des coûts.

Plusieurs questions doivent trouver une réponse appropriée aux caractéristiques de chaque établissement :

- l'ensemble des caractéristiques du modèle d'analyse des coûts doit être spécifié dans un document unique, mis à jour régulièrement ;
- les modalités d'enregistrement, d'analyse et de conservation des résultats doivent être également définies dans une logique de traçabilité ;
- des procédures adaptées à certaines composantes ou certains segments de l'activité des EPSCP (secteur Marchand et SAIC) doivent être rédigées ;
- la période de révision du modèle doit être précisée ;
- le choix de l'auditeur, indépendant si possible des promoteurs et rédacteurs du guide spécifique, nécessite l'élaboration d'un cahier des charges simplifié d'audit de la comptabilité analytique.

Plus particulièrement, rendre auditable le système de calcul des coûts suppose également de spécifier les interfaces permanentes entre sous-systèmes d'information en les distinguant des requêtes ponctuelles et sur mesure qui permettront d'enrichir la compréhension des coûts.

Cependant, il convient de distinguer la phase de test et d'émergence d'une comptabilité analytique, de la phase de généralisation et fonctionnement courant.

Généralement, si l'on n'oublie pas d'auditer, un an après le lancement du projet, le système de comptabilité analytique, il est moins fréquent une fois que la « routine » s'est installée de procéder à une « révision » d'ensemble à 2, 3 ou 5 ans.

L'enjeu est important, puisque la crédibilité accordée au système est proportionnelle à la compréhension de la mécanique par les agents et à l'ajustement régulier de la nature des unités d'œuvre et de leur valeur.



### QUE FAIRE ?

- ✓ Intégrer les règles et dispositions de l'audit dans la configuration du projet initial.
- ✓ Déterminer l'auditeur externe et les révisions pouvant être faites en interne.
- ✓ Établir une différence entre les points et champs d'audit :
  - le périmètre de charges et des recettes ;
  - les nomenclatures de centres d'analyse, de produits, d'activité ;
  - les clefs de répartition et leur valeur ;
  - la mécanique de déversement ;
  - les applicatifs informatisés ;
  - les pratiques des agents et les modalités de saisie ;
  - l'utilisation des résultats, etc.
- ✓ Interroger régulièrement en interne les agents sur les difficultés rencontrées au stade de la saisie et de la codification analytique des charges.
- ✓ Tester la connaissance du système auprès d'agents nouvellement arrivés dans l'établissement et n'ayant pas participé à la définition du prototype.
- ✓ Envisager un canevas d'audit (ciblé ou général) qui portera sur la qualité des coûts calculés et sur l'ensemble du dispositif lui-même.



### PIÈGES À ÉVITER

- ✓ Considérer que l'on ne peut pas modifier un système de comptabilité au risque de ne plus rendre les coûts comparables dans le temps. La comptabilité analytique est un exercice de vérité et de transparence. Il importe de privilégier l'exactitude et la précision plutôt que de comparer à « périmètre constant » des approximations dans le temps.
- ✓ Demander aux promoteurs du projet d'auto-évaluer le dispositif de calcul des coûts.
- ✓ Oublier de demander leurs avis aux utilisateurs des résultats, pour ne confier l'audit qu'à des spécialistes de la gestion et/ou des systèmes d'information.
- ✓ Ne pas rédiger un cahier des charges précis.



### À RETENIR

1. L'audit n'est possible que s'il existe un référentiel précis décrivant l'ensemble des procédures (saisie, traitement, exploitation), des nomenclatures, et du système informatisé d'exploitation.
2. Une révision du dispositif est essentielle à un an et urgente tous les deux ans.
3. Les modifications réglementaires, les changements de structures, la création de nouveaux diplômes ou de laboratoires de recherche doivent inciter à repenser la mécanique analytique si nécessaire. On privilégiera toutefois un modèle permettant d'incorporer aisément les « nouveautés ».
4. Les ajustements à la marge doivent être limités à des ajouts de centre d'analyse et/ou d'objets de coûts, de modification de clefs et de valeur. Les changements plus fondamentaux (changements de logique de calcul, de modèles, modification substantielle du périmètre) doivent être plus limités et inviter à une réflexion collégiale.

## TROISIÈME PARTIE

# LE CHOIX DU MODÈLE ET DU PÉRIMÈTRE COMPTABLE

## 3.1 LES DIFFÉRENTS MODÈLES ADAPTÉS AUX EPSCP : AVANTAGES ET INCONVÉNIENTS

Le choix de la méthode la plus adaptée aux objectifs choisis par un EPSCP représente le socle de la comptabilité analytique. Les modèles proposés se fondent sur des ossatures analytiques différentes (centres d'analyse, activités, produits). Généralement, une seule approche est retenue. Cependant, dans certains cas, il peut s'avérer pertinent de « mixer » les modèles ou de compléter un modèle en coût complet par une analyse de rentabilité d'un produit (ouvrage par exemple) ou des écarts budgétaires.



CARACTÉRISTIQUES

	AVANTAGES DU MODÈLE	INCONVÉNIENTS DU MODÈLE
<b>LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE PAR ACTIVITÉS (MÉTHODE ABC)<sup>1</sup></b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• C'est un modèle en <b>coût complet</b> traitant l'<b>ensemble des ressources</b> de l'EPSCP.</li> <li>• Il se fonde sur un découpage transversal de la structure par activités et par processus, tant opérationnels que supports.</li> <li>• Les activités traduisant des « <b>métiers</b> » sont placées au centre de ce modèle.</li> <li>• Le choix des activités permet l'identification d'inducteurs de coût, indicateurs compréhensibles des agents car traduisant la complexité et la réalité de leurs activités.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La notion d'inducteur, même pertinente, est plus difficile à comprendre que la notion d'unité d'œuvre.</li> <li>• En réalité, il est rare de reformater les ressources à partir de la variation des inducteurs.</li> <li>• La multiplicité des inducteurs rend plus difficile les règles de déversement des coûts des activités sur les produits.</li> <li>• Le modèle sert sans doute plus à la compréhension de l'élaboration des coûts et à l'analyse de la valeur des activités qu'à leur réduction immédiate.</li> <li>• La question de la reconfiguration, voire de la suppression des activités, pose problème dans le secteur public au regard du statut des personnels.</li> </ul>
<b>LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE EN SECTIONS HOMOGÈNES<sup>2</sup></b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• C'est un modèle en coûts complets traitant l'<b>ensemble des charges consommées</b> par les EPSCP.</li> <li>• Il se fonde sur un découpage organique de l'établissement, <b>préétabli et stable</b> en centres d'analyse principaux et auxiliaires.</li> <li>• Il s'apparente à un <b>déversement en cascade</b> des données de l'exécution budgétaire vers les biens ou services.</li> <li>• L'hypothèse majeure consiste à ne retenir qu'une <b>seule unité d'œuvre</b> par centre d'analyse censée traduire de manière « homogène » le fonctionnement ou l'activité du centre (cf. infra 5.4).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Les unités d'œuvre retenues sont plus utiles au déversement et à la mécanique analytique qu'à la compréhension des coûts.</li> <li>• Les charges de structures sont déversées globalement sur les centres « producteurs » et les « produits ».</li> <li>• Il est très difficile de remonter dans la chaîne de création des coûts.</li> <li>• Les causes des dérives des coûts sont difficiles à identifier et donc à associer à la mesure de la performance.</li> </ul>

1. LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE PAR ACTIVITÉS (MÉTHODE ABC – *Activity Based Costing*) : méthode présentée en quatrième partie.  
 2. LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE EN SECTIONS HOMOGÈNES : méthode présentée en cinquième partie.



## LES CALCULS DE CÔÛT SPÉCIFIQUES

## AVANTAGES DU MODÈLE

**Le benchmarking**

Il insiste sur la fixation de coûts-cibles, avec un objectif fixé en fonction de la comparaison avec des structures similaires. Cela permet d'ajuster les processus à partir de ces standards.

**La méthode de la contribution**

Elle se fonde sur l'analyse des écarts de rentabilité et permet de s'interroger sur l'intérêt de conserver une activité, la production d'un bien ou d'un service, ou de reconfigurer son processus de réalisation voire de la faire disparaître. Elle invite à se préoccuper des modalités de couverture des charges par une ressource budgétaire ou une tarification directe. Ce modèle différencie les coûts fixes et variables, maîtrisables et/ou inéluçtables.

**L'analyse des écarts**

Elle correspond à une méthode transversale qui explique et valorise un écart de consommation dû à la variation d'activité ainsi que les écarts liés aux prix et/ou à la mobilisation des facteurs (temps de travail, achats, informatique).

## INCONVÉNIENTS DU MODÈLE

**Le benchmarking**

- Il doit être associé avec le *target costing* qui fixe des sous-détails de coût en fonction des composantes du produit et du processus de production (ex : production d'un ordinateur à 100 €).
- Les valeurs de comparaison ne sont pas toujours pertinentes car non fondées sur des analyses de typologies précises des EPSCP.

**La méthode de la contribution**

- Peu adaptée aux EPSCP qui ne peuvent déterminer librement le montant de certaines de leurs recettes (ex : droits d'inscription fixés par le ministère).
- Le constat d'un déficit ne conduit pas toujours au réexamen du processus en raison de la « mission de service public ».

**L'analyse des écarts**

- La valorisation des écarts est trop mécanique et ne traite pas des facteurs humains et opérationnels.
- Il s'agit plus de déterminer la productivité que l'efficacité et l'efficacité.



Pour la mise en place d'un système de comptabilité analytique en coûts complets, les **étapes communes** sont :

- ✓ de découper la structure en centres d'analyse (sections homogènes) ou en processus et activités (ABC) ;
- ✓ de définir le périmètre des charges et des ressources préexistantes ;
- ✓ de choisir les unités d'œuvre et les indicateurs ;
- ✓ d'affecter les charges directes et indirectes sur les centres d'analyse ou les activités et/ou sur les prestations en fonction de la méthode utilisée.

Pour l'ensemble des autres méthodes, des éléments communs sont identifiables :

- ✓ Le benchmarking : se comparer à des EPSCP dont les caractéristiques, les processus, les activités sont similaires et fixer des standards de coût ;
- ✓ Les budgets flexibles : élaborer son budget en fonction de plusieurs hypothèses de niveau d'activité en se basant sur les coûts de revient unitaire ;
- ✓ La méthode de la contribution : distinguer au sein du budget les charges fixes des charges variables afin d'élaborer des comptes d'exploitation produits et/ou de déterminer un seuil de rentabilité ;
- ✓ L'analyse des écarts : différencier clairement les activités, les facteurs de production, et les prestations dont on veut calculer les coûts, ces trois éléments étant des facteurs de sous-écarts de l'écart budgétaire global.



## PIÈGES À ÉVITER

- ✓ Être imprécis dans le découpage analytique ;
- ✓ Imputer deux fois les mêmes charges sur un même axe analytique ;
- ✓ Confondre activité et produit (bien et service) ;
- ✓ Réaliser une mauvaise estimation des standards (comparatifs et prévisionnels) ou utiliser de mauvais standards ;
- ✓ Calculer le coût des produits ou des prestations en oubliant que ce sont les « décisions » des agents qui engendrent les coûts.



## À RETENIR

1. Deux modèles principaux de système de comptabilité analytique en coûts complets (sections homogènes et ABC) qui diffèrent par l'ossature analytique support (respectivement par centres d'analyse et par activités). Cf. supra 2.5.
2. Des modèles de calcul de coûts spécifiques dont l'utilisation répond à des objectifs d'analyse différents : amélioration de la préparation budgétaire, évaluation d'un montant de subvention, comparaison de structures, calcul d'un seuil de rentabilité, etc.



## VOIR

- Fiche n°12 : La comptabilité analytique par activités**
- Fiche n°13 : La comptabilité analytique en sections homogènes**
- Fiche n°14 : L'analyse des coûts calculés**
- Fiche n°15 : L'analyse des écarts et le budget flexible**
- Fiche n°16 : La méthode de la contribution**

## 3.2 LES CRITÈRES DE CHOIX D'UN MODÈLE DE COMPTABILITÉ ANALYTIQUE

La comptabilité analytique doit être au service d'objectifs définis par la direction de l'établissement. Les modèles possibles de comptabilité analytique sont eux-mêmes plus particulièrement adaptés à certains objectifs. Il convient surtout de rechercher l'adaptation optimale de différents modèles aux caractéristiques propres de l'établissement.



Le choix d'un modèle de comptabilité analytique (en sections homogènes, méthode ABC, coûts partiels ou en termes d'analyses d'écart) est fondamental dans la mesure où il détermine les règles et options comptables appliquées pour le calcul des coûts. Eu égard aux éléments retenus pour la structuration du système analytique et aux objectifs fixés, il convient, sur la base d'une grille de lecture, de s'interroger pour déterminer la méthode la plus adaptée à l'établissement :

	TYPE DE MÉTHODE UTILISÉE			
	SECTIONS HOMOGENES	MÉTHODE ABC	COÛTS PARTIELS	ANALYSES D'ÉCARTS
<b>OBJECTIFS GÉNÉRAUX</b>	Connaissance des coûts des structures	Connaissance de la valeur des activités et des processus	Estimation de la pérennité d'une activité	Compréhension des comportements de coûts
<b>CRITÈRES POLITIQUES ET STRATÉGIQUES</b>				
Choix de développer une UFR, une discipline	X	XX	XXX	XX
Logique de communication	XXX	XX	X	XX
Partenariats		XX	XX	
Externalisation	X	XXX	XX	
<b>CHOIX QUI RELÈVENT DE LA STRUCTURE</b>				
Monodisciplinaire		XXX	XX	XX
Pluridisciplinaire	XXX			XXX
Poids recherche/formation	XX	XXX		
<b>CRITÈRES ÉCONOMICO-FINANCIERS</b>				
Souci d'autofinancement	X	X	XXX	XX
Souci de tarification	XXX	X	XXX	X
Souci de rentabilité	X	X	XXX	XX
Compte d'exploitation	X	XX	XXX	XXX
<b>CRITÈRES SOCIOLOGIQUES ET DE RÉSISTANCES INTERNES</b>				
Capacité à accepter un nouveau système	X	XXX	X	XX
Capacité à remettre en cause les systèmes existants	X	XX	XX	XX
Expériences antérieures délicates	X	XX	X	XXX
<b>CRITÈRES D'ÉTAT DU SYSTÈME D'INFORMATION</b>				
Existence de SI structuré	XXX	XXX	X	XX
Permanence et rythme de renseignement	XX fréquent	XX fréquent	X ponctuel	XXX régulier
État d'intégration des SI	fort	très fort et spécifique	moyen requête	simple

**X** : méthode ne permettent pas ou peu à d'atteindre l'objectif ;  
**XX** : méthode permettant d'atteindre partiellement l'objectif ;  
**XXX** : méthode permettant d'atteindre complètement l'objectif ;

**Fond orange** : zoom sur la méthode idéale en fonction de l'objectif ;  
**Autres précisions** : complètent ou remplacent la classification par croix.



## QUE FAIRE ?

- ✓ Au sein du groupe de travail constitué pour les besoins du développement de la comptabilité analytique de l'établissement, établir les objectifs de la démarche et un **bilan coût/avantage** ;
- ✓ Élaborer un **état des lieux** rapide de l'établissement, en fonction de son projet, de ses caractéristiques propres, de l'**acceptation pressentie** de la démarche et de l'état des systèmes d'information ;
- ✓ Présenter au groupe l'état des lieux et les modèles possibles, en indiquant le modèle a priori pressenti, et laisser émerger les préférences sans forcément trancher trop rapidement sur une méthode ;
- ✓ Éventuellement, lancer des **expérimentations des méthodes sur des périmètres réduits** pour tester les méthodes quant à leurs résultats et faisabilité matérielle ;
- ✓ Une fois les méthodes présentées, voire testées, **faire prendre position** au groupe sur la méthode à retenir (résultat d'une démarche collégiale).



## PIÈGES À ÉVITER

- ✓ Choisir un modèle de comptabilité analytique trop rapidement ou sans consulter les acteurs qui auront à le faire fonctionner ;
- ✓ Choisir un modèle sans une bonne explicitation des objectifs fixés ;
- ✓ Choisir un modèle qui ne pourra pas vivre à moyen terme ou qui ne pourra pas évoluer ;
- ✓ Sur estimer les capacités de l'établissement à procéder au déploiement d'une démarche de comptabilité analytique, si des difficultés en terme de disponibilités de l'information ont été clairement repérées, sans que celles-ci puissent être résolues ou traitées correctement.



## À RETENIR

1. Les différents modèles de comptabilité analytique ont des spécificités et des impératifs propres.
2. Le choix d'un modèle est sous-tendu par les objectifs assignés à la comptabilité analytique mais aussi par l'environnement dans lequel on souhaite l'implanter.
3. Le choix d'un modèle doit être objet de discussions et émaner d'un groupe représentatif des acteurs concernés.



## VOIR

Fiche n°1 : Objectifs et champs de la comptabilité analytique

### 3.3 LA DÉFINITION DU PÉRIMÈTRE DES CHARGES ET DES PRODUITS

Le périmètre des charges et des produits a pour but de délimiter l'ensemble des données comptables (budgétaires et extra budgétaires) utilisé lors du déversement des calculs analytiques. Bien choisir son périmètre et ses objectifs permet de mieux maîtriser les actions correctives, d'envisager l'ensemble des ressources réellement nécessaires à la production des biens et services, et de rendre comparable la structure des coûts entre EPSCP.



**LES CHARGES  
ET PRODUITS  
DE LA COMPTABILITÉ  
GÉNÉRALE  
À PRENDRE  
EN COMPTE**

**Les charges**

- les **charges incorporables** : les comptes de classe 6 de la comptabilité générale (sauf non incorporables) ;
- les **charges supplétives**, à intégrer au périmètre des charges : valorisation du coût de location d'un bâtiment mis à disposition gratuitement par l'État, prise en compte du coût du personnel payé par l'État, etc. ;
- les **charges calculées**, à retraiter puis à intégrer au périmètre des charges si nécessaire (dotations aux amortissements). Les charges de structure et de personnel peuvent faire l'objet de coûts harmonisés ou de coût moyen ;
- les **charges non incorporables** sont à **exclure du périmètre des charges** : les charges exceptionnelles, éventuellement les frais financiers, certains amortissements qui ne traduisent pas des ressources consommées par les services ou les processus.

**Les produits**

- les produits incorporables : les comptes de classe 7 (sauf non incorporables) ;
- les produits extra-budgétaires (cf. fiche 12) ;
- les produits non incorporables, à exclure du périmètre des produits : produits exceptionnels, éventuellement les produits financiers et les reprises sur amortissements et provisions (RAP) ;
- les produits « déductibles » doivent être isolés de l'ensemble des produits pour être déduits ultérieurement des charges (ex : remboursement CNASEA de charges de salariés pour des emplois aidés).

**DÉFINITION  
DU PÉRIMÈTRE  
EN FONCTION  
DES OBJETS DE CÔÛT**

- Si on veut procéder à l'analyse d'un coût spécifique, par exemple le coût des activités industrielles et commerciales (analyse de coût partiel), il faut définir le périmètre des charges et des produits à prendre en compte.
- Ce périmètre des charges et des produits se délimite en fonction du choix des objets de coût, par exemple, les activités industrielles et commerciales ainsi que de la finesse des résultats de coût souhaitée.
- La question de l'intégration des charges de structure (coût des services centraux et communs notamment) au périmètre des charges se pose souvent lors du choix de ce périmètre.

**LA PRISE  
EN COMPTE DE  
LA TEMPORALITÉ**

- La question de la temporalité de la comptabilité analytique se pose particulièrement aux EPSCP dans la mesure où l'année universitaire ne coïncide pas avec l'exercice budgétaire et comptable.
- Si l'année universitaire est choisie comme référence, le rattachement des charges et des produits se fera par la mise en place de règles précises permettant de « superposer » les exercices budgétaires.



## QUE FAIRE?

Pour la mise en place d'un système de comptabilité analytique :

- ✓ Repérer, au sein du budget, les charges non incorporables et les exclure ;
- ✓ Lister les charges supplétives ;
- ✓ Éventuellement, retraiter certaines charges. Par exemple, intégrer le coût moyen des maîtres de conférence ;
- ✓ Soustraire les produits déductibles des charges concernées.

Pour une analyse en coûts partiels :

- ✓ Recenser les charges directes par rapport aux objets de coûts choisis ;
- ✓ Préparer et évaluer les charges indirectes et les calculer.

Dans tous les cas :

- ✓ S'assurer de la cohérence des périmètres des charges et des produits, notamment quand ils intègrent des données extra budgétaires ;
- ✓ Formaliser le contenu du périmètre de charges choisi dans un document clairement identifié.



## PIÈGES À ÉVITER

- ✓ Conserver in extenso le budget sans rechercher à comprendre et à identifier les ressources réellement incorporées et consommées dans les processus ;
- ✓ Accepter des approximations dans le retraitement des charges pour rendre moins complexes les calculs ;
- ✓ Oublier de « conserver » les charges non incorporées dans des comptes d'attente ou de retraitement.



## À RETENIR

1. Le périmètre des charges consiste à sélectionner l'ensemble des charges (brutes ou calculées) qui vont concourir, sur un plan analytique, à la formation des coûts. Le même raisonnement doit être suivi s'agissant des produits. La différence des deux permet de déterminer le résultat analytique.
2. Le périmètre des charges et des produits de la comptabilité analytique diffère de celui de la comptabilité générale (écarts d'incorporation).
3. La définition du périmètre des charges est plus problématique dans une analyse en coûts partiels.



## VOIR

Fiche n°6 : La définition du périmètre de charges

Fiche n°7 : La définition des prix et d'un périmètre de recettes

## 3.4 LES RECETTES ET LES PRESTATIONS

La comparaison, par objet de coût, des recettes aux charges calculées est un exercice intéressant, souvent pertinent, mais délicat à entreprendre. L'interprétation des résultats, comme le recensement et l'affectation des recettes à des composantes ou à des prestations offertes par les EPSCP doivent être menés avec prudence pour éviter les effets de chapelle et d'appropriation des résultats.



L'un des objectifs de la comptabilité analytique dans le secteur public, nous l'avons vu (cf. supra 3.1), est d'envisager la « rentabilité » différentielle de prestations offertes, ou plus simplement, de s'assurer de l'équilibre budgétaire entre l'ensemble des moyens à disposition et les charges consacrées à une activité<sup>1</sup>.

Cet exercice est également tentant dans le cas des EPSCP et ceci quel que soit le modèle de comptabilité analytique retenu. En effet, les promoteurs de la comptabilité analytique publique ont sans doute trop tendance à se focaliser sur le retraitement des charges au détriment d'une valorisation « au plus juste » des recettes et de leur répartition, dans un second temps, tant sur des centres d'analyses, que des activités ou des produits (diplôme, programme de recherche).

- ✓ Il est vrai cependant que les principes de la comptabilité publique, et en particulier ceux d'universalité et de spécialité, associés à la règle du « produit brut » insistent sur la notion « d'unité de caisse » et de non affectation des recettes à des dépenses. Cette première difficulté se cumule pour les EPSCP avec une seconde qui réside dans le mode de financement même des établissements.
- ✓ Parmi les recettes du chapitre 74 des universités par exemple, les subventions cumulées de l'État (55% environ) et des collectivités territoriales (8 à 10%) correspondent à près des deux tiers du financement des établissements. Les recettes plus « directes » constituent une part, certes importante, mais résiduelle du financement :
  - les droits d'inscription universitaires : 11 à 13 % ;
  - les prestations « recherche » : 4 à 5 % ;
  - la taxe d'apprentissage (affectable à des centres d'analyse assurant des formations professionnalisantes) : 4 à 5 % ;
  - les prestations de formation continue : 5 % ;
  - les ressources affectées : 3 à 5 % ;
  - les autres produits et prestations de services : jusqu'à 10 %.

La question du calcul du montant de la subvention globale de fonctionnement allouée par l'État est donc au cœur de la problématique. Celle-ci est affectée, jusqu'à présent, aux établissements sur la base de critères dénommés « SAN REMO », en déconnexion partielle avec l'analyse des ressources propres des structures.

D'autre part, les pratiques des EPSCP sont également très différentes en ce qui concerne « l'affectation » en interne de cette subvention. Certains conservent les critères SAN REMO pour attribuer à chaque composante le montant global de la subvention. D'autres retiennent des critères propres qui permettent de présenter des équilibres, ou déséquilibres, de charges/ressources par composante en fonction du découpage spécifique de l'établissement.

Dans les deux cas, le risque ou le biais est que les composantes ont tendance à se considérer comme « propriétaires » de la part de subvention ainsi calculée qui leur est octroyée.

1. Voir également à ce sujet la fiche n°7 du *Recueil des fiches techniques et méthodologiques*.



## CARACTÉRISTIQUES

Toutefois, la prise en compte des recettes et leur affectation à des centres d'analyse, activités, niveaux, ou tout autre objet de coût, peut constituer une « piste de réflexion pertinente » pour la direction afin par exemple :

- d'identifier les effets de « subventionnement croisé » en activité ou diplôme ;
- d'anticiper les charges induites, l'effort d'investissement et la capacité d'autofinancement, par la création d'un nouveau diplôme ou l'ouverture d'une nouvelle filière ;
- de responsabiliser les acteurs, enseignants-chercheurs, sur le besoin en crédit induit par leur activité, en terme de financement socialisé et mutualisé ;
- de s'interroger sur le maintien de diplôme ou d'activité aux coûts particulièrement élevés ;
- de « rétribuer » l'effort de certaines composantes ou équipes dans leur démarche de recherche de financement propre (contact d'entreprise pour bénéficier de la taxe d'apprentissage, obtention de contrat de recherche, financement externe de la formation continue, valorisation marchande de la recherche, organisation de manifestation et colloques payants...).

Repenser l'affectation des recettes est donc un exercice essentiel, même s'il se heurte aux contraintes réglementaires et techniques. D'autant plus que certaines filières, en raison du grand nombre d'étudiants inscrits et du moindre coût de l'enseignement délivré, permettent de financer des disciplines ou des activités, moins fréquentées et plus consommatrice de ressources (notamment en terme d'amortissement associé à des matériels de haute technicité).

Le calcul d'équilibre analytique entre les charges budgétaires ventilées et les ressources « affectées » n'est donc pas impossible, même s'il demande beaucoup de prudence et d'explication en interne.

Une activité « non rentable » peut être totalement justifiée au regard :

- de la mission de service public ;
- de son intérêt intrinsèque ;
- de son image porteuse pour l'établissement (qualité des travaux et des publications des enseignants chercheurs) ;
- d'un critère socio-économique et d'offre géographique d'une discipline, etc.

Ce type d'analyse, dans une perspective historique, permet également de repérer le développement des activités et leurs effets induits dans une dimension économique-financière.



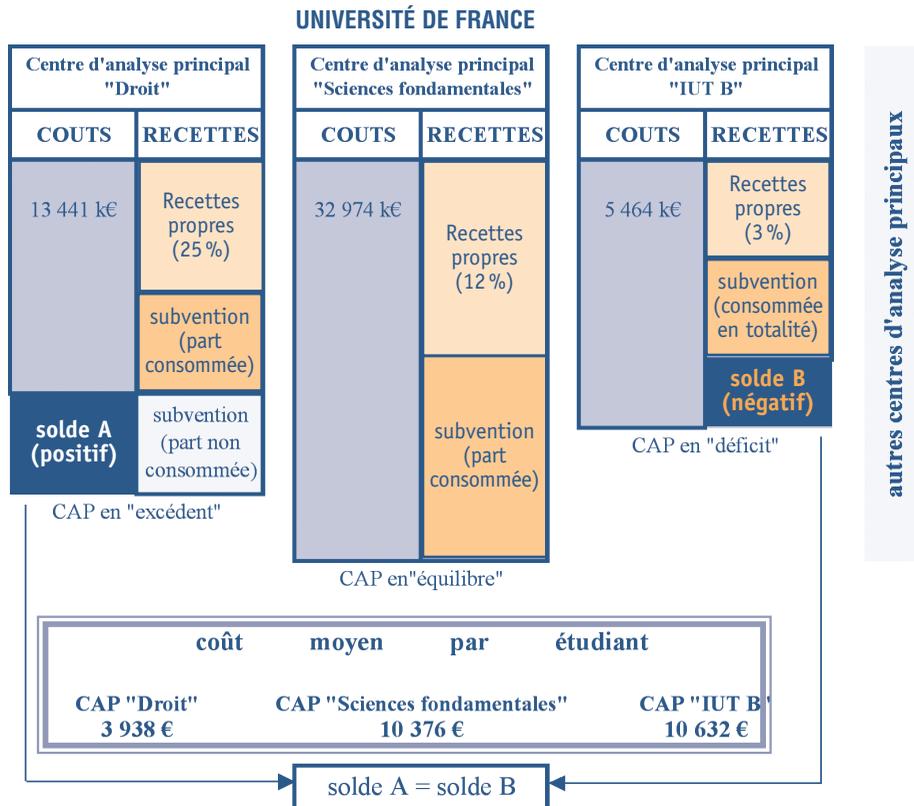
## QUE FAIRE?

La méthode consiste donc à :

1. calculer les coûts inhérents à chaque centre d'analyse auxiliaire et principal, ou à chaque activité incluse dans un processus ;
2. affecter les recettes directes, objectives et identifiables, à chaque entité :
  - droit d'insertion des étudiants ;
  - recettes et produits propres ;
  - taxe d'apprentissage ;
  - dons ;
  - subventions directes ;
  - recettes liées aux contrats de recherche.
3. privilégier l'affectation directe, au détriment d'une répartition en % des recettes autres que les subventions ;
4. calculer le ratio d'écart entre les coûts et les recettes directes ;
5. ventiler en complément, et si nécessaire, la subvention ;
6. analyser les soldes observés en prenant soin de :
  - les croiser avec les critères d'activité retenus (nombre d'étudiants inscrits, diplômes obtenus, publications, etc.) ;
  - prendre en compte le poids relatif des dépenses de personnels d'État (enseignement-chercheur et IATOSS).



À titre d'illustration, et en conformité avec les cas pédagogiques inclus dans ce guide, on pourrait considérer la situation suivante, dans le cadre de la mise en place d'une comptabilité en sections homogènes :



Dans cet exemple, le surcroît de recette (subvention plus recettes propres en droits d'inscription) du centre d'analyse principal (CAP) "Droit" (solde A) compense le solde négatif du CAP "IUT B" (solde B), tandis que le CAP "Sciences fondamentales" équilibre ses ressources et ses produits.

L'analyse des données issues de la comptabilité analytique permet de dépasser l'analyse budgétaire et d'identifier, dans une approche en coûts complets, les véritables centres d'analyse générateurs d'excédents ou de déficits. Une politique d'allocation budgétaire pourrait notamment s'appuyer utilement sur ces éléments.

Par ailleurs, la méthode peut être également retenue comme **aide à la décision lors de la création d'une nouvelle structure ou d'un nouveau diplôme**.

Dans cette situation, la méthode de comptabilité analytique se rapproche de l'analyse des choix d'investissement. Celle-ci tente de vérifier dans quelles conditions, et à quel terme, une activité peut couvrir les charges générées par sa création (investissement initial) et ses coûts d'exploitation courants.

Ce calcul s'effectue notamment à l'aide de la formule suivante qui consiste à soustraire du montant de l'investissement initial la somme, sur la durée du projet (depuis son démarrage : t = 1 jusqu'à son terme t = n pour le nombre d'années), des recettes propres annuelles diminuées des coûts annuels constatés<sup>2</sup> :

$$\text{Solde général} = I - \sum_{t=1}^n (R_t - C_t)$$

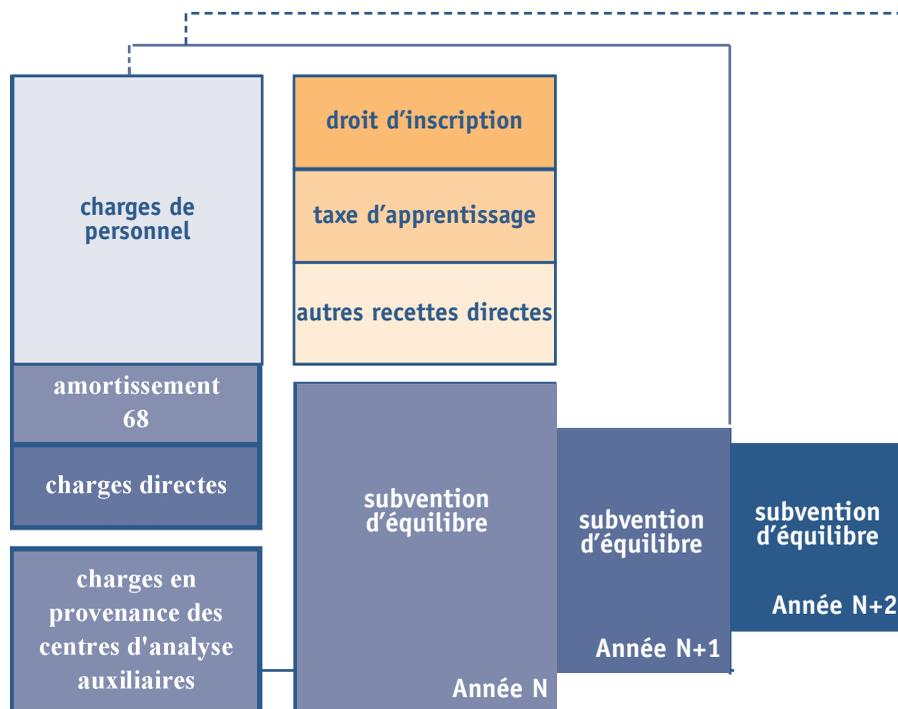
où I = investissement initial (ensemble des ressources allouées),  $R_t$  = recette propre annuelle,  $C_t$  = coûts constatés dans l'année et n = délai de retour sur investissement potentiel.

2. Un coefficient d'actualisation peut être appliqué pour affiner le modèle et ajuster les coûts dans le temps.



Dans ce cas, la comptabilité analytique permet de nourrir la réflexion en alimentant le « compte d'exploitation produit » à partir de coûts standards constatés (dans d'autres disciplines par exemple) et de la valorisation de ressources. La résultante est l'identification d'un solde de subvention global correspondant à la somme des soldes annuels calculés (au titre des exercices concernés de  $t = 1$  à  $t = n$ ) selon la formule indiquée ci-dessus. Cette approche peut être retenue par exemple pour la création d'un diplôme de niveau Master 2.

## QUE FAIRE ?



Un tel schéma appelle les commentaires suivants :

- ✓ L'intérêt de cette approche réside dans la dimension prospective de la recherche d'un équilibre optimal entre les coûts calculés et les recettes dans une analyse pluriannuelle.
- ✓ Dans une logique de rentabilité, il est nécessaire d'obtenir, à terme (nième exercice budgétaire), la couverture totale des charges annuelles par les recettes. On peut également chercher à réduire le « délai de retour » sur investissement en maximisant l'écart entre les recettes et les coûts. Dans le cas d'un EPSCP, il peut être particulièrement intéressant de rechercher le niveau acceptable de « financement socialisé » via les subventions d'équilibre versées par l'établissement de chaque composante ou autres objets de coûts.
- ✓ Ainsi, compte tenu de l'évaluation annuelle des coûts et de la montée en puissance de l'activité (ou « phase de croisière »), la direction de l'établissement pourra décider de moduler la subvention d'équilibre. Cette dernière peut également être conçue comme une réelle variable d'ajustement et non comme un pourcentage fixe de financement de la prestation. Ainsi, peut-il être demandé au responsable d'un nouveau Master d'améliorer la couverture des charges par des ressources plus élevées ou de ne pas descendre au dessous d'un taux « d'autofinancement » prédéterminé. C'est ce type de scénario qui est illustré dans le schéma figurant ci-dessus.



## PIÈGES À ÉVITER

- ✓ Considérer que les recettes comparées aux charges enregistrées et ventilées sur les objets de coûts correspondent véritablement aux résultats (produits) comptables de l'activité des composantes de l'EPSCP.
- ✓ Analyser les soldes comme autant de « déficit » ou de « bénéfice » au sens propre.
- ✓ Utiliser les critères SAN REMO pour déterminer en interne des enveloppes budgétaires censées correspondre à des recettes issues d'un raisonnement analytique et traduisant réellement la mise en œuvre des activités.
- ✓ Ne pas tenir compte des règles propres à la nomenclature M9 et à la comptabilité publique pour interpréter les résultats.
- ✓ Laisser unilatéralement les entités rechercher à maximiser leurs ressources propres au détriment d'une mutualisation des allocations budgétaires au sein des EPSCP.



## À RETENIR

1. Mettre en place un système d'information fiable permettant d'« individualiser » les recettes par composantes, niveaux et/ou activités, en un mot adapter les modalités d'enregistrement (saisie et codification) des recettes à la nomenclature analytique des objets de coûts.
2. Distinguer expressément les différentes natures de recettes : directes et affectables sans ambiguïtés à un objet de coût ; partagées entre plusieurs objets de coûts au regard de leur participation commune à la réalisation d'une prestation ; transversales (c'est-à-dire concernant l'ensemble des structures et entités de l'EPSCP).
3. Distinguer les recettes affectables à une composante et/ou une activité (processus ABC) de celles affectables à une prestation (diplôme) ou un produit (contrat de recherche, ouvrage édité...).
4. Calculer les soldes dans une logique de mutualisation des « résultats ».
5. Utiliser les « équilibres » dans une logique prospective et stratégique pour envisager le développement ou l'arrêt de certaines activités.



## VOIR

Fiche n°7 : La définition des prix et d'un périmètre de recettes

## QUATRIÈME PARTIE

# LA MÉCANIQUE ANALYTIQUE DE LA MÉTHODE PAR ACTIVITÉS

**A**u regard des outils d'aide à la décision dont les EPSCP souhaitent se doter, et de la promotion d'un pilotage de l'enseignement supérieur et de recherche par la performance, en particulier dans le cadre de la mise en œuvre de la LOLF, la méthode par activités apporte de nombreux éléments en adéquation avec ces demandes. Dans ce paysage, il appartient bien évidemment à chaque établissement de définir notamment les objectifs qu'il assigne à son système analytique ainsi que les objets de coûts qu'il entend calculer.

Les développements afférents à chacun des chapitres 4.1 à 4.5 entretiennent un lien direct avec une illustration chiffrée de leur mise en œuvre, dont les données chiffrées émanent d'un EPSCP. L'illustration retenue repose sur un choix de processus, d'activités et d'inducteurs en phase avec les missions des EPSCP. D'autres choix peuvent bien entendu être effectués notamment pour tenir compte de réalités différentes, de choix d'organisation distincts voire de données disponibles différentes.

C'est bien, là aussi, la démarche qu'il s'agit d'appréhender. Certes, un découpage distinct peut parfaitement s'avérer nécessaire mais sa mise en place ne rend pas inopérants les éléments de méthode exposés ci-après.

La répartition des temps agents (enseignants, chercheurs et IATOSS) a été opérée sur les premiers travaux initiés par un EPSCP.

## 4.1 LA SÉLECTION DES ACTIVITÉS

Dans la méthode par activités (dite méthode ABC pour *Activity Based Costing*), la sélection des activités constitue la clé de voûte du modèle. Bien choisir les activités lors de la mise en œuvre de cette méthode, est donc l'étape essentielle de la démarche. Il faut également veiller à ce que les informations concernant les activités puissent être, sans trop de difficultés, recueillies et imputées via les systèmes d'informations existants.



La comptabilité analytique par activités consiste à répartir l'ensemble des charges sur des objets de coûts, c'est-à-dire sur les éléments dont on cherche à connaître le coût, en s'appuyant sur l'accomplissement des missions de l'établissement. De fait, dans la méthode ABC, deux notions sont essentielles : la **notion d'activité** et la **notion de processus**, toutes deux étroitement liées.

Une activité représente un **ensemble de tâches** et décrit la réalisation de tout ou partie d'une mission d'une entité de l'établissement ou de l'établissement lui-même.

Un processus est un **ensemble d'activités** qui en se combinant entre elles fournissent un produit matériel ou immatériel.

Au sein d'un établissement, on peut, par exemple, isoler un « Processus Formation » qui regroupera les activités suivantes :

- diffuser l'information sur les programmes ;
- informer, accueillir et orienter l'étudiant ;
- recruter et procéder aux inscriptions administratives et pédagogiques ;
- réaliser les enseignements et accompagner l'étudiant dans son appropriation des savoirs et des compétences ;
- accompagner l'étudiant : soutien pédagogique, tutorat, conseil, orientation ;
- favoriser la mobilité internationale et promouvoir l'établissement à l'étranger ;
- évaluer les étudiants (ou les apprenants) ;
- s'auto-évaluer (évaluer les formations et suivre les cohortes d'étudiants).

La comptabilité analytique par activités suppose donc un **découpage transversal** de la structure en fonction des processus et des activités (aussi bien opérationnels que supports). Ce découpage en processus et en activités relève d'un choix visant à rendre compte de la réalisation des missions analysées comme fondamentales au sein de l'établissement.

Il faut d'ailleurs souligner que la structuration financière du budget de gestion qui vient d'être redéfinie dans le cadre de la mise en œuvre de la LOLF au sein des EPSCP suit la même logique que celle de la méthode par activités. En effet, le ministère en charge de l'enseignement supérieur et de la recherche a décliné le contenu des actions LOLF en s'appuyant sur un descriptif des activités concourant à leur réalisation.

De ce fait, le découpage en processus et activités proposé, sous la forme d'une grille, par le groupe de travail et décrit ci-après (cf. infra focus du présent point et focus du point 4.3) se recoupe assez largement avec le descriptif effectué par le ministère, notamment dans le document de la DES du 26 août 2005 intitulé *LA RÉPARTITION DES MOYENS DES OPÉRATEURS PAR DESTINATION EN COHÉRENCE AVEC LA STRUCTURE DES PROGRAMMES FINANCEURS DE L'ÉTAT*, même si les objectifs qui s'y attachent se distinguent.

S'agissant de la LOLF, le découpage demandé se situe fort logiquement à un niveau assez global puisque son objet est d'informer le Parlement. Quant à la grille des processus et activités, le groupe de travail s'est d'abord intéressé aux informations utiles à un établissement pour comprendre et analyser ses activités. Il s'agit donc dans cette dernière optique de posséder des éléments d'information utiles à la gestion interne de l'établissement. Cependant, et ce point est tout particulièrement à souligner, en satisfaisant aux besoins internes il est tout à fait aisé de répondre aux demandes des partenaires extérieurs et notamment à ceux de l'État dans le cadre de la LOLF. Cette dernière remarque fait l'objet de développement dans le cadre du focus au 4.4.



- ✓ La définition de la liste des processus et des activités doit se faire avec des représentants des différentes entités de l'établissement, afin de s'assurer que ces processus et activités couvrent l'ensemble de ses missions ;
- ✓ Avec les processus et les activités, c'est également le périmètre de charges et produits incorporables qui doit être défini ;
- ✓ La liste des processus et des activités doit être établie en fonction des **missions** considérées par l'établissement comme **prioritaires**, afin que les processus et activités retenues aient un sens clair pour le pilotage ;
- ✓ Les activités doivent être décrites par des verbes, ceci afin de les formaliser de façon homogène et opérationnelle ;
- ✓ Une fois les activités retenues, il faut distinguer celles qui constituent des activités « finales » (en lien direct avec la prestation offerte et la mission) de celles qui correspondent à des activités support.

Le processus « Formation » déjà présenté peut être décliné en activités, elles-mêmes distinguées selon leur caractère support (permettant le bon fonctionnement de la structure) ou final (contribuant directement à la délivrance de la prestation finale) :

PROCESSUS	ACTIVITÉS FINALES	ACTIVITÉS SUPPORT
<b>FORMATION (SCOLARITÉ)</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Réaliser les enseignements</li><li>• Valider les enseignements</li><li>• Évaluer les formations</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Informer, accueillir et orienter l'étudiant</li><li>• Recruter et procéder aux inscriptions administratives</li><li>• Favoriser la mobilité internationale et promouvoir l'établissement à l'étranger</li></ul>

La même présentation peut être réalisée pour le processus Recherche :

PROCESSUS	ACTIVITÉS FINALES	ACTIVITÉS SUPPORT
<b>RECHERCHE</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Réaliser les programmes et les contrats</li><li>• Valorisation scientifique de la recherche</li><li>• Évaluer la recherche</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Rechercher les partenariats et obtenir les contrats et les financements</li><li>• Constituer des équipes et des laboratoires</li></ul>

La définition des activités et des processus doit s'opérer en étant particulièrement vigilant quant aux modalités concrètes d'imputations des charges et produits aux activités et processus retenus.



## PIÈGES À ÉVITER

- ✓ Définir la liste des processus et activités « en chambre », sans une consultation des personnes qui ont la connaissance concrète de la réalisation de ces activités ;
- ✓ Définir des activités trop grossières ou au contraire, entrer dans un niveau de détail excessif ;
- ✓ Ne pas se préoccuper des modalités concrètes des imputations des charges et produits sur les activités définies.



## À RETENIR

1. L'activité doit être circonscrite en fonction de son adéquation avec des métiers, la réalisation des missions de l'entité ou la réalisation de fonctions administratives et/ou logistiques. Les activités sont en général reliées entre elles dans une logique de processus.
2. Les activités retenues doivent rendre compte de l'ensemble des missions de l'établissement, leur degré de finesse étant fonction d'un arbitrage entre le besoin de connaissance des coûts (qui peut être plus ou moins nécessaire selon les activités) et les difficultés techniques d'imputation qui en découlent.
3. Les temps de travail consacrés aux différentes activités supports doivent être mesurés et valorisés afin de pouvoir les répartir rationnellement sur toutes les activités concernées. La mesure ne peut s'effectuer que par le biais d'enquêtes réalisées auprès des intéressés si nécessaires validées par les responsables des personnels (directeur d'UFR, chefs de services).



## VOIR

Fiche n°9 : La notion d'activité

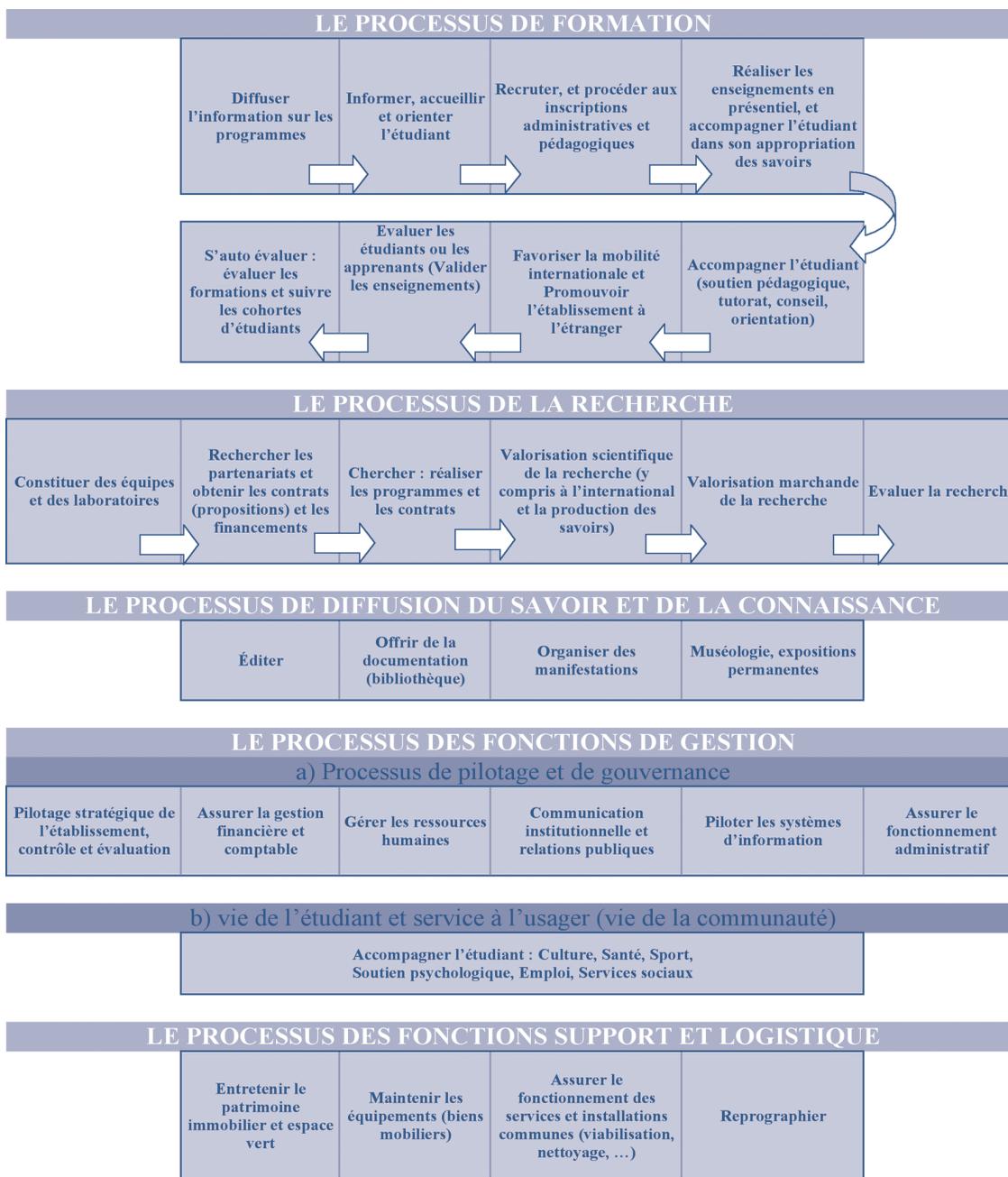
Fiche n°12 : La comptabilité analytique par activités



## UN PREMIER CHOIX D'ACTIVITÉS

Le groupe de travail constitué de représentants d'établissements et piloté par l'AMUE a mis au point la grille d'activités suivante. Il s'agit d'une proposition d'identification des processus et activités réalisés au sein d'un EPSCP.

Il appartient à tout établissement qui souhaite mettre en œuvre la méthode de comptabilité analytique par activités de mener sa propre réflexion, cette grille lui offrant une base susceptible d'éclairer ses choix.



## 4.2 LA DÉFINITION DU PÉRIMÈTRE DE CHARGES

Après la définition des activités et processus, la seconde étape consiste à identifier les charges qui vont concourir à la formation des coûts qui doivent être calculés. Les éléments relatifs à cette phase n'appellent sur un plan pratique pas de commentaires sensiblement complémentaires au regard des éléments figurant supra au 3.3 *LA DÉFINITION DU PÉRIMÈTRE DES CHARGES ET DES PRODUITS*. Compte tenu de la composition actuelle du budget des EPSCP, la question du périmètre de charges est d'une acuité particulière. Il s'agit essentiellement de déterminer les charges à intégrer et les charges à exclure du calcul analytique.



### CARACTÉRISTIQUES

#### CHARGES INCORPORABLES

- ✓ Il s'agit des opérations enregistrées dans la section de fonctionnement c'est-à-dire des charges qui ont vocation à être consommées dans l'exercice et/ou à maintenir les éléments d'actif dans un état normal d'utilisation. Est donc concerné, l'ensemble des sommes enregistrées sur les comptes de la classe 6.
- ✓ Les biens immobiliers corporels ou incorporels sont pour leur part pris en compte par le biais des dotations aux amortissements et aux provisions.

#### CHARGES NON INCORPORABLES

- ✓ Ces charges ne font pas sens en comptabilité analytique parce qu'elles présentent un caractère exceptionnel ou sans rapport avec l'exploitation normale et doivent donc être exclues du calcul analytique. Ce choix relève de la compétence de l'établissement.
- ✓ En d'autres termes, ces charges budgétaires n'ont pas à être incorporées puisqu'elles ne traduisent pas une consommation de ressources par un centre d'analyse ou un produit d'une part et ne présentent pas un caractère pérenne d'autre part.
- ✓ Pour les EPSCP, on peut, à titre d'exemple, considérer que les charges financières, les charges exceptionnelles ainsi que les prestations internes sont non incorporables.

#### CHARGES SUPPLÉTIVES

- ✓ L'accomplissement des activités se réalise à l'aide de ressources qui ne constituent pas des charges pour l'établissement puisque les moyens ne figurent pas dans son budget.
- ✓ Elles sont constituées essentiellement des charges de personnel titulaire d'un emploi de la fonction publique, ou des personnels mis à disposition (par des collectivités publiques ou des associations par exemple) et du patrimoine immobilier également mis à disposition.
- ✓ Il s'agit cette fois d'ajouter ces ressources aux charges budgétaires dans le but de traduire la réalité des coûts. En outre, effectuer un calcul parallèle sans le retraitement permet de comparer in fine les différences de valorisation.



## QUE FAIRE ?

La sélection des charges incorporables, non incorporables, comme des charges supplétives, impose un travail collégial avec les responsables de la gestion budgétaire de l'établissement.

On développera une analyse pluriannuelle et on s'assurera du non rattachement de la charge à un objet de coût particulier pour les charges non incorporables.

Le réalisme prime en ce qui concerne les charges supplétives. Il s'agit de recenser avec exactitude des charges inscrites sur d'autres budgets (personnel de la fonction publique) et de valoriser sur la base de critères objectifs et justifiables des charges non inscrites budgétairement (mise à disposition de locaux sur la base d'un loyer réel, valorisation financière du temps d'agents bénévoles, etc.).

Le calcul analytique peut être réalisé avec et sans ces retraitements. Il est nécessaire de distinguer le coût budgétaire apparent de l'activité, du volume et du montant des ressources qu'elle a réellement consommées.

Un compte analytique intitulé « charge à retraiter » ou « autre traitement comptable » doit être ouvert.

### BUDGET DE L'ÉTABLISSEMENT

**CHARGES  
INCORPORABLES**

**CHARGES  
NON INCORPORABLES**

**MOYENS CONSOMMÉS  
HORS BUDGET**

**CHARGES  
SUPPLÉTIVES**



## PIÈGES À ÉVITER

- ✓ Éluder la question de la réalité des ressources consommées ;
- ✓ Sous ou sur valoriser les charges supplétives ;
- ✓ Ne pas affecter des charges financières et/ou exceptionnelles correspondant à la mauvaise gestion d'un service (intérêt moratoire, honoraire lié à un contentieux particulier).



## À RETENIR

1. Prendre en compte les charges supplétives lorsqu'elles sont pleinement justifiées et réalistes au regard de l'activité de l'EPSCP.
2. Retraiter systématiquement les données budgétaires à partir du critère d'incorporation de la charge dans la production des biens et services.
3. Conserver un calcul sans retraitement pour comparer in fine les différences de valorisation des coûts après prise en compte des charges supplétives de l'EPSCP.



## VOIR

Fiche n°6 : La définition d'un périmètre de charges  
Fiche n°11 : Les modalités de retraitement des charges

## 4.3 LE CHOIX DES INDUCTEURS DE RESSOURCES ET D'ACTIVITÉS

La notion d'inducteur se distingue de celle d'indicateur. L'inducteur est la variable justifiant le coût ou le besoin d'une ressource et le « fait générateur » de la dépense. Dans une logique de justification au premier euro, c'est en quelque sorte le « déterminant » prioritaire de la dépense. L'inducteur de coût est utilisé dans le cadre du traitement des charges indirectes.



Après avoir déterminé la liste des activités (et donc des processus), il convient de choisir les inducteurs de ressources et d'activités. Ces inducteurs ont pour but de décrire :

- d'une part le fait générateur de la consommation de charges par l'activité ceci afin de déterminer le coût de l'activité : c'est l'inducteur de ressources ;
- d'autre part, le critère expliquant de quelle manière le coût de l'activité est lui même consommé pour la réalisation du produit fini appelé objet de coût : c'est l'inducteur d'activités.

**Un inducteur de ressources** est un **critère de répartition des ressources** (i.e. les charges) sur les activités. Par voie de conséquence, il permet de retraiter les charges détaillées dans le budget pour les affecter aux différentes activités retenues.

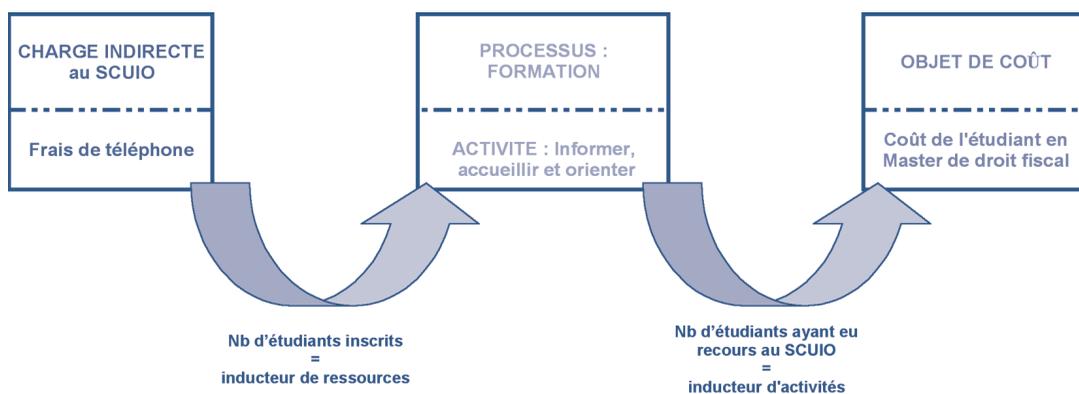
**Un inducteur d'activité** décrit, quant à lui, un **critère de ventilation du coût de l'activité** sur le produit fini dont on souhaite déterminer le coût. Un inducteur d'activité vient donc expliquer la consommation des coûts de l'activité par les produits d'un établissement.

L'identification des inducteurs de ressources et des inducteurs d'activités donne les éléments de compréhension des facteurs explicatifs de l'émergence et de la variation des coûts. Elle autorise ainsi une connaissance pertinente du « comportement des coûts » en fonction des actions entreprises.

Dans l'exemple qui figure ci-dessous, les données prises en compte sont les suivantes :

L'établissement souhaite connaître le coût de l'étudiant pour chacun des grades universitaires (licence, master, doctorat) :

- l'**objet de coût** (ce que l'établissement souhaite mesurer) est ici le **coût de l'étudiant en master de droit fiscal** ;
- cet objet de coût fait partie du **processus « Formation »** et en son sein de l'activité « **Informier, accueillir et orienter** » ;
- la **charge indirecte** à traiter correspond aux **frais de téléphone** enregistrés par le service commun universitaire d'information et d'orientation (SCUIO).



inducteur de ressources

La charge de téléphone sera répartie sur l'activité "Informier, accueillir et orienter" de chaque diplôme, puisque l'objet de coût porte sur le coût des diplômes.

inducteur d'activités

Le coût de l'activité obtenu par addition des différentes charges sera par la suite affecté au coût du diplôme en fonction du Nb d'étudiants ayant eu recours aux services du SCUIO



Les inducteurs de ressources et d'activités, comme les activités, sont le fruit d'un **choix de l'établissement** lui permettant de connaître ses coûts en fonction des éléments d'analyse dont il souhaite disposer pour sa gestion. Dans ce cadre, la réflexion et la détermination des inducteurs de ressources et d'activités s'engagent consécutivement à la détermination des activités.

Une fois les activités définies, l'exercice consiste à se demander quel est le critère qui génère la consommation de ressources mises en œuvre pour la réalisation de l'activité. Ainsi au sein du processus formation, on peut identifier l'activité « Diffuser l'information sur les programmes », les ressources seront consommées en fonction du nombre de diplômés et de formations sur lesquelles une information sera octroyée. Pour cette même activité, son coût sera directement fonction du nombre de documents qui seront diffusés ou envoyés : l'inducteur de l'activité sera donc le nombre de documents diffusés ou envoyés, inducteur qui permettra d'affecter les coûts engagés sur l'activité.

Le tableau ci-dessous décrit une décomposition **possible** et **indicative** du processus Formation, en activités et pour chacune d'elles les inducteurs de ressources et d'activités qu'il est **possible** d'identifier (il est donc parfaitement envisageable d'en définir d'autres, considérés comme plus pertinents).

QUE FAIRE?

INDUCTEURS DE RESSOURCES	ACTIVITÉS REGROUPÉES AU SEIN D'UN PROCESSUS	INDUCTEURS D'ACTIVITÉS
<b>LE PROCESSUS DE FORMATION</b>		
Nb de diplômés et de formations	<b>Diffuser l'information sur les programmes</b>	Nb de documents envoyés/diffusés
Nb d'étudiants inscrits	<b>Informé, accueillir et orienter l'étudiant</b>	Nb d'étudiants ayant eu recours au SCUIO
Nb de dossiers de candidatures retirés (y compris VAE)	<b>Recruter et procéder aux inscriptions administratives et pédagogiques</b>	Nb de dossiers d'inscription par parcours de formation, par grade
Nb de diplômés et de formations et Nb moyen d'étudiants par diplôme Nb d'étudiants inscrits	<b>Réaliser les enseignements en présentiel et accompagner l'étudiant dans son appropriation des savoirs et compétences</b>	Nb d'heures d'enseignement Nb d'heures consacrées à l'accompagnement
Nb d'étudiants inscrits par formation	<b>Accompagner l'étudiant (soutien pédagogique, tutorat, conseil, orientation)</b>	Nb d'étudiants ayant eu recours à l'équipe de formation (à défaut au SCUIO)
Nb accords de coopération et conventions Nb échange d'enseignants et d'étudiants (entrants/sortants) Nb d'étudiants étrangers : mobilité LMD	<b>Favoriser la mobilité internationale et Promouvoir l'établissement à l'étranger</b>	Nb de cohabilitations Nb de stages
Nb d'UE faisant l'objet d'une sanction semestrielle	<b>Évaluer les étudiants ou les apprenants (valider les enseignements)</b>	Nb d'étudiants admis par diplôme et nb de présents aux examens
Nombre de formations évaluées Nb d'étudiants interrogés Durée de suivi des cohortes	<b>S'auto-évaluer : évaluer les formations et suivre les cohortes d'étudiants</b>	Nb admissibles/admis Taux d'employabilité



## PIÈGES À ÉVITER

- ✓ Choisir des inducteurs de ressources ou d'activités difficiles à recueillir, ou nécessitant de nouvelles démarches pour se les approprier ;
- ✓ Choisir des inducteurs de ressources ou de coûts difficilement mesurables ;
- ✓ Multiplier les inducteurs de coûts pour une même activité.



## À RETENIR

1. La définition des inducteurs de ressources et d'activités se fait dans la continuité et en accord avec la définition des activités (et des processus).
2. Les inducteurs de ressources comme d'activités permettent de décrire finement le comportement des coûts des activités qui ont été préalablement identifiées.
3. La détermination des inducteurs de ressources et d'activités relève d'un choix, auquel il faut procéder avec soin car il détermine ce qui pourra être mesuré et une partie du résultat de cette mesure. Ce choix ne peut donc se faire sans une connaissance approfondie des activités que les inducteurs doivent décrire aussi fidèlement que possible étant précisé qu'une certaine approximation existe nécessairement en ce domaine.



## VOIR

Fiche n° 8 : Unités d'œuvre et inducteurs de coût



## FOCUS 5

### LA GRILLE D'ACTIVITÉS

#### Objet de la grille des activités

Elle a pour but de lister la totalité des activités susceptibles d'être mobilisées pour l'offre de prestations des EPSCP et la connaissance des coûts. Ces activités sont regroupées au sein de processus : Formation, Recherche, Diffusion des savoirs, Gestion et Support et logistique. Autrement dit, sont distingués des processus qui se déclinent en activités.

Dans le cadre du calcul des coûts si les charges directes ne posent pas de difficultés quant à leur affectation sur les objets de coûts (processus, activité, bien ou opération dont on veut apprécier le coût), les charges indirectes, importantes dans les EPSCP, doivent être nécessairement retraitées. A cet égard, la détermination d'**inducteurs de coûts** permet d'une part de disposer de critères de répartition de ces charges et d'autre part de s'intéresser aux facteurs explicatifs de l'émergence et de la variation des coûts. Ainsi, il s'agit de dépasser le stade du simple calcul *ex abrupto* et d'alimenter au mieux la réflexion analytique et le système de contrôle de gestion de l'établissement. En effet, les inducteurs peuvent être repris dans les tableaux de bord.

Autrement dit, cette approche est indubitablement ambitieuse en ce qu'elle a pour objet d'offrir des éléments d'analyse plus fins que la ventilation des coûts sur des entités organiques et/ou comptables.

**Mode de lecture de la grille des activités**

La grille s'appuie sur la logique de la méthode par activités, ce qui signifie que les ressources (charges) sont consommées par des activités, lesquelles sont elles-mêmes consommées par la production du produit fini appelé objet de coût.

La colonne activités regroupe, de façon plus synthétique, les missions identifiées par le groupe de pilotage. Chaque processus est décomposé en activités élémentaires. Pour chaque processus et activités sont ensuite proposés des inducteurs de coût :

- les **inducteurs de ressources** correspondent aux critères qui permettent de répartir les ressources (charges) sur les activités. Ce sont donc des éléments qui justifient l'activité (ils constituent les déterminants de la dépense et permettent, au moyen de clés de répartition des charges de passer du budget à l'activité) ;
- les **inducteurs d'activités** correspondent aux critères qui permettent la ventilation du coût de l'activité sur l'objet de coût tel que défini ci-dessus. Ils expliquent la consommation des coûts de l'activité (éléments nécessaires à l'activité permettant, cette fois-ci, de passer de cette activité à l'objet de coût).

**Illustration du mode de lecture de la grille des activités**

Au sein du processus de formation, une activité consiste à « recruter et procéder aux inscriptions administratives et pédagogiques ». Son existence peut se justifier notamment en raison des inducteurs de ressources suivants : nombre de demandes de renseignements enregistrées ; nombre de dossiers de candidatures retirés. Ces critères permettent d'expliquer la variation du coût de l'activité.

<b>LA GRILLE D'ACTIVITÉS</b>			
<b>INDUCTEURS DE RESSOURCES</b> critères de ventilation des charges sur les activités	<b>ACTIVITÉS REGROUPÉES</b> AU SEIN D'UN PROCESSUS	<b>INDUCTEURS D'ACTIVITÉS</b> critères de ventilation du coût de l'activité	<b>SOURCE D'INFORMATION</b>
<b>LE PROCESSUS DE FORMATION</b>			
Nb de diplômes et de formations	<b>Diffuser l'information sur les programmes</b>	Nb de documents envoyés/diffusés	Équipe de formation, SCUIO
Nb d'étudiants inscrits	<b>Informier, accueillir et orienter l'étudiant</b>	Nb d'étudiants ayant eu recours au SCUIO	Équipe de formation, directeur des études, services scolarité, SCUIO
Nb de dossiers de candidatures retirés (y compris VAE)	<b>Recruter et procéder aux inscriptions administratives et pédagogiques</b>	Nb de dossiers d'inscription par parcours de formation, par grade	Équipe de formation, services scolarité
Nb de diplômes et de formations et Nb moyen d'étudiants par diplôme - Nb d'étudiants inscrits	<b>Réaliser les enseignements en présentiel</b> et accompagner l'étudiant dans son appropriation des savoirs	Nb d'heures d'enseignement Nb d'heures consacrées à l'accompagnement	Enseignants-chercheurs : enquête temps Logiciel de scolarité + heures complémentaires
Nb d'étudiants inscrits par formation	<b>Accompagner l'étudiant</b> (soutien pédagogique, tutorat, orientation)	Nb d'étudiants ayant eu recours à l'équipe de formation (à défaut au SCUIO)	Enseignants-chercheurs : enquête temps Équipe de formation
Nb accords de coopération et conventions - Nb échanges d'enseignants et d'étudiants (entrants / sortants) - Nb d'étudiants étrangers : mobilité LMD	<b>Favoriser la mobilité internationale</b> et promouvoir l'établissement à l'étranger	Nb de cohabilitations Nb de stages	Services scolarité, directeur des études, services RI
Nb d'UE faisant l'objet d'une sanction semestrielle	<b>Évaluer les étudiants ou les apprenants</b> (Valider les enseignements)	Nb d'étudiants admis par diplôme et Nb de présents aux examens	Logiciel de scolarité. Services scolarité
Nombre de formations interrogées - Durée de suivi évaluées - Nb d'étudiants des cohortes	<b>S'auto-évaluer : évaluer les formations et suivre les cohortes d'étudiants</b>	Nb admissibles/admis Taux d'employabilité	Observatoire Services scolarité



INDUCTEURS DE RESSOURCES	ACTIVITÉS REGROUPEES AU SEIN D'UN PROCESSUS	INDUCTEURS D'ACTIVITÉS	SOURCE D'INFORMATION
<b>LE PROCESSUS DE LA RECHERCHE</b>			
Nb d'heures réunion	<b>Constituer des équipes et des laboratoires</b> (importante mais difficilement mesurable)	Nb d'équipes, d'UMR et équipe d'accueil	Service de la recherche
Nb de réponse à des appels d'offres, à des appels à projets - Nb d'heures consacrées à la rédaction des propositions	<b>Rechercher les partenariats et obtenir les contrats</b> (élaborer des propositions) et les financements	Nb de contrats obtenus	Service de la recherche
Nb de chercheurs et de doctorants	<b>Chercher</b> : réaliser les programmes et les contrats	Nb d'heures consacrées à la recherche	Service de la recherche
Nb d'accords de coopération scientifique Nb d'articles proposés	<b>Valorisation scientifique de la recherche</b> (y compris à l'échelle internationale ainsi que la production des savoirs)	Nb de rapports publiés Nb d'articles publiés Nb de thèses publiées Nb de participations à des colloques et manifestations	Service de la recherche
Nb d'heures (hommes ou matériel)	<b>Valorisation marchande de la recherche</b>	Nb de contrats (y compris brevets, licences, expertises)	Service de la recherche ou de la valorisation
Nb d'experts Modalités de fonctionnement du conseil scientifique	<b>Évaluer la recherche</b>	Nb de comités scientifiques Taux de diffusion des rapports	Service de la recherche
<b>LE PROCESSUS DE DIFFUSION DU SAVOIR ET DE LA CONNAISSANCE</b>			
Nb d'agents du service	<b>Éditer</b>	Nb d'ouvrages diffusés	Service des presses
Nb d'inscrits	<b>Offrir de la documentation</b> (bibliothèque)	Nb d'heures d'ouvertures	SCD
Nb de colloques et de séminaires organisés Temps de préparation	<b>Organiser des manifestations</b>	Taux de participation Nb de payants	Service communication, service recherche
Nb de projets d'exposition	<b>Muséologie, expositions permanentes</b> (suivant les cas : CNAM, MNHN, etc.)	Surfaces occupées	Musée
<b>LE PROCESSUS DE COOPÉRATION INTERNATIONALE : PROCESSUS RECONSTITUÉ</b>			
Voir pilotage	Favoriser la mobilité internationale		
Voir formation et recherche	Promouvoir l'établissement à l'étranger		
Voir formation et recherche	Assurer des formations et réaliser des recherches à l'étranger ou accueillir des acteurs étrangers		
<b>LE PROCESSUS DES FONCTIONS DE GESTION</b>			
<b>a. Processus de pilotage et de gouvernance (gestion)</b>			
Nb de composantes, Nb de discipline, projets pluridisciplinaires, Nb de nouveaux diplômés, Nb de nouveaux programmes de recherche proposés Projets de collaboration Projets de coopération nationaux et internationaux de l'établissement Nb d'agents Nb de tableaux de bord élaborés Recours à des prestations de services externes	<b>Pilotage stratégique de l'établissement, contrôle et évaluation</b>	Nb de participants à des réunions institutionnelles  Temps des participants ou Nb d'heures de réunions  Nb de nouvelles habilitations  Nb d'heures de nouveaux enseignements (LMD, formation continue)  Temps consacré à la mise en œuvre du contrôle de gestion	



INDUCTEURS DE RESSOURCES	ACTIVITÉS REGROUPEES AU SEIN D'UN PROCESSUS	INDUCTEURS D'ACTIVITÉS	SOURCE D'INFORMATION
Montant du budget de l'établissement	<b>Assurer la gestion financière et comptable</b>	Nb de factures liquidées Nb de contrats ou de marchés signés	Services financiers services achat / marché
Nb d'agents (titulaires et non titulaires)	<b>Gérer les ressources humaines</b>	Nb ETPT	Services ressources humaines
Développement international Orientations nouvelles Filières et diplômes	<b>Communiquer (partenaires institutionnels et relations publiques)</b>	Nb de connexions internet Nb de publications	
Nb d'applications	<b>Piloter les systèmes d'information</b>	Nb de connexions sur le système central propriétaire	
	<b>Assurer le fonctionnement administratif</b>		
<b>LE PROCESSUS DES FONCTIONS DE GESTION</b>			
<b>b. Vie de l'étudiant (attention car libellé du programme 231 LOLF) et service à l'utilisateur (vie de la communauté)</b>			
Nb de visites (infirmière, médecins, psychologue, assistance sociale), Nb d'inscrits au service de sport, Nb de repas, Chiffre d'affaires	<b>Accompagner l'étudiant :</b> Culture, Santé, Sport, Soutien psychologique, Emploi, Services sociaux, Restauration, Cafétéria, Librairie, crèches		
<b>LE PROCESSUS DES FONCTIONS SUPPORT ET LOGISTIQUE</b>			
Taux de vétusté du patrimoine Nb de contrats et taux de location	<b>Entretien du patrimoine immobilier et espace vert</b>	Surfaces rénovées et/ou entretenues	
Nb d'agents Montant des contrats d'entretien	<b>Maintenir les équipements (biens mobiliers)</b>	Nb d'interventions des services techniques	
Montant (Régie ou contrats de prestation de service) Nb de véhicules de service	<b>Assurer le fonctionnement des services et installations communes</b> (viabilisation, nettoyage, parc automobile, gardiennage, blanchissage)	Nb d'heures d'intervention Nb de kilomètres parcourus	
Nb d'équipement de l'établissement en parc de matériels	<b>Reprographier</b>	Nb de documents reprographiés par nature	

## 4.4 LES LOGIQUES DE DÉVERSEMENT DES CHARGES SUR LES ACTIVITÉS, PUIS SUR LES OBJETS DE COÛTS

Toutes les informations nécessaires à l'alimentation de la mécanique analytique par activités sont désormais réunies : définition des processus et de leurs activités, périmètre de charges délimité, inducteurs de ressources et d'activités choisis. Il convient dans une dernière étape de procéder au déversement des charges afin de calculer les coûts.



Le déversement des charges consiste à **répartir l'ensemble des charges de l'établissement dans un premier temps sur les activités, puis, dans un second temps et sur la base des coûts finaux des activités, sur les objets de coût.**

Dans un premier temps, le **déversement des charges sur les activités** se réalise donc selon la double logique suivante :

- affectation directe des charges sur les activités quand une charge est directement liée à l'activité (charge directe) ;
- affectation des charges indirectes par rapport aux activités à l'aide d'un inducteur de ressources qui sert alors de clé de répartition ; cf. supra 4.3.

Ce premier déversement permet de disposer des **coûts unitaires des activités**, ainsi que des coûts unitaires des unités d'œuvre éventuellement utilisées (les inducteurs de ressources).

Dans un second temps, le **déversement des coûts unitaires des activités sur les objets de coûts** s'opère en fonction des inducteurs d'activités identifiés.

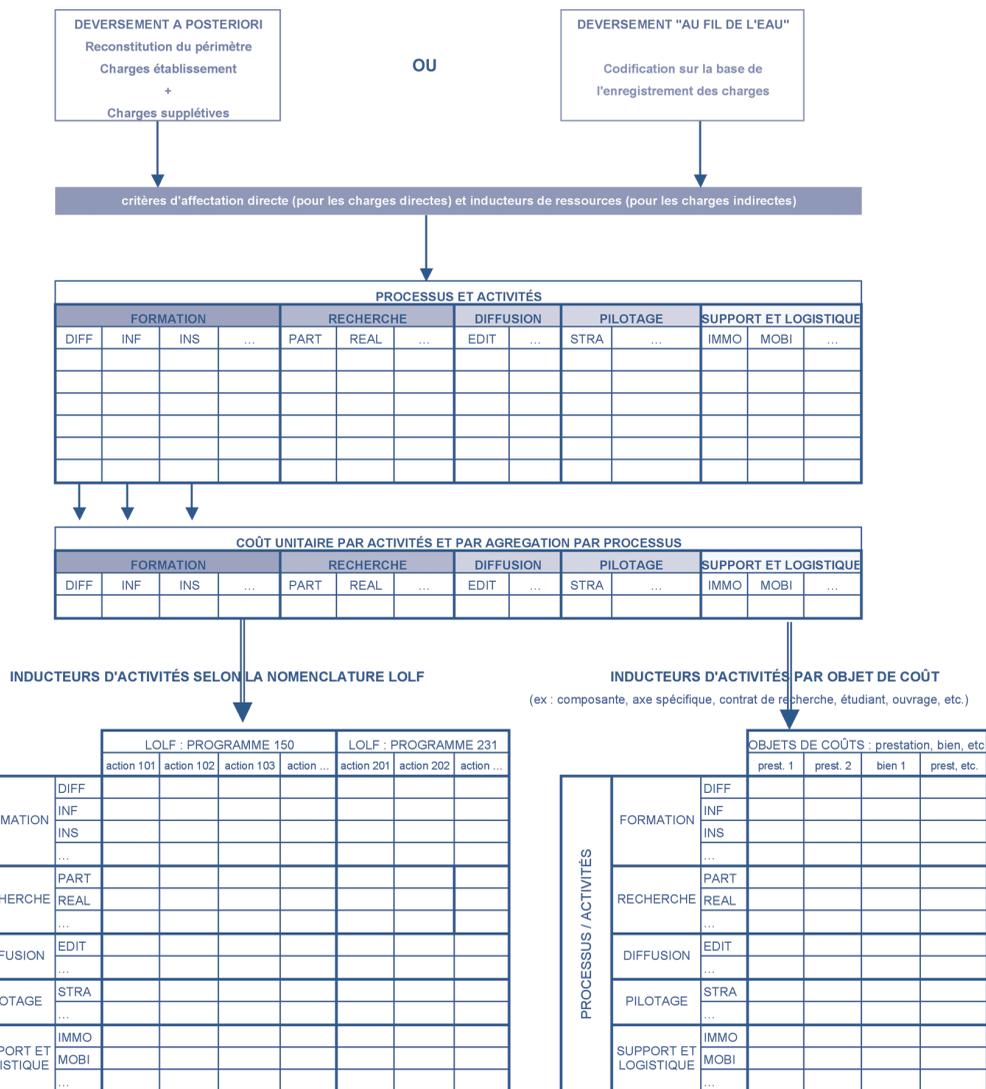
Les étapes de déversement que nous venons de décrire sont valables aussi bien dans le cas d'un retraitement a posteriori de l'ensemble des données budgétaires que dans le cas d'une imputation au fil de l'eau de l'ensemble des charges et des produits.

Le calcul du coût des activités après déversement permet de s'interroger sur la pertinence de la ventilation par activités et de comparer ce coût avec des références externes (publiques ou privées). Sur la base de ces informations, il devient possible de procéder à diverses analyses. Ainsi, les questions de la comparaison des coûts d'un diplôme entre différentes filières, du maintien éventuelle d'une activité coûteuse, de la mesure de la performance (qualité et efficacité) d'un processus peuvent être alors posées. Pour de plus amples informations sur ce sujet, il convient de se reporter aux parties 6 et 7 du guide.

Ainsi qu'indiqué supra (cf. 4.1), la méthode de comptabilité analytique par activités et les modalités de mise en œuvre de la LOLF au sein des EPSCP retenues par le ministère comportent un certain nombre de similitudes. Pour cette raison, il nous a semblé que la méthode par activités pouvait être un vecteur particulièrement adapté pour apporter une réponse aux besoins d'informations de diverses natures d'un EPSCP sans nécessairement réclamer une surcharge de travail pour les services opérationnels ainsi que pour les acteurs de l'établissement. C'est ce qu'illustrent les développements qui suivent.



La logique générale du déversement des charges est décrite dans le schéma ci-dessous :



QUE FAIRE?



PIÈGES À ÉVITER

- ✓ Ne pas formaliser le schéma général du déversement des charges décrivant les modalités d'affectation des charges aux activités et produits et ne pas faire connaître ni diffuser ce document ;
- ✓ Considérer le budget comme rigide du point de vue de la nomenclature budgétaire et ne pas repérer dans le budget de nouvelles règles d'affectation avec de nouvelles destinations de charges (ex : charges « 6233 : expositions » vers l'activité « diffusion du savoir ») ;
- ✓ Multiplier les codes d'imputation lors de la saisie des charges (ou des produits) dans les différentes applications de gestion, afin de les déverser sur les activités et objets de coûts.



## À RETENIR

1. L'allocation des ressources aux activités et aux produits peut être conjointe ;
2. Un schéma clair de déversement des charges sur les activités, ainsi que sur les produits doit être précisé ;
3. Il faut définir le moment du déversement des charges : a posteriori ou bien au fil de l'eau et dans tout les cas être particulièrement vigilant aux modalités de codification des charges au sein des différentes entités pour que les imputations (sur les activités, prestations) soient réalisables et facilement « traçables » ;
4. Le schéma de déversement est similaire aux demandes de calcul du coût des actions exprimées dans le cadre de la mise en œuvre de la LOLF.



## VOIR

Fiche n°11 : Les modalités de retraitement des charges

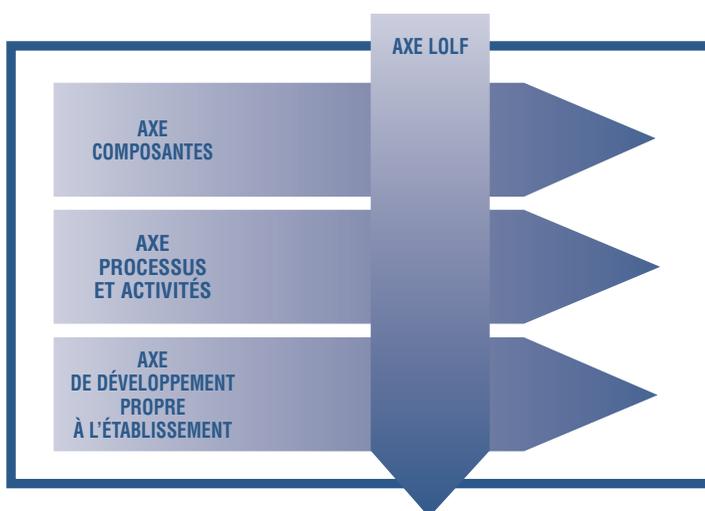


## FOCUS 6

### LOLF : CODIFICATION ET MATRICE DE CROISEMENT

La Loi organique du 1<sup>er</sup> août 2001 relative aux lois de Finances (LOLF) pose de nouvelles modalités de présentation d'examen, de vote, d'exécution et de contrôle des lois de finances. La LOLF rénove les règles comptables applicables à l'État : la structure budgétaire des EPSCP devra donc respecter le découpage Mission/Programmes/Actions du ministère.

L'ensemble des moyens de l'établissement porte donc aujourd'hui sur le budget propre de l'établissement ainsi que sur les charges supplétives (traitement des personnels titulaires, moyens mis à disposition par les partenaires locaux, etc.). En reprenant le schéma présenté lors de la présentation de l'ossature analytique (cf. supra, 2.5), l'axe LOLF apparaît dans toute sa transversalité :



Malgré cette transversalité, certains axes de développement d'un établissement peuvent ne pas figurer tels quels dans les actions LOLF (politique internationale, ouverture au monde économique, etc.). En outre, les établissements doivent composer, dans leur comptabilité analytique, avec des partenaires autres que l'État (programmes européens, financement par organismes publics, etc.).



Par ailleurs, la grille d'affectation des activités du ministère impose un certain nombre de choix qui ne correspondent pas nécessairement à ceux d'un établissement mais dont les contraintes peuvent être levées par l'utilisation d'une matrice de croisement entre les activités et les actions LOLF (voir ci-après).

La matrice de croisement telle que proposée ci-dessus peut paraître ambitieuse notamment dès lors que la question de la mise en œuvre pratique est abordée. En effet, si l'idée de disposer d'une information analytique sur les différents axes décrits (structures, activités, LOLF, projets spécifiques) est séduisante, il convient d'étudier la faisabilité de l'opération. Tout particulièrement, les questions relatives au système d'information nécessaire et à son alimentation en terme de saisie (nombre d'informations supplémentaires à renseigner) par les personnels doivent être abordées.

Sur ces sujets, il semble bien que la relation soit le plus souvent biunivoque entre une activité et un ou plusieurs programmes ou actions LOLF.

A titre d'exemple, il serait donc envisageable de disposer de l'information à la fois sur les processus et activités (méthode par activités) et sur les actions LOLF par une saisie unique. Le tableau ci-dessous présente, sur la base de la grille des processus et activités proposée par le groupe de travail, un croisement entre ces deux axes d'informations. Ce résultat est possible à la condition toutefois de détailler pour les activités d'enseignement les trois catégories licence (L), master (M) et doctorat (D), et pour les activités de la recherche les disciplines retenues au sein des actions de la LOLF pour les EPSCP.

### MATRICE DE CROISEMENT ENTRE LA MÉTHODE PAR ACTIVITÉS ET LA LOLF

METHODE PAR ACTIVITES			ACTIONS DE LA LOLF						
PROCESSUS	ACTIVITES	L/M/D	101	102	103	105	106	107	108
FORMATION	DIFF	Licence							
		Master							
		Doctorat							
	INFO	Licence							
		Master							
		Doctorat							
	INS	Licence							
		Master							
		Doctorat							
...	...								
RECHERCHE	PART	Sc. De la vie							
		Maths, STIC							
		Phys. / Ch. ...							
		...							
	...	...							

Prenons un exemple pour éclairer la lecture de ce tableau.

Le document de la DES du 26 août 2005, intitulé *La Répartition des moyens des opérateurs par destination en cohérence avec la structure des programmes financeurs de l'État*, présente les activités (et les moyens correspondants) qui doivent être affectées à telle ou telle action de la LOLF. Ainsi au titre des actions 101 à 103 (formations du baccalauréat aux niveaux licences, master et doctorat) les activités concernées portent tant sur les activités d'enseignement que sur les activités directement liées à l'enseignement. Ce descriptif réglementaire consiste en fait à présenter de façon globale les différentes activités nécessaires à la réalisation de l'action de formation.

Pour sa part, le groupe de travail constitué pour les besoins de la rédaction de ce guide s'est attaché à décrire précisément les activités afférentes aux processus (notion propre à la méthode ABC) tel le processus de formation. De la sorte, on dispose d'un niveau d'information d'un niveau plus fin, que l'on peut croiser aisément avec la maille plus large demandée par le ministère. Il s'ensuit qu'au niveau de la saisie le fait d'alimenter, lors de l'affectation d'une charge, l'activité concernée (méthode par activités) permet *de facto* de renseigner par agrégat le niveau d'information LOLF.

### Préambule

Afin d'illustrer de la façon la plus pédagogique possible la mécanique de fonctionnement de la méthode par activités, un cas pratique a été construit : celui de l'**université de France**. La période retenue est celle de l'exercice **2004**. Il s'agit d'une **illustration** des possibilités offertes par la méthode de comptabilité analytique par activités. Ce cas pratique n'a aucunement vocation à s'apparenter à un « modèle général ».

Les données sur lesquelles reposent les calculs sont issues de plusieurs universités. Il ne s'agit ici nullement de calculer tel ou tel coût d'un établissement en particulier mais de s'appuyer pour les besoins de la démarche sur l'organisation et sur les charges (achats, services extérieurs, personnel, etc.) d'un EPSCP afin de s'approcher au plus près d'un contexte universitaire.

Ce cas pratique a pour objectifs principaux de :

- faire comprendre de manière concrète et pratique la mécanique analytique par activités, dite Méthode ABC (*Activity Based Costing*);
- répondre aux principales interrogations de gestion liées à la répartition des charges sur les activités de l'université;
- servir d'exemple illustratif pour les universités.

L'organisation du cas pratique est donc la suivante :

1. Présentation de la méthode par activités appliquée à un EPSCP;
2. Sélection des activités;
3. Définition du périmètre de charges;
4. Choix des inducteurs de ressources et la ventilation des charges sur les activités;
5. Première matrice de déversement : les pourcentages;
6. Deuxième matrice de déversement : les valeurs;
7. Ventilation du coût des activités sur les objets de coûts et la mise en œuvre des inducteurs d'activités;
8. Analyse, l'explication et la signification des coûts.

### 1. Présentation de la méthode par activités appliquée à un EPSCP

Tout en répondant à l'intérêt de dépasser le stade de la lecture et de l'analyse des données issues de la comptabilité budgétaire et générale, la méthode analytique par activités permet de se rapprocher au mieux de la réalité des missions et métiers de l'université.

En effet, la mécanique analytique consiste à déverser, à raison d'un critère qualifié d'inducteur de ressources, les charges (ressources) de l'exercice sur les activités ou autrement dit, de répartir les charges en fonction de leur consommation par les activités :

- soit de manière directe, en imputant une charge sur une seule activité,
- soit de manière indirecte, en utilisant un critère de répartition pertinent pour une imputation sur plusieurs activités.

Ce faisant, cette méthode permet dans un premier temps, à l'issue du processus de déversement, d'identifier le coût réel de chaque activité et d'en effectuer une analyse notamment sur la base des inducteurs de coût significatifs pour le pilotage de l'activité.

Dans un second temps, le coût des activités ainsi défini est affecté aux objets de coûts en fonction d'un autre critère qualifié cette fois-ci d'inducteur d'activités. Ce dernier permet d'apprécier la façon dont le coût des activités est consommé par les produits (les objets de coûts).

Ainsi, par exemple, cette méthode permet de donner un ordre de grandeur à la valorisation du coût d'un étudiant en licence (activité « ENSEIGNEMENT NIVEAU L ») ou au coût d'entretien des infrastructures au m<sup>2</sup> (activité « IMMOBILIER ») ou encore au coût des activités de gestion des ressources humaines par agent (activité « GESTION DES RESSOURCES HUMAINES »). Les codifications utilisées dans la présente illustration sont décrites ci-après.

## 2. La sélection des activités

Les critères et conditions de choix des activités de l'université de France ont été précisés dans la grille présentée précédemment (cf. supra 4.1, *LA SÉLECTION DES ACTIVITÉS*). Le découpage en processus (exemple : FORMATION, RECHERCHE, etc.) et en activités (exemples d'activités au sein du processus « FORMATION » : « diffuser l'information sur les programmes », « réaliser les enseignements », « évaluer les étudiants », etc.) a pour but de se rapprocher de ce que « fait réellement » l'université.

La codification sur laquelle s'appuie la présente illustration est celle développée au point 4.3, *LE CHOIX DES INDUCTEURS DE RESSOURCES ET D'ACTIVITÉS*.

Dans le cadre de l'illustration, l'activité « exposition, muséologie » du processus « DIFFUSION DU SAVOIR » n'a pas été retenue, l'université de France n'assurant pas ce type d'activité.

Par ailleurs, s'agissant des enseignants-chercheurs, la ventilation de leurs activités a été réalisée sur un nombre restreint d'activités :

- dans le processus « FORMATION » les activités : « Réaliser les enseignements au niveau licence », « Réaliser les enseignements au niveau master », « Réaliser les enseignements au niveau doctorat » ; « Accompagner l'étudiant » et « Évaluer les étudiants ou les apprenants » ;
- dans le processus « RECHERCHE », les activités : « Rechercher des partenariats », « Réaliser les programmes et les contrats » et « Effectuer la valorisation scientifique de la recherche » ;
- dans le processus « PILOTAGE », l'activité : « Pilotage stratégique de l'établissement ».

ACTIVITÉS	CODIFICATION
<b>FORMATION</b>	
Diffuser l'information sur les programmes	DIFF
Informar, accueillir et orienter l'étudiant	INFO
Recruter et procéder aux inscriptions administratives	INS
Réaliser les enseignements au niveau « Licence »	ENS (L)
Réaliser les enseignements au niveau « Master »	ENS (M)
Réaliser les enseignements au niveau « Doctorat »	ENS (D)
Accompagner l'étudiant	ACC
Favoriser la mobilité internationale	INT
Évaluer les étudiants ou les apprenants	EVAL.E
Évaluer les formations	EVAL.F
<b>RECHERCHE</b>	
Rechercher des partenariats	PART
Réaliser les programmes et les contrats	REAL
Effectuer la valorisation scientifique de la recherche	VALO.S
Effectuer la valorisation marchande de la recherche	VALO.M
Évaluer la recherche	EVAL.R
<b>DIFFUSION DU SAVOIR</b>	
Éditer	EDIT
Offrir de la documentation	DOC
Organiser des manifestations	MANIF
<b>PILOTAGE ET FONCTIONS DE GESTION</b>	
Pilotage stratégique de l'établissement	STRA
Assurer la gestion financière et comptable	FIN
Gérer les ressources humaines	GRH
Communication institutionnelles et relations publiques	COM
Piloter les systèmes d'information	SIG
Assurer le fonctionnement administratif	ADM
Assurer la vie de l'étudiant	VE
<b>SUPPORT ET LOGISTIQUE</b>	
Entretien du patrimoine immobilier et espaces verts	IMMO
Maintenir les équipements (biens mobiliers)	MOBI
Assurer le fonctionnement des services communs	ICOM
Reprographier	REPRO

## 3. Définition du périmètre de charges

Le périmètre des charges retenues concerne le budget consolidé de l'établissement, à savoir :

- les **charges de fonctionnement** telles qu'elles sont enregistrées dans la comptabilité générale de l'établissement ;
- les **charges supplétives** constituées des salaires des personnels fonctionnaires et de la valeur des biens immobiliers mis à disposition ;

- au sein des charges du budget propre de l'établissement, un **retraitement a été effectué** sur certaines natures de charges considérées comme non incorporables, qui apparaissent en rouge dans les tableaux ci-joints. Il s'agit des :
  - subventions reçues et redistribuées (6572);
  - prestations internes (658);
  - charges exceptionnelles (67).

Le tableau présenté ci-après a pour objectif de détailler l'ensemble des caractéristiques des charges déversées :

- le compte de charge concerné ;
- le libellé exact du compte ;
- le montant en milliers d'euros (k€) pour l'exercice 2004 ;
- le critère de déversement des charges sur les activités concernées selon les modalités suivantes :
  - imputation directe sur une activité lorsque la charge considérée peut être affectée sur l'activité en question sans retraitement préalable ;
  - imputation indirecte sur plusieurs activités lorsque la charge considérée concerne plusieurs activités et nécessite pour être affectée l'emploi d'un critère de répartition.

PERIMETRE DE CHARGES				
CHARGES BUDGETAIRES				
Charges	N° compte	Détail compte	Montant (k€)	Inducteur de ressources / critère de déversement
<b>ACHATS</b>	<b>60</b>	<b>TOTAL</b>	<b>6 000</b>	
	602/603	Combustible Achats et var. stocks	120	Imputation directe (I.D) sur l'activité support ICOM
	6061	Eau, Energie, Electricité	2 700	I.D sur l'activité support ICOM
	6063	Fourniture (Entretien)	900	I.D sur l'activité support IMMO
	6065	Linges, Vêtements, Nett.	200	I.D sur l'activité support ICOM
	6067	Fourniture Ens / Recherche	1 300	Imputation sur formation/recherche (en fct. temps ens./cherch.)
	6062/4/8	Fournitures Administratives	780	I.D sur l'activité de pilotage ADM
<b>SERVICES</b>	<b>61</b>	<b>TOTAL</b>	<b>5 000</b>	
<b>EXTERIEURS</b>	611	Sous-traitance	300	I.D sur l'activité de pilotage ADM
	6132	Locations immobilières	50	I.D sur l'activité de pilotage ADM
	6135	Locations mobilières	250	I.D sur l'activité support MOBI
	615	Entretien / réparations	2 000	Imputation sur les activités support IMMO & MOBI
	616	Assurance	50	Imputation sur SIG et supports (en fct. de l'objet d'assurance)
	6181	Docu. généré et adm.	50	Imputation sur VE et DOC (en fct. de l'activité)
	6182	Abonnements	1 000	I.D sur l'activité de diffusion du savoir DOC
	6183	Documentation	800	I.D sur l'activité de diffusion du savoir DOC
	6184	Reprographie	250	I.D sur l'activité support REPRO
	6185	Colloque/Sém./Conf.	250	Imputation multiple (en fct. du volume et nature des coll., sém., etc)
<b>AUTRES</b>	<b>62</b>	<b>TOTAL</b>	<b>6 240</b>	
<b>SERVICES</b>	621	Personnel extérieur à l'établiss.	20	Imputation sur formation/recherche (en fct. temps ens./cherch.)
<b>EXTERIEURS</b>	622	Honoraires et rémun.	1 000	Imputation sur l'activité de formation ENS (en fct. ens./cherch.)
	6231	Annonces et insertions	140	I.D sur l'activité de pilotage ADM
	6233	Foires et expositions	50	I.D sur l'activité de diffusion du savoir EXPO
	6236	Catalogue	150	I.D sur l'activité de pilotage COM
	6237	Publications	30	Imputation sur les activités de diffusion du savoir (en fct. nature)
	6244	Transport administratifs	30	I.D sur l'activité support ICOM
	6248	Transport personnels	80	I.D sur l'activité support ICOM
	6254	Frais inscrip.colloques	140	I.D sur les activités de recherche VALO (R&S) (en fct. nature coll.)
	6256	Frais déplacement	1 700	Imputation multiple (en fct. temps ens./cherch.)
	6257	Frais de réception	400	I.D sur l'activité de pilotage COM
	6264	Téléphone	420	I.D sur l'activité support ICOM
	6265	Affranchissement	380	Imputation sur les activités de diffusion du savoir EDIT et DOC
	627	Frais bancaire	100	I.D sur l'activité de pilotage FIN
	6283	Formation continue du pers.	150	I.D sur l'activité GRH
	6284	Contrats de nettoyage	450	I.D sur l'activité support ICOM
	6285	Prestations ext. Diverses	1 000	I.D sur l'activité support ICOM

#### Légende

Inducteur de ressources/critères de déversement :  
I.D = Imputation Directe (lorsque la charge peut être imputée directement et en totalité sur une seule activité).

PERIMETRE DE CHARGES (suite)				
CHARGES BUDGETAIRES				
Charges	N° compte	Détail compte	Montant (k€)	Inducteur de ressources / critère de déversement
<b>IMPOTS</b>	<b>63</b>	<b>TOTAL</b>	<b>500</b>	
<b>TAXES</b>	631	Taxe salaire	380	Imputation multiple (en fct. de la répartition du temps /personnels)
	633	Versement transp.	30	I.D sur l'activité de pilotage ADM
	6351	Taxes foncières	10	I.D sur l'activité de pilotage ADM
	6358	Autres impôts	80	I.D sur l'activité de pilotage FIN
<b>SALAIRES</b>	<b>64</b>	<b>TOTAL</b>	<b>9 500</b>	
<b>CHARGES</b>	641	Contrat, vac. Admin.	3 500	Imputation multiple (en fct. de la répartition du temps /personnels)
	6421	Heures sup. / comp. Ens	2 300	Imputation multiple (en fct. de la répartition du temps /personnels)
	6422	Intervention extérieure	2 500	Imputation multiple (en fct. de la répartition du temps /personnels)
	643	Emplois gagés	700	
	644	Emplois aidés	500	Imputation multiple (en fct. temps ens./cherch.)
<b>AUTRES</b>	<b>65</b>	<b>TOTAL</b>	<b>6 800</b>	
<b>CHARGES</b>	651	Brevet et droit d'auteur	400	I.D en fonction de l'activité de recherche VALO.R
<b>GESTION</b>	6571	Bourses	1 100	I.D en fonction de l'activité "vie étudiante" (VE)
	6572	Subv. Reçues rep. Eps	1 200	(charges non incorporables)
	6576	Suventions diverses	300	I.D en fonction de l'activité "vie étudiante" (VE)
	6578	Secours aux étudiants	800	I.D en fonction de l'activité "vie étudiante" (VE)
	658	Prestations inter.	3 000	(charges non incorporables)
<b>INTERET</b>	<b>66</b>	<b>TOTAL</b>	<b>10</b>	I.D en fonction de l'activité de pilotage FIN
<b>EXCEP.</b>	<b>67</b>	<b>TOTAL</b>	<b>40</b>	(charges non incorporables)
<b>DOTATIONS</b>	<b>68</b>	<b>TOTAL</b>	<b>5 750</b>	Imputation sur les activités support IMMO & MOBI
<b>AMORTIS.</b>	68111	Immo. incorporelles	500	I.D sur l'activité support MOBI
<b>&amp; PROV.</b>	68112	Immo. corporelles	5 250	I.D sur l'activité support IMMO
<b>TOTAL CHARGES BUDGETAIRES</b>			<b>39 840</b>	
<b>TOTAL CHARGES BUDGETAIRES INCORPORABLES</b>			<b>35 600</b>	

L'analyse des charges budgétaires fournit les indications suivantes :

- Certaines natures de charges (pour total de 4 240 k€) sont extraites du calcul analytique (cases bordées d'orange dans le tableau ci-dessus) :
  - les subventions reçues et réparties à d'autres établissements (1 200 k€) qui sont au cas d'espèce enregistrées budgétairement mais pour lesquelles l'établissement joue un simple rôle d'intermédiaire ;
  - les prestations internes (3 000 k€) qui sont suivies en charges à travers le compte 658 au cas d'espèce (dans l'hypothèse où les prestations internes seraient suivies par l'intermédiaire des comptes 18, il conviendrait de veiller à ne pas comptabiliser deux fois la même charge) ;
  - les charges exceptionnelles (40 k€) car non représentatives d'une activité « normale » de l'établissement au cas d'espèce.
- Par rapport au total des charges budgétaires, le montant des charges incorporables dans le calcul analytique s'établit à 35 600 K€ (pour un montant de charges budgétaires avant retraitement de 39 840 k€).

PERIMETRE DE CHARGES (suite et fin)				
CHARGES SUPPLETIVES				
a) Personnel Etat				
		IATOSS composante	25 000	Imputation multiple (en fct. de la répartition du temps /personnels)
		IATOSS B.U.	2 500	I.D sur l'activité de diffusion du savoir DOC
		Ens. Chercheurs	69 000	Imputation multiple (en fct. temps ens./cherch.)
		Vacations IATOSS	500	Imputation multiple (en fct. de la répartition du temps /personnels)
		Vacations Ens.	4 000	Imputation multiple (en fct. temps ens./cherch.)
		Allocataires de recherche	3 000	I.D sur l'activité de recherche REAL
		Prest. Sociales IATOSS	500	Imputation multiple (en fct. de la répartition du temps /personnels)
		Prest. Sociales Ens.	500	Imputation multiple (en fct. temps ens./cherch.)
b) Matériaux et locaux mis à disposition			2 000	I.D sur l'activité support IMMO
<b>TOTAL CHARGES SUPPLETIVES</b>			<b>107 000</b>	
<b>TOTAL CHARGES INCORPORABLES</b>			<b>142 600</b>	
<b>TOTAL CHARGES BUDGETAIRES INCORPORABLES</b>			<b>35 600</b>	
<b>TOTAL CHARGES SUPPLETIVES</b>			<b>107 000</b>	

Le périmètre des charges comprend les moyens, les ressources hors budget dont bénéficie l'établissement, soit 107 000 k€ au total, pour accomplir ses missions. Au cas d'espèce, deux natures de ressources sont à prendre en compte :

- les charges de personnel titulaires (105 000 k€) ;
- les charges correspondant à la valorisation annuelle des matériels et locaux mis à disposition de l'université (2 000 k€).

À la suite des différents retraitements, **le total des charges incorporables s'établit à 142 600 k€.**

## 4. Le choix des inducteurs de ressources et la ventilation des charges sur les activités

### 4.1. La mécanique analytique

Comme nous l'avons vu, la mécanique analytique de la méthode par activités s'articule autour de l'imputation directe ou indirecte des charges.

**L'imputation directe** (symbolisée par les lettres I.D dans les tableaux ci-dessus) consiste à déverser de manière univoque une charge sur une seule et unique activité. Exemple : la charge « Transports administratifs » (6244) est déversée sur l'activité support « assurer le fonctionnement des services communs » (ICOM). Cette imputation directe dépend en tout état de cause du choix de la grille d'activités. En effet, si l'activité ICOM n'avait pas été retenue, le poste 6244 aurait alors été déversé sur plusieurs activités et l'imputation aurait été indirecte. Dans le cas de l'université de France, l'imputation directe représente 38 % des charges budgétaires incorporables et 15 % du total des charges incorporables (budgétaires et supplétives).

**L'imputation indirecte** consiste à déverser une charge sur plusieurs activités en fonction d'un inducteur de ressources (ou critère de répartition). Ainsi, dans le cas de l'exemple du poste 6244, la clé de répartition aurait pu être le nombre de m<sup>2</sup> dédié à chaque activité. En supposant que deux activités auraient consommé cette charge (à savoir les activités : « Réaliser les enseignements » et « Réaliser les programmes et contrats de recherche ») et que le poids respectif de ces deux activités en nombre de m<sup>2</sup> utilisés serait de 80 % et 20 %, le calcul se serait alors effectué de la manière suivante :

- 80 % du montant de charge enregistré au compte 6244 auraient été imputés sur l'activité « Réaliser les enseignements » ;
- le solde, soit 20 %, aurait été imputé sur l'activité « Réaliser les programmes et contrats de recherche ».

### 4.2. Les inducteurs de ressources

Pour les charges indirectes, leur déversement sur les activités s'effectue à l'aide des inducteurs de ressources qui découlent d'un **choix** analytique effectué par l'établissement. En effet, il n'existe pas de déversement « idéal » : le modèle analytique parfait n'existe pas dans la mesure où chaque déversement est la conséquence d'un pilotage de l'EPSCP et d'une volonté de connaissance singularisée des coûts.

Dans ce cas pratique, le choix des clés de répartition (ou inducteurs de ressources) dépend de l'accès à l'information pertinente permettant de répartir au plus juste une charge. Toutefois, en dernier recours, le choix d'une clé empirique, c'est-à-dire une clé de répartition non directement mesurable mais évaluée arbitrairement, peut se faire lors de la première période de la mise en place de la comptabilité analytique par activités avant de faire l'objet d'une mesure plus précise au cours de la période.

Dans le cadre de la présente illustration, des choix, spécifiques au contexte retenu, ont été effectués. En pratique, les choix à faire relèvent réellement de l'établissement car ils sont conditionnés par la connaissance approfondie de l'organisation en place, de la structure organisationnelle existante et la possession de données techniques. Ces différents domaines sortent du champ du présent guide mais ainsi qu'il a été souligné, les données à collecter pour alimenter la comptabilité analytique sont variées et précises (cf. supra 2.2 « les données à collecter »).

En l'occurrence, deux exemples de cet aspect fondamental de la mise en place de la comptabilité analytique peuvent être fournis.

- Les charges enregistrées au compte 602/603 (achats stockés - combustibles) sont affectées en totalité et directement au processus « SUPPORT ET LOGISTIQUE » et à l'activité « intervention et charges communes » car l'établissement gère de façon centralisée ce type d'activité (centre de responsabilité dédié à la gestion des charges communes) et a fait le choix d'identifier le processus « SUPPORT ET LOGISTIQUE » et l'activité « intervention et charges communes » (un autre découpage tout aussi « logique » aurait pu être retenu).
- En revanche, pour les charges de personnel, la répartition ne peut suivre un schéma aussi simple. La charge est très souvent indirecte (sauf pour certains personnels réalisant une « monoactivité ») et nécessite une connaissance de la répartition de l'activité des personnels. Cette dernière donnée a fait défaut dans le cadre de cette illustration. Dès lors une répartition forfaitaire s'est imposée. Cependant, le poids de ce poste de charge (80 % du périmètre total des charges de l'université de France) nécessiterait, dans la perspective d'une mise en œuvre concrète dans un établissement, une collecte d'information précise. Sur ce sujet, la définition d'inducteur de ressources pertinents renvoi au focus intitulé « de la mesure de l'activité des personnels » figurant supra au 3.3.

Quoi qu'il en soit, il s'agit ici avant tout d'illustrer la démarche analytique et non de calculer un coût représentatif de la situation particulière d'un établissement. En conséquence, les choix d'inducteurs suivants ont été faits :

- ventilation de l'activité des personnels enseignants-chercheurs en ne retenant qu'un nombre restreint d'activités ;
- pour les charges qui ne peuvent être affectées directement à une seule activité, répartition forfaitaire entre les diverses activités.

Le tableau ci-dessous synthétise les éléments retenus.

#### RÉPARTITION DE L'ACTIVITÉ DES ENSEIGNANTS-CHERCHEURS

PROCESSUS	ACTIVITES (et codification)	Part
<b>Formation</b>		<b>46%</b>
	Licence ENS (L)	19%
	Master ENS (M)	15%
	Doctorat ENS (D)	2%
	Accompagnement ACC	5%
	Evaluer les étudiants EVAL E	5%
<b>Recherche</b>		<b>49%</b>
	Activités de recherche REAL	34%
	Valorisation scientifique VALO S	10%
	Recherche partenariat PART	5%
<b>Autres</b>		<b>5%</b>
	Pilotage STRA	5%

Par ailleurs, s'agissant des personnels IATOSS, la répartition qui figure ci-après s'appuie sur des éléments d'information recueillis auprès d'un établissement effectuant une enquête activité auprès de ces catégories de personnel. C'est donc un raisonnement similaire à celui tenu pour les enseignants-chercheurs qui doit conduire un établissement à se donner les moyens, dans une logique de mise en place d'une comptabilité analytique performante, de disposer d'éléments de répartition tangibles et basés sur une véritable analyse et enquête.

Quoi qu'il en soit, dans le cadre de l'illustration, les éléments de répartition suivants ont été retenus :

#### RÉPARTITION DE L'ACTIVITÉ DE L'ENSEMBLE DES PERSONNELS IATOSS

PROCESSUS	ACTIVITÉS	Part	
Formation			22%
	DIFF	3%	
	INFO	3%	
	INS	6%	
	ACC	7%	
	INT	1%	
	EVAL.E	2%	
Recherche			23%
	PART	4%	
	REAL	5%	
	VALO.S	4%	
	VALO.R	5%	
	EVAL.R	5%	
Diffusion du savoir			6%
	EDIT	1%	
	DOC	4%	
	MANIF	1%	

PROCESSUS	ACTIVITÉS	Part	
Pilotage			23%
	STRA	2%	
	FIN	4%	
	GRH	6%	
	COM	2%	
	SIG	2%	
	ADM	3%	
	VE	4%	
Support et logistique			26%
	IMMO	7%	
	MOBI	7%	
	ICOM	11%	
	REPRO	1%	

En revanche, l'activité de certains personnels administratifs répond à une logique différente :

- les personnels relevant du service commun de documentation sont affectés en totalité à l'activité documentation ;
- les vacataires administratifs ne sont affectés qu'à certaines activités, telles les activités de diffusion de l'information, d'inscriptions administratives et pédagogiques, etc.

#### 5. La matrice de déversement : les pourcentages

Compte tenu de l'ensemble de ces éléments, il est possible de procéder à la première étape du déversement consistant à obtenir les pourcentages se rapportant à chaque activité. Ainsi, pour chaque ligne de charge, il est impératif de retrouver l'ensemble de la valeur de la charge soit 100 %.

Le **tableau de la double page 84-85** résume cette démarche. L'imputation directe est matérialisée en orange dans les différents tableaux du cas pratique, tandis que l'imputation indirecte est matérialisée en bleu. Il est rappelé que les charges non incorporables figurent dans des cases bordées d'un filet orange. Il est rappelé également que la répartition des charges entre les différentes activités retenues est forfaitaire.

#### 6. La matrice de déversement : les valeurs

Une fois la matrice de déversement en pourcentage constituée, il convient d'appliquer les pourcentages obtenus aux montants s'attachant à chacune des charges s'inscrivant dans le périmètre préalablement défini. Ainsi, il est possible d'établir le coût de chaque processus et en leur sein de celui de chaque activité. Les résultats de ce calcul figurent dans le **tableau de la double page 86-87**. Pour faciliter la lecture de cette étape, deux exemples peuvent être fournis :

- la charge salariale des personnels IATOSS du service commun de documentation, soit 2500 k€, est affectée en totalité au processus « DIFFUSION DU SAVOIR » et, en son sein, à l'activité Documentation ;
- la charge d'achat de fournitures destinées à l'enseignement et à la recherche (compte 6067) est, quant à elle, répartie entre les processus « FORMATION » et « RECHERCHE » et, en leur sein, respectivement aux activités suivantes pour les pourcentages :

Processus « FORMATION » : - Enseignement niveau L : 30 %  
 - Enseignement niveau M : 15 %  
 - Enseignement niveau D : 1 %

Processus « RECHERCHE » : - Réalisation des programmes et contrats de recherche : 54 %

Le montant à répartir s'élevant à 1 300 k€, la ventilation sera donc la suivante :

- Enseignement niveau L : 30 % x 1 300 k€ = 390 k€ ;
- Enseignement niveau M : 15 % x 1 300 k€ = 195 k€ ;
- Enseignement niveau D : 1 % x 1 300 k€ = 13 k€ ;
- Réalisation des programmes et contrats de recherche : 54 %, soit 702 k€.





## 7. La ventilation du coût des activités sur les objets de coûts

La connaissance du coût des activités déterminé dans l'étape précédente apporte une somme d'informations d'ores et déjà utiles dans le cadre du pilotage de l'établissement. Il ne s'agit cependant que d'un stade intermédiaire dans la méthode analytique par activités. Les processus et activités étant pour certains transverses au regard des missions de l'établissement, il est indispensable de procéder à un traitement complémentaire de celui déjà effectué pour obtenir la valeur des objets de coûts que souhaite déterminer l'établissement.

Ainsi, le calcul du coût du processus « RECHERCHE » et de ses activités, ne permet pas, si on se limite à cette étape de déterminer le coût de tel ou tel contrat de recherche. Il faut donc poursuivre la mécanique analytique et s'intéresser à la ventilation du coût des activités sur les objets de coûts.

Dans le cadre de la présente illustration, un **objet de coût particulier a été sélectionné**, il s'agit du **coût de l'étudiant au niveau licence**. Il est évident que dans le cadre d'une mise en œuvre réelle, les objets de coût retenus devraient couvrir l'ensemble des activités assurées par l'établissement. Le choix effectué ici offre l'avantage, dans le cadre de notre démarche pédagogique, de mobiliser les cinq processus retenus.

Afin d'effectuer le déversement du coût des activités de l'ensemble des processus sur les objets de coûts, il convient de s'appuyer sur un ou des inducteurs d'activités, c'est-à-dire, un critère qui explique comment les coûts des activités sont consommés par l'objet de coût. Au cas d'espèce, il s'agit de déterminer un inducteur d'activité (ou des inducteurs d'activités pertinents) expliquant comment l'étudiant inscrit en licence consomme les différentes ressources de l'établissement préalablement agrégées au sein des activités.

Le choix d'inducteur, pour l'illustration, s'est arrêté sur les éléments suivants :

- Une fraction du **coût du processus « FORMATION »** peut être affecté à l'objet de coût choisi en fonction de l'inducteur d'activité « part des étudiants au niveau « licence » (L) ». Cet inducteur est calculé à partir du nombre d'étudiants au niveau « licence » (L) rapporté au nombre d'étudiants total. De ce fait, la valeur de l'inducteur d'activité est de 54 %, soit 13 240 étudiants inscrits en licence / 24 651 étudiants (nombre total d'étudiants inscrits) ;
- Le **coût du processus « RECHERCHE »** n'est pas affecté nécessairement dans sa totalité dans la mesure où certaines activités ne concernent pas directement les étudiants au niveau « Licence ». Pour autant l'enseignement se nourrit de la recherche et il est nécessaire d'affecter une partie du coût de ce processus à l'objet de coût choisi. De ce fait, le choix d'affectation porte sur deux activités :
  - l'activité « Réaliser les programmes et les contrats » (REAL), dont l'accomplissement alimente pour partie le contenu de la formation délivrée aux étudiants inscrits en licence ;
  - l'activité « Valorisation scientifique de la recherche » (VALO S.) qui, en raison des rapports, thèses, articles et autres publications qui s'y attachent, contribue également au processus de formation des étudiants au niveau « Licence ».

L'inducteur d'activité choisi est empirique et se rapproche de l'ensemble des programmes et des publications concernant directement une formation au niveau « Licence ». Le choix d'une clé valorisée à hauteur de 10 % du coût de la recherche semble être crédible mais demandera à être affiné en fonction des différentes pratiques retenues par les universités.

- Le **coût du processus « DIFFUSION DU SAVOIR »** peut, tout comme le processus d'activité « Formation », être affecté pour toutes ses activités en fonction de l'inducteur d'activité « part des

étudiants au niveau «Licence» (L)» dans la mesure où cet inducteur reflète le mieux la mise à disposition du savoir pour les étudiants au niveau «Licence» ;

- Le **coût du processus d'activité «PILOTAGE»** peut lui aussi être ventilé en fonction de l'inducteur d'activité «part des étudiants au niveau «Licence» (L)» dans la mesure où aucune des activités en cause ne s'attache exclusivement aux étudiants concernés. Pour autant, chaque activité est, bien entendu, directement ou indirectement liée aux étudiants inscrits au niveau «Licence».
- Enfin, le **coût du processus d'activité «SUPPORT ET LOGISTIQUE»** peut être ventilé en fonction du nombre de m<sup>2</sup> qui accueillent ou sont dédiés aux étudiants au niveau «Licence». De ce fait, l'inducteur d'activité «part des étudiants au niveau Licence (L)» doit être pondéré sur la base de la part des m<sup>2</sup> des différentes composantes comprenant des étudiants inscrits à ce cursus. À cet effet, l'inducteur suivant a été utilisé pour les besoins de l'illustration :

$$\frac{\text{Part des étudiants inscrits en licence par composante} \times \text{Surface enseignement par composante}}{\text{Surface totale (enseignement et recherche) de l'ensemble des composantes délivrant un enseignement}} \times \frac{\text{Surface enseignement par composante}}{\text{Surface SHON ensemble université}}$$

Ce ratio s'élève à 30 % compte tenu des éléments suivants :

Composantes	Nombre d'étudiants inscrits en L (2004-2005)	Nombre d'étudiants	Part des étudiants en L	surfaces enseignement	total SHON composantes enseignement	% surfaces enseignement en L / surface SHON	surf ens / total SHON	part support pour un étudiant inscrit en L
901	1 872	3 413	54,8%	17 267	21 483	44%	5%	2,4%
902	438	658	66,6%	4 576	6 029	51%	1%	0,7%
903	500	622	80,4%	351	351	80%	0%	0,1%
904	1 676	3 178	52,7%	47 040	90 069	28%	15%	4,1%
905	1 829	2 894	63,2%	14 023	14 023	63%	4%	2,8%
906	3 191	4 651	68,6%	12 192	15 128	55%	4%	2,1%
907	242	1 832	13,2%	8 601	8 733	13%	3%	0,4%
908	46	220	20,9%	5 163	5 408	20%	2%	0,3%
909	1 008	1 179	85,5%	4 352	4 786	78%	1%	1,1%
910	0	455	0,0%	10 122	16 326	0%	3%	0,0%
911	55	189	29,1%	2 667	2 667	29%	1%	0,2%
920	1 879	1 880	99,9%	36 109	36 522	99%	11%	11,3%
923	504	514	98,1%	15 322	15 592	96%	5%	4,7%
930	0	2 817	0,0%	8 770	14 163	0%	3%	0,0%
962	0	149	0,0%	885	885	0%	0%	0,0%
<b>TOTAUX</b>	<b>13 240</b>	<b>24 651</b>	<b>54%</b>	<b>187 440</b>	<b>252 165</b>			<b>30%</b>
				surfaces recherche	76 827			
				surfaces administration et divers	51 868			
				<b>Total surfaces de l'université</b>	<b>316 135</b>			

Seule l'activité «Reprographier» (REPRO) pourrait être directement ventilée en fonction de l'inducteur d'activité «part des étudiants au niveau "Licence" (L)», soit 54 %.

Compte tenu de l'ensemble des éléments retenus dans le cadre de la présente illustration, le coût d'un étudiant au niveau "Licence" (L) se décompose comme suit :

Processus	Activités	Coût de l'activité	Inducteur d'activité	Ventilation (%)	Ventilation (k€)
<b>Formation</b>					
	DIFF	1 028,80 €	Part des étudiants au niveau "Licence" (L)	54%	552,57 k€
	INFO	2 168,80 €	Part des étudiants au niveau "Licence" (L)	54%	1 164,86 k€
	INS	2 845,20 €	Part des étudiants au niveau "Licence" (L)	54%	1 528,15 k€
	ENS (L)	19 561,60 €	Part des étudiants au niveau "Licence" (L)	100%	19 561,60 k€
	ENS (M)	14 323,00 €	Part des étudiants au niveau "Licence" (L)	0%	0,00 k€
	ENS (D)	1 774,40 €	Part des étudiants au niveau "Licence" (L)	0%	0,00 k€
	ACC	5 586,40 €	Part des étudiants au niveau "Licence" (L)	54%	3 000,44 k€
	INT	278,90 €	Part des étudiants au niveau "Licence" (L)	54%	149,80 k€
	EVALE	3 992,60 €	Part des étudiants au niveau "Licence" (L)	54%	2 144,42 k€
<b>Recherche</b>					
	REAL	28 914,20 €	Programmes / Publications-niveau "Licence" (L)	10%	2 891,42 k€
	VAL.O.S	8 467,60 €	Programmes / Publications-niveau "Licence" (L)	10%	846,76 k€
<b>Diffusion du savoir</b>					
	EDIT	282,20 €	Part des étudiants au niveau "Licence" (L)	54%	151,57 k€
	DOC	5 535,20 €	Part des étudiants au niveau "Licence" (L)	54%	2 972,94 k€
	MANIF	1 255,10 €	Part des étudiants au niveau "Licence" (L)	54%	674,11 k€
<b>Pilotage</b>					
	STRA	4 028,20 €	Part des étudiants au niveau "Licence" (L)	54%	2 163,54 k€
	FIN	1 336,80 €	Part des étudiants au niveau "Licence" (L)	54%	717,99 k€
	GRH	1 813,40 €	Part des étudiants au niveau "Licence" (L)	54%	973,97 k€
	COM	1 295,20 €	Part des étudiants au niveau "Licence" (L)	54%	695,65 k€
	SIG	1 112,60 €	Part des étudiants au niveau "Licence" (L)	54%	597,58 k€
	ADM	2 679,20 €	Part des étudiants au niveau "Licence" (L)	54%	1 438,99 k€
	VE	3 842,80 €	Part des étudiants au niveau "Licence" (L)	54%	2 063,96 k€
<b>Support et Logistique</b>					
	IMMO	10 382,80 €	Part des m2/étudiants au niveau « Licence » (L)	30%	3 114,84 k€
	MOBI	3 647,70 €	Part des m2/étudiants au niveau « Licence » (L)	30%	1 094,31 k€
	ICOM	8 164,50 €	Part des m2/étudiants au niveau « Licence » (L)	30%	2 449,35 k€
	REPRO	615,80 €	Part des étudiants au niveau "Licence" (L)	30%	184,74 k€
<b>COÛT TOTAL</b>		<b>134 933,00 €</b>	<b>COÛT TOTAL AU NIVEAU L</b>		<b>51 133,56 k€</b>
			<b>NOMBRE D'ETUDIANTS AU NIVEAU L</b>		<b>13 240</b>
			<b>COÛT TOTAL PAR ETUDIANT AU NIVEAU L</b>		<b>3 862,05 €</b>

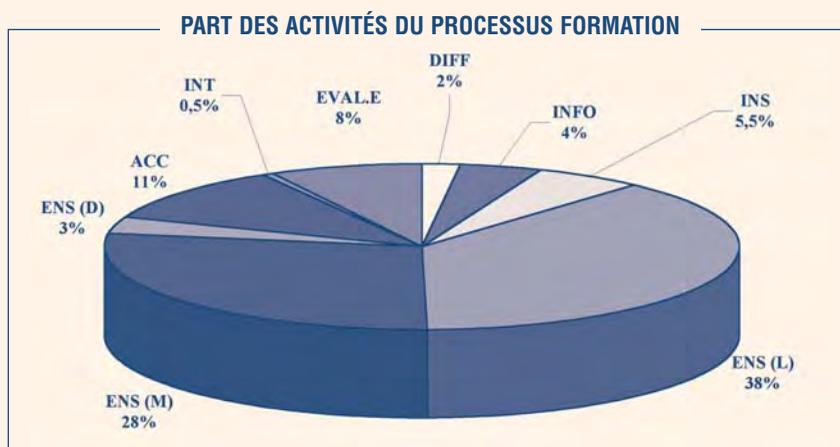
Pris de manière isolée, ce coût total par étudiant au niveau "Licence" (L) n'est pas explicite. Il peut, en revanche, être apprécié par rapport au coût total d'un étudiant pour un autre niveau d'étude – "Master" (M) ou "Doctorat" (D) – de la même université ou même d'un autre EPSCP. En outre, dans l'aide à la décision, l'établissement pourrait très bien juger utile comparer le coût entre ses différentes composantes.

Si la valorisation de ces objets de coûts est soumise à la nécessité de mettre en place des règles de calcul homogènes voire standards, elle permet néanmoins de rapprocher le plus possible les réalités économiques du contrôle de gestion.

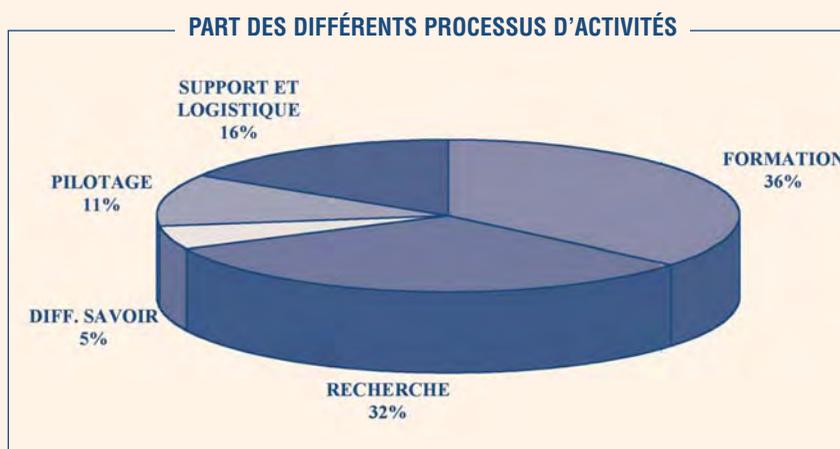
## 8. L'analyse, l'explication et la signification des coûts

Au-delà de l'intérêt de disposer d'un élément de mesure des objets de coûts définis par chaque établissement (en l'occurrence la coût d'un étudiant au niveau licence), il convient de se pencher sur l'analyse que l'on peut effectuer de cette donnée brute. Les développements ci-dessous ont pour objet d'illustrer, succinctement, quelques enseignements et analyses issus du calcul de coût via la méthode ABC.

Tout d'abord, la méthode par activités permet de comparer les activités d'un même processus entre elles. Par exemple, en comparant les activités du processus «FORMATION», les activités d'enseignement aux niveaux «licence» (L) et «master» (M) représentent respectivement 38 et 28 % du processus «FORMATION», bien loin devant l'activité d'accompagnement de l'étudiant (11 %) et encore plus de l'activité d'enseignement au niveau «doctorat» (D) (3 %).

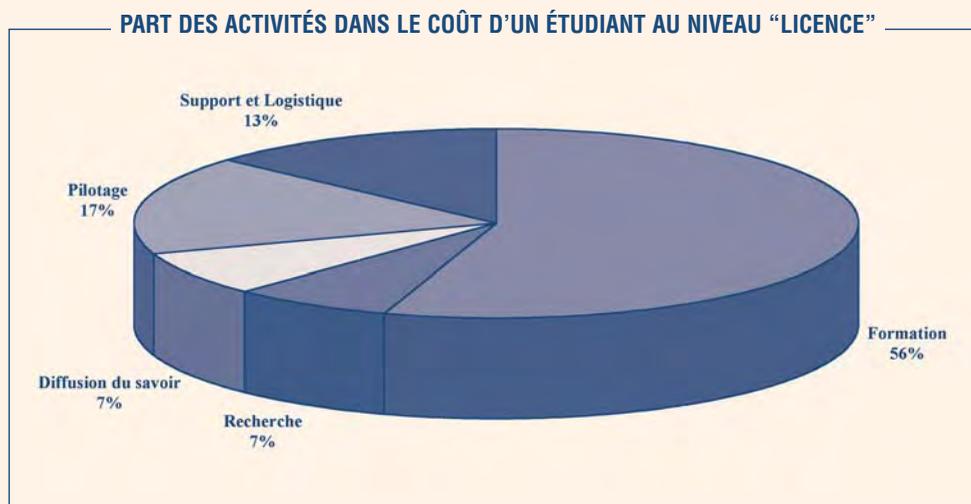


Ensuite, il est également possible de comparer entre eux les différents processus et d'analyser la décomposition des coûts d'une université en fonction de ces processus d'activités :



Ainsi, à partir du périmètre de charges déterminé précédemment, 36 % (51 559,7 k€) des charges de l'université sont dédiés à la formation, 32 % (45 048,8 k€) à la recherche, 11 % (16 108,20 k€) au pilotage, 16 % (22 810,8 k€) aux fonctions support et logistique et 5 % (7 072,5 k€) à la diffusion du savoir.

Enfin, nous avons vu qu'il est possible de se servir d'inducteurs d'activités (c'est-à-dire l'unité de mesure représentative de l'activité) pour rendre le coût par activité plus significatif. Ainsi, la composition du coût d'un étudiant inscrit en licence peut s'analyser au regard des coûts des différents processus mobilisés :



Cette répartition souligne, logiquement, la place importante du processus d'activité « FORMATION » – 56 % du coût d'un étudiant au niveau "Licence" (L) – mais aussi l'importance du processus d'activités « PILOTAGE » (17%), qui comprend l'ensemble des services administratifs à disposition des étudiants. Autre constat, la part du processus d'activités « SUPPORT ET LOGISTIQUE » est quasi identique pour l'ensemble de l'université (cf. graphique supra, PART DES DIFFÉRENTS PROCESSUS D'ACTIVITÉS). La méthode de comptabilité analytique par activités permet donc de valoriser des processus d'activité qui sont habituellement difficiles mesurables sur la seule base de la comptabilité budgétaire.

## 9. En conclusion

Il est manifeste que la méthode de comptabilité analytique par activités permet de décomposer les coûts des activités d'une université et, surtout, de mettre en lumière de façon concrète les conséquences liées à des choix budgétaires spécifiques.

Pour ces raisons, la mesure des coûts des processus d'activités, des activités elles-mêmes et des différents objets coûts que l'on souhaite calculer permet d'alimenter sous un angle de service, de qualité de la prestation et donc de mesure et d'analyse de la performance le système de contrôle de gestion d'une université.

Une dernière étape pourrait consister à comparer les coûts par activités et/ou par niveaux de diplômes et/ou par étudiants avec les recettes qu'ils génèrent directement. Ainsi, en ce qui concerne le coût unitaire de l'étudiant niveau licence de l'université de France (3 862,05 €), il conviendrait de prendre en considération les droits d'inscription ainsi que certaines prestations et produits perçus directement auprès des étudiants. Il s'en dégagerait un solde, que l'on peut estimer différent de ce qui serait constaté au niveau Master ou Doctorat. En effet, pour ces deux niveaux de diplômes, d'autres recettes peuvent être prises en considération comme la taxe d'apprentissage par exemple. Les subventions de l'État et des collectivités territoriales viennent logiquement compenser le solde constaté entre les coûts et les recettes directes identifiables. Ce calcul s'est avéré impossible dans le cadre de cet exercice pédagogique. Il importe donc à chaque établissement de structurer son système d'information afin de comparer au plus juste les « coûts par objet » avec les produits, non pas dans un souci de rentabilité mais bien de compréhension des systèmes de contribution croisée et d'allocation optimale des ressources.

## 4.5 L'EXPLICATION DES COÛTS

Calculer les coûts et une chose, les interpréter en est une autre. La comptabilité analytique produit des coûts exprimés le plus souvent en valeur absolue. Leur analyse détaillée est le préalable indispensable à l'utilisation des résultats analytiques dans le système de pilotage de l'EPSCP.



Au-delà de l'identification des coûts par « objet de coût », plusieurs éléments doivent être pris en considération.

- Le calcul des coûts moyens (par étudiants, par diplômes, par heures travaillées...) est un reflet pertinent qui ne saurait cependant éluder la question du **coût marginal** et de sa décroissance pour expliquer des écarts de coûts moyens entre composantes disposant, par exemple, d'un grand nombre d'étudiants, et celles n'en comprenant qu'un faible nombre. Dans un cas les effets de seuils peuvent jouer, dans l'autre non. La capacité à couvrir les charges fixes n'est pas la même en fonction des différences d'activités constatées.
- Il faut aussi tenir compte de la dispersion des coûts (des étudiants par exemple) au sein d'une même filière ou composante suivant la nature des consommations et des cycles. L'écart-type moyen de l'heure d'enseignement peut être un indicateur significatif pour comparer plusieurs composantes, activités et EPSCP entre eux.

L'analyse de la dispersion des coûts est rendue nécessaire pour au moins deux raisons :

- Le calcul des coûts moyens masque des écarts significatifs des coûts des activités associés aux processus des EPSCP ;
- Au sein d'un même établissement, la comparaison des coûts par filière diplôme ou niveau (L, M, D) doit s'appuyer sur des maquettes pédagogiques, des associations d'unités de valeur, des modes de réalisation de contrats de recherche que ne reflètent pas les coûts moyens.

Ainsi, on s'interrogera au sein d'une même université sur le « sens » et les raisons d'une forte dispersion des coûts unitaires entre discipline pour un même objet de coûts (étudiant en L par exemple). L'uniformité du protocole pédagogique ou au contraire sa diversité peut en être la cause, comme la transversalité des enseignements.

- Un coût n'a de sens que si l'on en connaît la composition intestine. C'est la combinatoire des coûts qui permet de comparer les établissements entre eux. Dire que le coût moyen d'un étudiant est de 5 000 euros, sans décrire la nature de charges incorporées ne permet pas d'apprécier la nature de la prestation, voire sa qualité.

Par ailleurs, il convient de souligner que la méthode de comptabilité analytique par activités peut s'inscrire dans une démarche plus globale de gestion appelée **ABM** (*Activity Based Management*). Cette démarche a pour objet de **dépasser le stade du calcul des coûts par activités pour mettre en place un management de ses activités**. Ce faisant, l'établissement est amené à réfléchir sur sa stratégie, ses choix d'organisation notamment dans une optique de mesure de la performance et de son amélioration. Cette réflexion sur la performance ne peut pas être menée au niveau d'un service mais plus globalement car la réalisation des processus et activités mobilise en général plusieurs éléments structurels d'un établissement. Ainsi, à titre d'exemple : la performance d'un service achats ne peut être définie globalement en raison de la diversité des opérations de ce service. En revanche, cette performance peut être appréciée et améliorée si on se penche sur la performance dans la sélection des fournisseurs.

Cette démarche s'articule autour de la méthode de comptabilité analytique par activités et consiste en l'implication de l'ensemble de l'établissement, la mise en place d'un management transversal et participatif, la mise à plat des processus et l'optimisation de ces mêmes processus par tous les acteurs.

Outre la méthode de comptabilité analytique par activités, la démarche (ou méthode) ABM s'appuie sur d'autres outils tels l'analyse, l'évaluation et l'optimisation des processus ainsi que la mise en place d'une démarche qualité.



## QUE FAIRE ?

- ✓ Il convient d'analyser systématiquement, au niveau du contrôle de gestion, les écarts de coûts entre objets de coûts et leur composition relative.
- ✓ Un tableau comparatif des coûts doit être élaboré et suivi régulièrement à travers la modification de la composition des ressources incorporées.
- ✓ La différence entre charges variables maîtrisables et charges fixes inéluctables doit être recherchée afin d'envisager les marges réelles de manœuvre.
- ✓ Une étude par pallier d'activité, ou de fréquentation (nombre d'inscriptions) peut permettre de définir une typologie des composantes et des objets coûts au regard d'un critère d'homogénéité, tant économique que de volume.
- ✓ La comparaison à des standards externes à l'établissement est à intégrer en fonction des différences de politiques, d'organisation, de taille et d'évolution des activités.
- ✓ Il faut absolument commenter les coûts au sein de l'établissement (cf. notamment infra 2.1 et supra 7.3).



## PIÈGES À ÉVITER

- ✓ Ne tenir compte que de la valeur des coûts moyens.
- ✓ Établir un hit-parade des coûts entre « objet de coûts ».
- ✓ Occulter la composition intestive des coûts.



## À RETENIR

1. Prendre en considération les effets de rendement croissant et décroissant d'échelle.
2. Intégrer les coûts dans la durée (équilibre de long terme des activités) pour éviter de comparer de la même manière de nouvelles activités et des activités plus anciennes.
3. Différencier la part maîtrisable et rigide des coûts.
4. Élaborer des analyses de dispersion à partir d'une typologie homogène des objets de coûts.
5. Utiliser les « équilibres » dans une logique prospective et stratégique pour envisager le développement ou l'arrêt de certaines activités.

CINQUIÈME PARTIE

**LA MÉCANIQUE  
ANALYTIQUE  
DES SECTIONS  
HOMOGÈNES**

**A**u regard des missions des EPSCP, croisées avec les structures telles que définies par le Code de l'éducation et décrites dans les statuts des établissements, il est possible, assez aisément, de tracer un schéma-type d'organisation permettant d'illustrer la méthode en sections homogènes. Pour autant, il appartient bien évidemment à chaque établissement de définir les objectifs qu'il assigne à son système analytique ainsi que les objets de coûts qu'il entend calculer.

Les développements afférents aux chapitres 5.1 à 5.6, entretiennent un lien direct avec une illustration chiffrée de leur mise en œuvre dont les données émanent d'un EPSCP. Dans un souci pédagogique, l'illustration retenue repose sur un niveau de structuration global. Ainsi, les centres d'analyse principaux retenus correspondent aux composantes de cet établissement. On peut certes imaginer qu'un système effectif s'attachera à s'appuyer sur des centres d'analyse principaux plus opérationnels. Mais, l'objectif est avant tout d'offrir au lecteur un cadre lui permettant d'appréhender au mieux la démarche d'ensemble. Un découpage plus fin serait sans doute nécessaire mais, en tout état de cause, il ne modifierait en rien les étapes exposées ci-après ainsi que leur enchaînement.

Au demeurant, si cette illustration de la démarche prend appui sur les données communiquées par un EPSCP spécifique, elle ne correspond pas à un système de comptabilité analytique mis en place à ce jour au sein de cet établissement.

## 5.1 LA SÉLECTION DES CENTRES D'ANALYSE

La comptabilité analytique en sections homogènes est un modèle de calcul de coûts complets qui repose sur un découpage organique préétabli et stable de la structure en centres d'analyse. L'identification des centres d'analyse est une étape préalable fondamentale dans la mesure où ils constituent les « lieux » d'imputation primaire de la charge.



Dans le cas des EPSCP, le découpage structurel de l'établissement en composantes et en centres de responsabilité (CR) semble assez bien recouper la notion de centres d'analyse. La méthode de comptabilité analytique en sections homogènes n'est cependant pas effective pour autant dans les EPSCP par cette seule condition. Il faut du reste souligner qu'un des risques inhérents à cette méthode réside dans le choix d'un découpage trop fin de la structure analytique. Il convient donc que tout établissement qui effectuera le choix de cette méthode pose un regard critique quant à son organisation pré existante en CR afin de bien prendre la mesure des conséquences d'une transposition à l'identique des CR en autant de centres d'analyse.

Dans le cas pratique, il est possible d'identifier plusieurs types de centres d'analyse particuliers à l'université de France :

- des centres d'analyse principaux correspondant aux missions essentielles de formation et de recherche :
  - UFR, Écoles et Instituts ;
  - la composante éventuellement en charge des activités industrielles et commerciales (ou sinon l'UFR, l'École ou l'Institut) ;
  - le service en charge de la formation permanente et continue.
- des centres d'analyse auxiliaires chargés de permettre la réalisation des missions dévolues aux centres d'analyses principaux :
  - services communs : documentation, activités physiques et sportives ;
  - administration générale : ressources humaines, scolarité, finances, etc.
  - autres activités support : logistique, informatique, affaires culturelles, etc.

Ce marquage découle d'un choix propre à l'établissement. Il s'agit ici pour l'établissement de déterminer le coût de : la formation initiale, la recherche, la formation permanente et continue ou encore la valorisation.

### CENTRES D'ANALYSE PRINCIPAUX

- UFR Sciences juridiques et sociales
- UFR Sciences économiques
- Institut de préparation à l'Administration générale (IPAG)
- UFR Sciences fondamentales et appliquées
- UFR Lettres et Langues
- UFR Sciences humaines et Arts
- Institut d'Administration des entreprises
- Institut de la Communication et des Technologies nouvelles
- UFR des Sciences du sport
- École supérieure d'Ingénieurs de l'université de France
- Institut des Risques industriels, assurantiels et financiers
- IUT A
- Centres d'Études aérodynamiques et thermiques<sup>1</sup>
- Maison des Sciences de l'Homme et de la Société<sup>1</sup>
- IUT B
- UFR Médecine Pharmacie
- Centre interrégional des métiers du Livre et de la Documentation
- Activités imposables

### CENTRES D'ANALYSE AUXILIAIRES

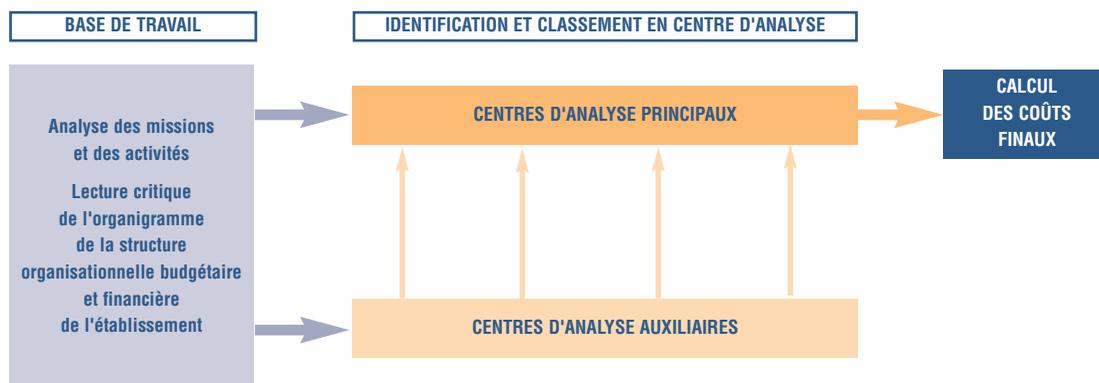
- Service commun de Documentation
- Service universitaire des Activités physiques et sportives
- Service commun Informatique
- Service commun universitaire d'Information et d'Orientation
- Division de la Gestion immobilière et de la Programmation
- Administration générale
- Service d'Aide au développement de l'Alternance, de la Formation permanente, de l'Insertion professionnelle, et des Relations extérieures<sup>1</sup>
- Service commun d'Action sociale
- Présidence
- Service interuniversitaire de Médecine préventive et de Promotion à la santé

1. Les activités de ces centres d'analyse les font relever à la fois de la catégorie des centres d'analyse principaux et des centres d'analyse auxiliaires



## QUE FAIRE ?

- ✓ Tout d'abord, identifier les centres d'analyse principaux correspondant aux entités opérationnelles et qui sont plus directement liés à l'exécution des missions ;
- ✓ Ensuite, identifier les centres d'analyse auxiliaires dont l'activité permet aux centres d'analyse principaux d'accomplir les missions qui leur incombent ;
- ✓ Si les activités du centre d'analyse conduisent à considérer celui-ci à la fois comme un centre d'analyse principal et auxiliaire, il convient de privilégier l'activité la plus consommatrice de budget pour déterminer sa qualification.



## PIÈGES À ÉVITER

- ✓ S'appuyer sur un découpage trop fin des centres d'analyse ;
- ✓ Multiplier le nombre de centres d'analyse, et complexifier d'autant le déversement des charges sur les centres ;
- ✓ Ne pas suffisamment discriminer les centres auxiliaires et les centres principaux ;
- ✓ Recomposer régulièrement la liste des centres définis.



## À RETENIR

1. Cette forme de comptabilité analytique est d'une mise en place relativement simple du fait de l'utilisation possible des organigrammes existants. En effet, pour les EPSCP, la structure organisationnelle en composantes et centres de responsabilité s'approche de la notion de centres d'analyse principaux et auxiliaires.
2. La sélection des centres d'analyse principaux et auxiliaires est un moment essentiel de la construction d'une comptabilité analytique en sections homogènes et conditionne l'ensemble des résultats ultérieurs.



## VOIR

Fiche n°8 : Unités d'œuvre et inducteurs de coûts

Fiche n°13 : La comptabilité analytique en sections homogènes

## 5.2 LA DÉFINITION DU PÉRIMÈTRE DE CHARGES

Après la définition des centres d'analyse, la seconde étape consiste à identifier les charges qui vont concourir à la formation des coûts. Les éléments relatifs à cette phase n'appellent pas, sur un plan pratique, de commentaires sensiblement différents de ceux figurant supra aux points 3.3 et 4.2

Compte tenu de la composition actuelle du budget des EPSCP, la question du périmètre de charges est d'une acuité particulière. Il s'agit de déterminer les charges à intégrer et les charges à exclure du calcul du résultat analytique.

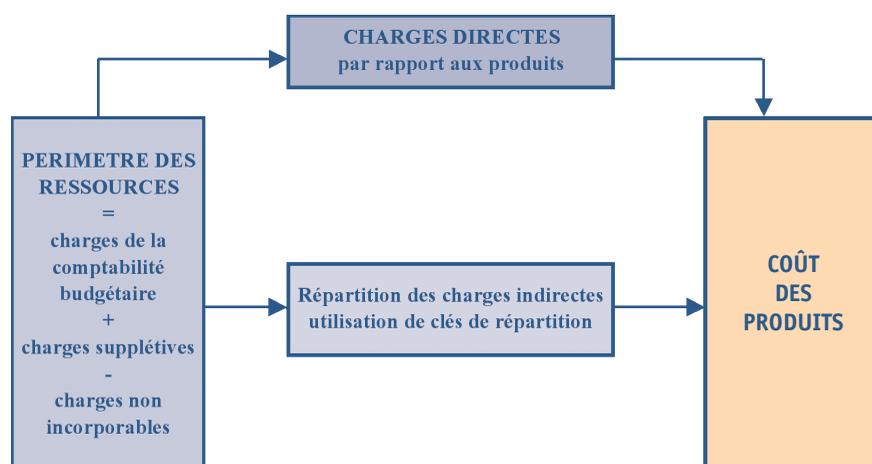


### CARACTÉRISTIQUES

L'analyse des **charges incorporables** porte sur l'ensemble des sommes enregistrées sur les comptes de la classe 6. On parle donc bien des opérations enregistrées dans la section de fonctionnement c'est-à-dire relatives aux charges qui ont vocation à être consommées dans l'exercice et/ou à maintenir les éléments d'actif dans un état normal d'utilisation. Les biens immobiliers corporels ou incorporels seront pour leur part pris en compte par le biais des dotations aux amortissements et aux provisions.

Certaines charges ne font pas sens en comptabilité analytique parce qu'elles présentent un caractère exceptionnel ou anormal par rapport à l'exploitation normale. Ces charges dites **non incorporables** doivent être exclues du calcul analytique. Ce choix relève de la compétence de l'établissement. Pour les EPSCP, on peut retenir à titre d'exemple les charges financières, les provisions, les charges exceptionnelles ainsi que les prestations internes. Pour ces dernières il convient de préciser que l'établissement doit veiller à éviter une double comptabilisation (c'est-à-dire qu'il s'agit de retenir soit la charge initiale dans sa globalité soit les facturations internes correspondant à la ventilation de cette charge).

Parallèlement, l'accomplissement des activités se réalise à l'aide de ressources qui ne constituent pas des charges pour l'établissement puisque les moyens ne figurent pas dans son budget. Ces ressources dites **charges supplétives** sont constituées essentiellement des charges de personnel titulaire d'un emploi de la fonction publique, ou des personnels mis à disposition (par des collectivités publiques ou des associations) et du patrimoine immobilier également mis à disposition. Il s'agira cette fois d'ajouter ces ressources aux charges budgétaires.



Pour autant, d'une période sur l'autre, il est nécessaire de prendre en compte la recomposition du périmètre de ressources. Il s'agit alors de reconsidérer ce périmètre en fonction de la pertinence et de la pérennité du choix des ressources. Par exemple, dans le cas des EPSCP, des ressources peuvent être extraites du périmètre dans la mesure où elles ne s'avèrent pas être significatives.

## 5.3 LES COÛTS HARMONISÉS

La ventilation des charges retenues peut être directe ou indirecte sur les centres d'analyse et/ou les produits. Mais, il peut être nécessaire pour certaines natures de charges de procéder à un calcul d'harmonisation des coûts avant leur imputation sur les centres d'analyse afin de n'imputer sur ces derniers que des coûts maîtrisables traduisant leurs actes de gestion.



### CARACTÉRISTIQUES

Dans un EPSCP, les personnes sont de statuts, de grades et de niveaux indiciaires différents. Chaque année la rotation des agents internes et externes génère des phénomènes d'entrées-sorties d'agents aux caractéristiques différenciées. Ceux qui arrivent peuvent avoir des niveaux de rémunération très en écart avec ceux qui partent. Le nombre important de départs à la retraite va prochainement amplifier cette situation.

Si on impute les salaires et charges sociales directement en fonction de l'affectation des agents par service, on risque d'observer des « sautes intempestives » de coût d'une année sur l'autre sans que ces variations ne soient dues à un quelconque effort de gestion, ou à une décision de management de réaffectation des agents.

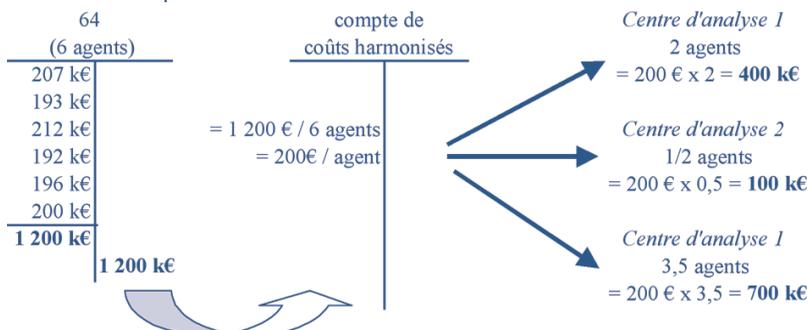
De même, une composante peut occuper des locaux, soit neufs, soit vétustes sans que cela traduise un choix délibéré d'occupation ou d'utilisation de la part des responsables de ces entités. Il est donc illogique de leur affecter le coût direct réel de l'usage des locaux (énergie, entretien, amortissement) puisqu'il n'y a aucun rapport avec l'exercice d'une profession, d'un métier ou la réalisation d'une prestation particulière.

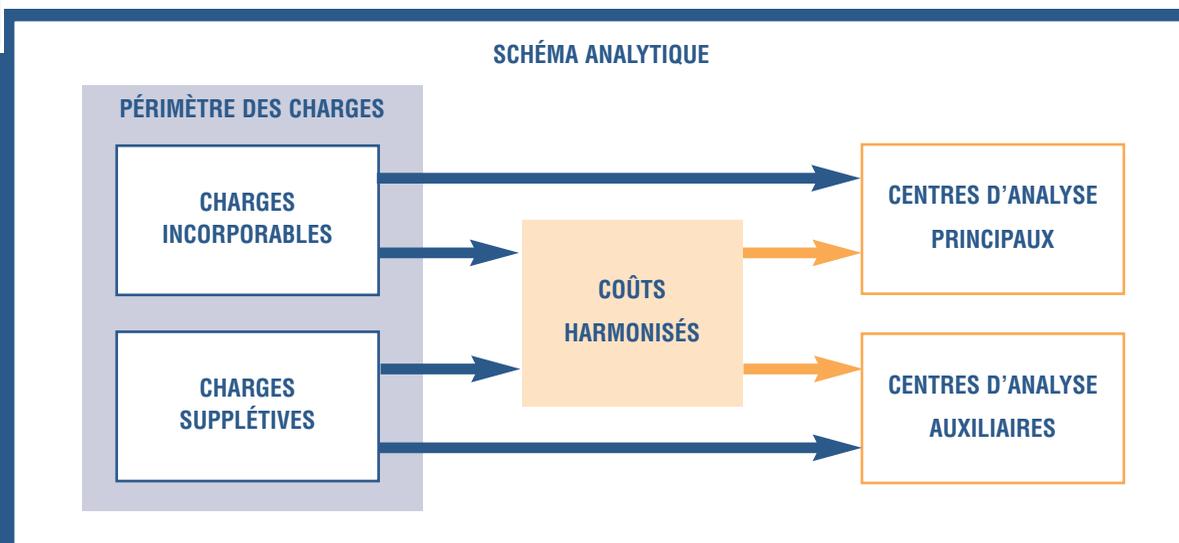
Dans ce cas, l'EPSCP peut opter, s'il le souhaite, pour la mise en place d'un calcul de coût harmonisé. Ce dernier consiste à, dans un premier temps, calculer des ratios en coût moyen (salaire moyen du professeur, du maître de conférence, de l'agent administratif ou coût moyen du m<sup>2</sup> occupé, etc.) puis à affecter la charge à différents centres d'analyse au prorata des clés de répartition qui les concernent (nombre d'agents par catégories, surface occupée, etc.).



### QUE FAIRE ?

- ✓ Sélectionner les charges à harmoniser : assurances, certaines catégories de personnel, amortissement des locaux administratif ou d'enseignement, loyers, énergie, etc.
- ✓ Repérer parmi ces charges celles qui peuvent néanmoins être affectées directement au centre d'analyse :
  - des locaux et équipements qui ne concernent exclusivement qu'une seule discipline ou composante ;
  - personnel très spécialisé et qualifié ne pouvant travailler que dans le cadre des activités d'un seul centre d'analyse ;
- ✓ Recenser par catégorie de charges à harmoniser, les clés de répartition caractéristiques des retraitements ;
- ✓ Ouvrir des comptes de coûts harmonisés :



**QUE FAIRE?****PIÈGES À ÉVITER**

- ✓ Retraiter et harmoniser trop de charges ;
- ✓ Ne pas affecter directement des charges de personnel concernant des agents qui, sans ambiguïté ne peuvent être rattachés qu'à un seul centre d'analyse (absence de polyvalence, nombres insuffisants pour les catégories d'emploi, etc.) ;
- ✓ Conserver ces ratios d'année en année (variation des dénominateurs) ;
- ✓ Ventiler les agents par emploi budgétaire et non par ETPT annuel.

**À RETENIR**

1. Harmoniser les charges à condition de ne pas généraliser cette façon de procéder ;
2. Harmoniser en priorité les charges sur lesquelles les responsables ne peuvent avoir d'action directes et/ou immédiates ;
3. Harmoniser des natures de charges dont l'intégration nécessiterait un traitement important ;
4. Conserver si possible l'affectation des charges sans retraitement et comparer ensuite cette situation avec les résultats harmonisés (identification des effets de structures).

**VOIR**

Fiche n°11 : Les modalités de retraitement des charges

## 5.4 LE CHOIX DES CLÉS DE RÉPARTITION ET DES UNITÉS D'ŒUVRE

L'imputation des charges aux centres d'analyse et le besoin de mesurer l'activité de ces derniers nécessitent la définition de critères.

La clé de répartition concerne les charges et correspond au critère à partir duquel les charges sont imputées sur un centre d'analyse.

L'unité d'œuvre est un instrument de mesure d'un centre d'analyse, d'une activité ou d'un service. Elle peut être le reflet des modalités de réalisation de l'activité elle-même ou de son résultat.

En ce qui concerne les centres d'analyse, la clé de répartition peut correspondre à une unité d'œuvre.

Le choix des clés de répartition et des unités d'œuvre associées est donc primordial pour déverser le plus significativement possible le coût des centres d'analyse auxiliaires sur les centres d'analyse principaux.



### CARACTÉRISTIQUES

#### **Clés de répartition : imputation des charges sur les centres d'analyse**

Il s'agit simplement de ventiler les charges indirectes sur chacun des centres d'analyse concernés (principal ou auxiliaire).

#### **Unités d'œuvre : imputation du coût des centres d'analyse secondaires sur les centres d'analyse principaux**

Choisir la bonne unité d'œuvre pour déverser les coûts des **centres d'analyse auxiliaires (CAA)** sur les **centres d'analyse principaux (CAP)** consiste à bien analyser les enjeux propres à chaque composante au sein d'un EPSCP et à sélectionner en conséquence l'unité d'œuvre la plus significative, la moins « irréaliste », de l'activité du centre. Elle doit aussi permettre un déversement aisé du CAA sur le CAP.

Il n'est pas possible de choisir plusieurs unités d'œuvre pour un même centre d'analyse : c'est à la fois un avantage (simplicité) et un inconvénient (représentativité insuffisante) de la méthode en section homogène. Le découpage plus fin de la structure (recours aux centres de responsabilité par exemple dans le cas des EPSCP) peut permettre de pallier cette difficulté.

Dans ce cas, il est en effet possible d'affecter aux différents **centres de responsabilité**, une unité d'œuvre individuelle et spécifique à chaque centre mais également de pondérer selon un critère clairement défini et intangible. Par exemple, la distinction entre les niveaux de licence (L), maîtrise (M) et doctorat (D) peut constituer un critère de pondération.



clés de répartition (1)		CENTRES D'ANALYSE PRINCIPAUX				
CENTRES D'ANALYSE AUXILIAIRES	unités d'œuvre proposées	UFR Droit	UFR Lettres Langues	UFR Sciences du Sport	...	TOTAL
Service commun de Documentation (SCD)	Nombre d'étudiants présents sur le site :	14,30%	12,40%	5,10%	...	100%
	- Licence (L)	14,10%	13,80%	7,60%		
	- Master (M)	13%	15%	5%		
	- Doctorat (D)	18%	11%	2%		
Service universitaire des Activités physiques et sportives	Identiques à celles utilisées pour le Service Commun de Documentation				...	100%
Service commun Informatique	Nombre de postes connectés	7,90%	10%	5,10%	...	100%
Division de la Gestion immobilière et de la Programmation	Consommation (compteur si disponible) et/ou m <sup>2</sup> entretenus	8,30%	5,40%	1,90%	...	100%
...	...	...	...	...	...	...

1. Clés de répartition concernant les charges indirectes à ventiler selon un critère à déterminer : m<sup>2</sup>, nombre d'agents, heures d'enseignement, nombre d'étudiants, etc.

Dans certains cas, l'unité d'œuvre de déversement peut correspondre à la combinaison de deux unités d'œuvre élémentaires (x% d'étudiants diplômés + y% d'étudiants inscrits).

Dans l'exemple ci-dessus, le traitement en deux étapes est présenté :

- les charges indirectes ont tout d'abord été ventilées entre les différents centres d'analyse principaux et auxiliaires ;
- puis le coût primaire des différents CAA a été affecté aux CAP. Ainsi, le coût primaire du SCD va être déversé sur les centres d'analyse principaux à l'aide de l'unité d'œuvre « Nombre d'étudiants présents sur le site », considérée dans cette illustration comme la plus significative. De ce fait, 14,3% du coût primaire du SCD seront déversés sur le centre d'analyse principal « UFR Droit », 12,4% sur le centre d'analyse principal « UFR Lettres-Langues », etc.



## QUE FAIRE?

- ✓ Le choix d'une unité d'œuvre caractéristique d'un centre d'analyse doit s'effectuer dans l'optique de quantifier puis de répartir de la manière la plus significative possible la charge concernée.
- ✓ Comme il peut exister une ou plusieurs unités d'œuvre pour traduire une seule action, il est fondamental de choisir celle qui est le plus liée à la variation du coût. Par exemple, l'action d'un centre de responsabilité en charge de l'enseignement d'une discipline peut se mesurer avec différentes unités d'œuvre comme le nombre d'heures d'enseignement ou le nombre d'étudiants.
- ✓ L'unité d'œuvre permet ensuite de faciliter le déversement des charges et des coûts des centres auxiliaires support sur tous les centres principaux.
- ✓ Dans des cas plus complexes et hétérogènes, il est possible d'utiliser des indices synthétiques. Un indice synthétique est une unité d'œuvre composite qui doit permettre de rendre compte des différents éléments constitutifs de l'action d'un centre de responsabilité d'une composante. Par exemple, l'unité d'œuvre de l'action d'un service d'information d'étudiants pourra être constituée d'une unité composite spécialement créée, associant le « point dossier », avec une valeur de « points dossiers » plus élevée pour les dossiers complexes.



## PIÈGES À ÉVITER

- ✓ Utiliser plusieurs unités d'œuvre par centre d'analyse auxiliaire au moment du déversement vers les centres d'analyse principaux.
- ✓ Retenir des unités d'œuvre dont l'élasticité ne serait pas la plus forte et qui ne serait donc pas la plus corrélée avec l'activité du centre d'analyse (ex : nombre d'étudiants pour le service en charge de la maintenance des bâtiments).
- ✓ Procéder à un découpage trop fin des centres d'analyse pour rechercher une adéquation systématique et parfaite entre son action et l'unité d'œuvre en permettant la mesure.



## À RETENIR

1. La clé de répartition est le critère à partir duquel les charges sont imputées sur un centre d'analyse.
2. Une unité d'œuvre est un instrument de mesure d'un centre d'analyse, de son action ou d'un service.
3. Elle permet le déversement de charges des centres d'analyse auxiliaires sur les centres d'analyse principaux.
4. Le choix de l'unité d'œuvre dépend du degré de corrélation entre sa variation en volume et le coût de l'action qu'elle mesure.
5. Il peut exister une ou plusieurs unités d'œuvre pour traduire l'activité d'un centre d'analyse auxiliaire mais une seule sera retenue. Une solution peut donc être de procéder à un découpage plus fin des centres d'analyse (par exemple pour un EPSCP, une composante en centres de responsabilité ou un centre de responsabilité en « sous-centres de responsabilité »).



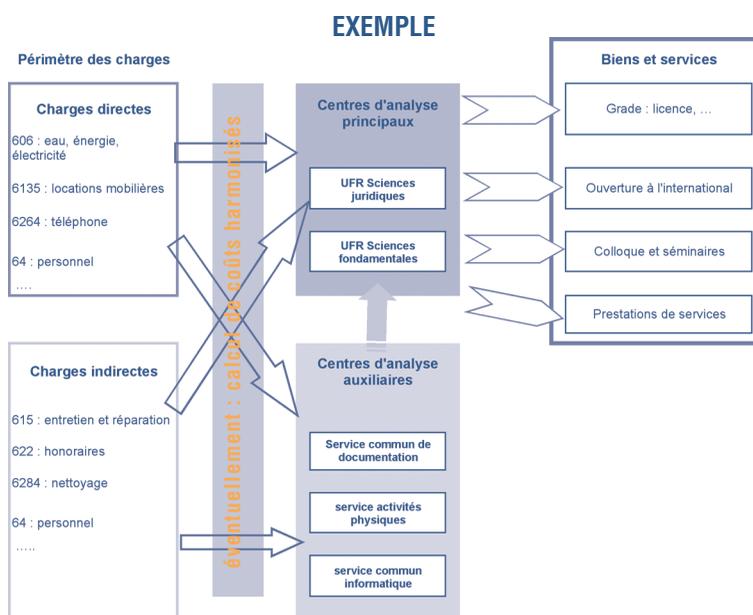
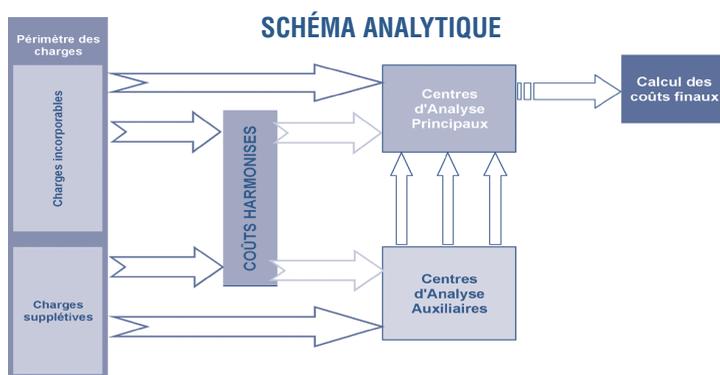
## VOIR

Fiche n°8 : Unités d'œuvre et inducteurs de coûts

## 5.5 LA LOGIQUE DE DÉVERSEMENT DES CHARGES SUR LES CENTRES D'ANALYSE, PUIS SUR LES BIENS OU SERVICES

Les étapes précédentes ont fourni l'ensemble des éléments nécessaires au fonctionnement de la mécanique analytique. Il s'agit à ce stade de procéder à une dernière ventilation permettant de connaître le coût par bien ou service.

- ✓ La première étape consiste à affecter de manière directe ou indirecte, en utilisant dans ce dernier cas des clés de répartition, les charges budgétaires incorporables sur les centres d'analyse en tenant compte des coûts harmonisés ;
- ✓ La deuxième étape consiste à déverser, à l'aide d'unités d'œuvre, les coûts des centres d'analyse auxiliaires sur les centres d'analyse principaux ;
- ✓ La troisième étape consiste à déverser les coûts des centres d'analyse principaux sur les produits ou prestations à l'aide d'une unité d'œuvre (critère d'appréciation de l'activité).





Dans le cadre de la comptabilité analytique en sections homogènes, la logique de déversement des charges repose sur la ventilation directe et indirecte des charges budgétaires incorporables sur les centres d'analyse.

**ÉTAPE 1.** La ventilation **directe** s'opère lorsque la charge peut être affectée sans ambiguïté et sans clé de répartition sur un centre d'analyse et/ou un produit final. Ainsi dans le cas de l'illustration retenue pour le cas pratique à l'université de France (cf. infra), les charges suivantes ont la qualité de charges directes : « compte 60617 : Eau » ; « compte 6184 : Reprographie » ; « compte 621 : personnel extérieur à l'établissement » ; etc.

**ÉTAPE 2.** Une ventilation **indirecte** est réalisée lorsqu'il est nécessaire d'utiliser une clé de répartition pour pouvoir ventiler une charge « support » sur différents centres d'analyse.

Exemple issu du cas pratique de l'université de France (cf. infra) :

Charges indirectes	Clés de répartition	Unités d'œuvre proposées
616 Assurance	Surface totale (bâtie et non bâtie)	Surface totale (bâtie et non bâtie)
6182 Abonnements	Nombre d'étudiants	Nombre d'étudiants réellement présents sur le site
6286 Nettoyage	Surface des locaux (en m <sup>2</sup> )	Nombre de m <sup>2</sup> schon
643 Emplois gagés	Effectif	Nombre de personnes ou salaires ou ETPT ou feuilles de paie ou répartition du temps de travail, etc.

**ÉTAPE 3.** Une fois cette première ventilation effectuée, il est nécessaire de procéder au **déversement des coûts** des centres d'analyse auxiliaires sur les centres d'analyse principaux au moyen des unités d'œuvre définies. Les charges des centres d'analyse auxiliaires sont alors réparties sur les centres d'analyse principaux par application d'un pourcentage calculé sur la base des charges directes des centres d'analyse principaux selon une unité de mesure alors appelée unité d'œuvre.

Exemple issu du cas pratique de l'université de France (cf. infra) :

Centres d'analyse auxiliaires (CAA)	Clés de répartition	Unités d'œuvre	% du coût primaire du CAA déversé sur le CAP DROIT (901)
Service commun de Documentation	Nombre d'étudiants	Nombre d'étudiants réellement présents sur le site	14,35 %
Service commun Informatique	Nombre de postes connectés	Nombre de postes connectés	7,94 %
Service commun d'Action Sociale	Effectif	Masse salariale	8,72 %

**ÉTAPE 4.** Enfin, il convient de déverser les coûts finaux sur les produits ou prestations.



## PIÈGES À ÉVITER

- ✓ Comptabiliser deux fois la même charge en la déversant directement vers les centres d'analyse principaux mais également indirectement vers les centres d'analyse auxiliaires ;
- ✓ Choisir des clés de répartition trop compliquées ;
- ✓ Imputer des charges indirectes de centres d'analyse sur d'autres centres alors que ces derniers n'en maîtrisent pas la consommation ;
- ✓ Modifier régulièrement les clés de répartition ou la structure générale des centres d'analyse.



## À RETENIR

1. Le déversement des charges s'appuie sur la définition claire et précise des centres d'analyse principaux et auxiliaires, du périmètre des charges ainsi que sur la répartition entre charges directes et indirectes.
2. Les unités d'œuvre utilisées pour déverser les coûts des centres d'analyse auxiliaires sur les centres d'analyse principaux ainsi que les unités d'œuvre retenues pour déverser les coûts des centres d'analyse principaux sur les prestations doivent être choisies avec soin puisque le coût final en dépend.
3. La structure en centre d'analyse et les clés de répartition choisies doivent être stables dans le temps afin que les coûts calculés puissent rester comparables.



## VOIR

Fiche n°13 : La comptabilité analytique en sections homogènes

**Préambule**

Afin d'illustrer de la façon la plus pédagogique possible la mécanique de fonctionnement de la méthode en sections homogènes, un cas pratique a été construit : celui de l'**université de France**. La période retenue est celle de l'exercice **2004**. Il s'agit d'une **illustration** des possibilités offertes par la méthode de comptabilité analytique en sections homogènes. Ce cas pratique n'a aucunement vocation à s'apparenter à un modèle dans la mesure où :

- la structure analytique retenue s'appuie certes sur des données issues du monde universitaire mais simplifiées pour les besoins de l'illustration ;
- les données chiffrées ont fait l'objet de retraitements qui ne reflètent pas nécessairement le choix qu'effectuerait un établissement ;
- les unités d'œuvre choisies relèvent également de décisions des rédacteurs du cas pratique et non d'une décision d'un établissement particulier.

Cependant, pour conserver au cas pratique une singularité universitaire, les données sur lesquelles reposent les calculs sont issues de comptes financiers et autres documents existants. Il ne s'agit ici nullement de calculer tel ou tel coût d'un établissement en particulier mais de s'appuyer, pour les besoins de la démarche, sur l'organisation et sur les charges (achats, services extérieurs, personnel, etc.) d'un EPSCP afin de s'approcher au plus près d'un contexte universitaire.

Ce cas pratique a pour objectifs principaux de :

- faire comprendre de manière concrète et pratique la mécanique analytique en sections homogènes ;
- répondre aux principales interrogations de gestion liées à l'organisation des composantes dans une université ;
- servir d'exemple illustratif pour les universités.

Les étapes suivantes seront donc décrites ci-après :

1. Définition des centres d'analyse ;
2. Définition du périmètre des charges ;
3. Déversement des charges sur les centres d'analyse ;
4. Résultats des calculs de coût.

**1. Définition des centres d'analyse**

La priorité ayant été donnée à l'illustration, il a été décidé de retenir un schéma analytique s'appuyant sur la structure d'un établissement d'enseignement supérieur et de recherche mais sans intégrer l'ensemble de ses composantes. Toutefois, l'attention est tout spécialement appelée sur le fait que c'est la démarche et la logique qui sont illustrées ici avant tout.

Sur la base de la structure financière de l'université de France, le choix a été fait de calculer le coût complet d'un étudiant en licence en s'appuyant sur les composantes de l'établissement à savoir les Unités de Formation et de Recherche, les Instituts et Écoles, les services communs et généraux. Les centres d'analyse qui serviront de base au calcul du coût sont donc ces composantes.

Seront considérées comme centres d'analyse principaux (CAP), les composantes qui réalisent directement des activités de formation et/ou de recherche.

Par différence, les composantes qui n'assurent pas directement ces missions mais dont l'activité concourt à leur accomplissement constitueront les centres d'analyse auxiliaires (CAA).

Concrètement, l'analyse de la structure financière en centres d'analyse fournit le découpage suivant :

CENTRES D'ANALYSE PRINCIPAUX	CENTRES D'ANALYSE AUXILIAIRES
901 DROIT (UFR Sciences Juridiques et Sociales)	951 SCD (Service Commun de Documentation)
902 SCIENCES ÉCONOMIQUES (UFR Économiques)	953 SUAPS (Service Universitaire des Activités Sciences Physiques et Sportives)
903 IPAG (Institut de Préparation à l'Administration générale)	955 I-MEDIAS (Service Commun Informatique)

CENTRES D'ANALYSE PRINCIPAUX	CENTRES D'ANALYSE AUXILIAIRES
904 SFA (UFR Sciences Fondamentales et Appliquées)	957 SCUIO (Service Commun Universitaire d'Information et d'Orientation)
905 LETTRES LANGUES (UFR Lettres et Langues)	960 DIGIP (Division de la Gestion Immobilière et de la Programmation)
906 SHA (UFR Sciences Humaines et Arts)	961 ADM.GEN (Administration Générale de l'Université)
907 IAE (Institut d'Administration des Entreprises)	962 SAFIRE (Service d'Aide au développement de l'Alternance, de la Formation permanente, de l'Insertion professionnelle et des Relations extérieures)
908 ICOMTEC (Institut de la Communication et des Technologies nouvelles)	963 SCAS (Service Commun d'Action Sociale)
909 FSS (UFR des Sciences du Sport)	964 PRÉSIDENTE (Politique générale)
910 ESIUF (École supérieure d'Ingénieurs de l'Université de France)	455 SIUMPSS (Service interuniversitaire de Médecine préventive et de Promotion à la santé)
911 IRIAF (Institut des Risques Industriels, Assurantiels et Financiers)	
920 IUT A (Institut Universitaire de Technologie A)	
921 CEAT (Centre d'études Aérodynamiques et Thermiques)	
922 MSHS (Maison des Sciences de l'Homme et de la Société)	
923 IUT B (Institut Universitaire de Technologie B)	
930 MED.PHARMA (UFR Médecine Pharmacie)	
954 CIRMLD (Centre Interrégional des Métiers du Livre et de la Documentation)	
962 SAFIRE (Service d'Aide au Développement de l'Alternance, de la Formation Permanente, de l'Insertion Professionnelle et des Relations Extérieures)	
980 Activités Imposables	

Ce classement appelle les commentaires suivants :

- le CEAT n'assume pas de mission de formation mais conduit uniquement des activités de recherche ;
- le SAFIRE assure une double activité puisqu'il dispense à la fois des enseignements relevant de la formation continue ce qui explique son classement dans la catégorie des CAP et qu'il accomplit par ailleurs des missions supports pour les actions de formation continue des composantes ce qui explique son classement dans la catégorie des CAA.

D'autre part, il s'avère que la composante «Présidence» réalise des activités de natures diverses. L'affectation des charges enregistrées par cette composante sur la base d'une approche globale et unique fausserait considérablement la signification du déversement de ses charges sur les centres d'analyse principaux. Aussi, il a été décidé que pour cette composante, il serait pris en considération un découpage plus fin basé sur les **centres de responsabilités** qui la compose.

Ainsi, ces centres de responsabilités ont été répartis en quatre groupes :

- CR1 : AMDE/RECH/CUR : Maison de l'Étudiant, Recherche et relations Universités/Entreprises ;
- CR2 : PRÉSIDENTE : Coûts administratifs de la présidence ;
- CR3 : INTERNATIONAL : Coûts imputés aux Relations internationales ;
- CR4 : COMMUNICATION : Coûts dédiés au frais de communication.

## 2. Définition du périmètre des charges

Le périmètre des charges retenues de l'université de France concerne le budget consolidé de l'établissement étant précisé que sont prises en compte :

- les charges de fonctionnement telles qu'elles sont enregistrées dans la comptabilité générale de l'établissement ;
- les charges supplétives constituées par hypothèse des salaires des personnels fonctionnaires et de la valeur des biens immobiliers mis à disposition.

Au sein des charges du budget propre de l'établissement, un **retraitement a été effectué** sur certaines charges considérées comme non incorporables. Il s'agit des :

- subventions reçues et redistribuées (6572) ;
- prestations internes (658) ;
- charges exceptionnelles (67) ;
- il est à noter cependant qu'il convient en général de porter également plus particulièrement attention sur les charges financières et les provisions pour apprécier si elles doivent être regardées comme incorporables ou non incorporables, c'est-à-dire s'il elles présentent ou non un lien avec l'activité normale de l'établissement.

Dans le cas de l'université de France, les charges financières parce qu'elles sont rattachées à la gestion courante de l'établissement sont considérées comme charge incorporable. En revanche aucune provision n'est enregistrée par l'établissement.

Les subventions reçues et réparties à d'autres établissements sont au cas d'espèce enregistrées budgétairement mais l'établissement ne joue pour celles-ci qu'un simple rôle d'intermédiaire. Les prestations internes sont suivies à l'université de France par l'intermédiaire du compte 658 (et non des comptes 18 comme prescrit par l'instruction codificatrice M9 3). Quelle que soit la situation, il convient de souligner qu'il s'agit pour cette nature d'opérations de veiller à ne pas comptabiliser deux fois la même charge.

Par rapport au total des charges budgétaires, le montant des charges incorporables dans le calcul analytique s'établit à **35 600 k€** (pour un montant de charges budgétaires avant retraitement de 39 840 k€).

Le périmètre des charges comprend en outre les charges supplétives, c'est-à-dire les ressources hors budget dont bénéficie l'établissement, soit **107. 000 k€** au total, pour accomplir ses missions. Au cas d'espèce, deux natures de ressources sont à prendre en compte :

- les charges de personnel titulaires (105.000 k€) ;
- les charges correspondant à la valorisation annuelle des matériels et locaux mis à disposition de l'université (2 000 k€).

À la suite des différents retraitements, le total des charges incorporables s'établit à 142 600 k€.

L'illustration portant sur le calcul du coût d'un étudiant en licence, seule une fraction du périmètre de charges précédemment déterminé doit être retenu. Pour ce faire, les choix suivants ont été effectués :

- prise en compte des charges de personnel des centres d'analyse principaux à hauteur de 45% (considérant que le reste se partage entre recherche, 50%, et pilotage, 5%) ;
- prise en compte des charges de fonctionnement des centres d'analyse principaux à hauteur de 45% (considérant que le reste se partage entre recherche, 50%, et pilotage, 5%) ;
- non prise en compte de certains centres d'analyse principaux n'assurant pas de mission de formation (par exemple : CEAT, activités imposables).

**Compte tenu de ces retraitements, le montant des charges à inclure dans le calcul du coût de l'étudiant au niveau licence s'élève à 74 977 euros.**

### 3. Déversement des charges sur les centres d'analyse

#### 3.1 La mécanique analytique

La mécanique analytique traduite dans les différents tableaux figurant ci-après permet de calculer le coût final de chaque centre d'analyse principal en ajoutant au coût primaire de chacun de ces centres le montant traduisant le déversement analytique du coût primaire de chacun des centres d'analyse auxiliaires.

Pour faciliter la lecture de ces tableaux, il est précisé que :

- les **centres d'analyse principaux** sont disposés en ligne. Leur dénomination se résume au code et à l'intitulé donnés par l'établissement ainsi qu'à leur abréviation ;
- les **centres d'analyse auxiliaires** sont disposés en colonnes. Leur dénomination se résume au code et à l'intitulé donné par l'établissement ainsi qu'à leur abréviation.

##### 3.1.1. Phase 1. Affectation directe des charges sur les centres d'analyse principaux et auxiliaires

La démarche consiste à cumuler les charges incorporables de chacun des centres d'analyse. Ces charges correspondent au cas d'espèces aux charges budgétaires incorporables (classe 6) additionnées des charges supplétives (personnels titulaires, biens mis à disposition). Cette opération permet d'obtenir le COÛT PRIMAIRE des centres d'analyse principaux et auxiliaires.

Les tableaux ci-après illustrent cette opération pour quelques-uns des centres d'analyse principaux et auxiliaires.

COMPOSANTES CONSTITUANT DES CENTRES D'ANALYSE PRINCIPAUX (CAP)		Dépenses de fonctionnement (Classe 6)	Charges de Personnel	Coût primaire du C.A.P (en k€)
901	DROIT	963	4 086	5 049
902	SCIENCES ECONOMIQUES	244	885	1 129
903	IPAG	150	192	342
904	SFA	2 403	10 362	12 765
905	LETTRES LANGUES	594	5 028	5 622

COMPOSANTES CONSTITUANT DES CENTRES D'ANALYSE AUXILIAIRES (C.A.A)	SCD	SUAPS	IMEDIAS
Dépenses de fonctionnement (Classe 6)	1758	168	1289
Charges de Personnel	2 328	1 034	905
<b>Coût primaire du C.A.A. (en k€)</b>	<b>4 086</b>	<b>1 202</b>	<b>2 194</b>

##### 3.1.2. Phase 2. Ventilation des coûts primaires des centres d'analyse auxiliaires sur les centres d'analyse principaux

Il s'agit de déverser les charges incorporables de chacun des centres d'analyse auxiliaires sur les centres d'analyse principaux.

*Modalités de mise en œuvre : détermination de clés de répartition*

Cette mécanique suppose la détermination de clés de répartition. Au cas particulier, il est décidé de définir celles-ci en fonction de l'activité des CAA. Ce travail nécessite donc d'analyser l'activité de chacun des CAA afin de déterminer le critère de répartition le plus pertinent notamment au regard du coût final que l'on souhaite calculer. Le tableau 1 ci-après présente l'ensemble des clés de répartition retenues pour les différents CAA.

**TABEAU 1 : INFORMATIONS UTILES AU DÉVERSEMENT**

**DES CHARGES ET AU CALCUL DES COÛTS**

INFORMATIONS					COMPLÉMENTAIRES (en pourcentages)								
COMPOSANTES CONSTITUANT DES CENTRES D'ANALYSE PRINCIPAUX (CAP)		Nombre d'étudiants présents sur le site (A&E)	Nombre de postes connectés (C)	Nombre d'étudiants inscrits en L (2004-2005) (D)	Nombre de m2 (E)	Budget Consolidé (F&J)	Fonctionnaires enseignants chercheurs (F)	Nombre étudiants en formation continue (G)	Masse salariale indiciaire (H)	Nombre de laboratoires (I)	Nombre d'étudiants entrant et sortant (K)	Nombre d'étudiants (L)	Nombre d'étudiants + Personnel (M)
901	DROIT	14,35%	7,94%	14,14%	8,29%	5,98%	8,79%	0,00%	8,72%	19,61%	14,95%	13,85%	13,80%
902	SCIENCES ECONOMIQUES	2,64%	4,80%	3,31%	2,33%	1,76%	1,74%	0,00%	1,83%	1,96%	7,41%	2,67%	2,68%
903	IPAG	0,88%	0,33%	3,78%	0,14%	0,90%	0,52%	0,00%	0,44%	0,00%	0,64%	2,52%	2,50%
904	SFA	13,76%	25,04%	12,66%	34,75%	16,30%	23,32%	0,00%	23,01%	25,49%	12,96%	12,89%	13,12%
905	LETTRES LANGUES	12,42%	10,08%	13,81%	5,41%	4,10%	12,62%	0,00%	12,05%	5,88%	17,61%	11,74%	11,71%
906	SHA	19,78%	8,35%	24,10%	5,84%	5,48%	10,44%	0,00%	10,21%	19,61%	9,68%	18,87%	18,75%
907	IAE	4,11%	5,08%	1,83%	2,73%	5,99%	2,87%	38,07%	2,70%	1,96%	21,99%	7,43%	7,40%
908	ICOMTEC	0,95%	2,51%	0,35%	2,09%	0,74%	0,44%	0,00%	0,37%	1,96%	0,53%	0,89%	0,88%
909	FS SPORT	5,11%	2,57%	7,61%	1,85%	1,99%	4,00%	0,00%	3,75%	3,92%	0,50%	4,78%	4,73%
910	ESIP	1,97%	2,69%	0,00%	6,30%	4,19%	3,31%	0,00%	3,20%	5,88%	2,71%	1,85%	1,87%
911	IRIAF	0,82%	1,08%	0,42%	1,03%	2,32%	0,52%	0,00%	0,44%	0,00%	0,69%	0,77%	0,78%
920	IUT A	8,14%	9,25%	14,19%	14,09%	9,86%	16,45%	0,00%	15,29%	0,00%	3,51%	7,63%	7,55%
921	CEAT (lab./rech.)	0,00%	1,63%	0,00%	3,03%	0,57%	0,09%	0,00%	0,14%	0,00%	0,00%	0,00%	0,02%
922	MSHS	0,00%	5,70%	0,00%	1,64%	0,66%	0,09%	0,00%	0,12%	1,96%	0,00%	0,00%	0,01%
923	IUT B	2,23%	7,05%	3,81%	4,62%	3,25%	4,18%	8,49%	3,73%	0,00%	1,61%	2,09%	2,08%
930	MED. PHARMA	12,20%	4,88%	0,00%	5,46%	3,61%	10,53%	0,00%	10,77%	11,76%	5,09%	11,43%	11,46%
954	CIRMLD	0,00%	0,26%	0,00%	0,04%	0,23%	0,00%	0,00%	0,33%	0,00%	0,00%	0,00%	0,01%
962	SAFIRE	0,65%	0,76%	0,00%	0,34%	4,42%	0,09%	0,00%	0,08%	0,00%	0,14%	0,60%	0,65%
980	UB Activités imposables	0,00%	0,00%	0,00%	0,04%	27,64%	0,00%	53,44%	2,81%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
<b>TOTAL</b>		<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>

Ainsi, à titre d'exemple, il s'agit de s'interroger sur la clé de répartition des charges des CAA enregistrées au sein du service commun de documentation (SCD), service universitaire des activités physiques et sportives (SUAPS), du service en charge de l'informatique (I-MEDIAS), etc.

Pour ces CAA les clés de répartition suivantes ont été retenues :

- SCD et SUAPS : nombre d'étudiants présents sur le site, car l'université de France estime que seuls les étudiants « physiquement » présents sur les campus bénéficient de ces services. Une autre clé aurait peut-être été plus pertinente comme par exemple le nombre d'usagers de ces services selon leur centre d'analyse principal d'origine. Mais l'université de France ne dispose pas de cette information ;
- I-MEDIAS : nombre de postes connectés. Cette clé de répartition a été choisie par défaut, l'université de France ne possédant pas de données plus pertinentes permettant d'apprécier la « consommation » de services informatiques par chacune des composantes. Si tel avait été le cas, d'autres clés auraient pu être retenues telles : le nombre de connexions, le nombre d'interventions, etc.

On le voit, outre le choix quant à la représentativité de la clé de répartition, il faut allier la disponibilité de la donnée permettant d'alimenter cette même clé.

Le tableau ci-contre illustre cette deuxième phase.

**Clés de répartition utilisées pour le déversement des charges des CAA sur les CAP**

Composantes constituant des centres d'analyse principaux (CAP)		Nombre d'étudiants présents sur le site (pour SCD et SUAPS)	Nombre de postes connectés (pour I-MEDIAS)
901	DROIT	14,35%	7,94%
902	SCIENCES ECONOMIQUES	2,64%	4,80%
903	IPAG	0,88%	0,33%
904	SFA	13,76%	25,04%
905	LETTRES LANGUES	12,42%	10,08%
	.....	.....	.....
<b>TOTAL CENTRES D'ANALYSE PRINCIPAUX</b>		<b>100%</b>	<b>100%</b>

Concrètement, les informations de ce tableau seront exploitées de la façon suivante :

- les charges incorporables des services SCD et SUAPS seront imputées pour 14,35% sur le CAP DROIT, ce pourcentage représentant le pourcentage des étudiants de ce CAP présents sur les différents campus de l'université de France;
- les charges incorporables des services I-MEDIAS seront imputées pour 7,94% sur le CAP DROIT, ce pourcentage représentant le nombre des étudiants de ce CAP présents sur les différents campus de l'université de France.

*Cas particulier du centre d'analyse auxiliaire « PRÉSIDENCE »*

Comme indiqué précédemment la pluralité des domaines d'intervention de ce CAA ne permet pas de déterminer une clé de répartition unique. Quatre grands domaines d'activités ont néanmoins été identifiés lesquels correspondent à autant de centres de responsabilités. Il s'agit de l'administration de la recherche, de la présidence, de l'action internationale et de la communication. Pour chacun de ces centres de responsabilité, correspondant à un domaine de gestion homogène, il devient possible de définir une clé de répartition qui lui est adaptée :

<b>PRÉSIDENCE</b>			
<b>administration de la recherche</b>	<b>administration générale</b>	<b>international</b>	<b>communication</b>
<b>Nombre de laboratoires</b>	<b>Poids du budget</b>	<b>Nombre d'étudiants entrants et sortants</b>	<b>Nombre d'étudiants inscrits</b>

Bien que le niveau d'analyse soit plus fin, la logique de déversement des charges reste la même que pour les autres centres d'analyse auxiliaires.

Néanmoins, la détermination du périmètre de charges incorporables nécessite dans le cas particulier du CAA « PRÉSIDENCE » un traitement complémentaire. En effet, si l'établissement est en mesure de définir précisément le montant des charges budgétaires incorporables sur la base de ses centres de responsabilités (lecture à partir du budget propre de l'établissement), il lui est en revanche impossible d'affecter sur chacun des centres de responsables le montant des traitements indiciaires des personnels titulaires.

Dès lors, il a été décidé d'effectuer la répartition de la charge correspondante à raison d'un rapport entre le poids budgétaire desdits centres par rapport au montant total du budget de la composante. Les modalités suivantes ont été retenues :

<b>Budget du centre d'analyse auxiliaire :</b>	<b>2 507 921 €</b>
Réparti de la façon suivante :	
administration recherche : 547 391 €, soit	<b>22%</b>
administration générale : 669 348 €, soit	<b>27%</b>
action internationale : 1 103 817 €, soit	<b>44%</b>
communication : 187 365 €, soit	<b>7%</b>

Il convient désormais d'appliquer ces pourcentages à la masse indiciaire correspondant aux traitements des personnels titulaires.

<b>Montant des traitements des personnels titulaires du centre d'analyse auxiliaire "PRÉSIDENTE" :</b>	<b>170 k€</b>
Réparti de la façon suivante :	
administration recherche : 22 %, soit	<b>37 k€</b>
administration générale : 27 %, soit	<b>45 k€</b>
action internationale : 44 %, soit	<b>75 k€</b>
communication : 7 %, soit	<b>13 k€</b>

Ces montants doivent être ajoutés aux charges budgétaires incorporables (classe 6) de chacun des centres de responsabilités. Ainsi, il devient possible de connaître le coût primaire pour chaque centre de responsabilité.

*Modalités de mise en œuvre : application des clés de répartition définies*

Il reste alors à déverser le coût primaire des centres d'analyse auxiliaires sur les centres d'analyse principaux en s'appuyant sur les clés de répartition du tableau 1 (*INFORMATIONS UTILES AU DÉVERSEMENT DES CHARGES ET AU CALCUL DES COÛTS*).

COMPOSANTES CONSTITUANT DES CENTRES D'ANALYSE AUXILIAIRES (C.A.A)	SCD	SUAPS	IMEDIAS
Centres de responsabilité			
Clés de répartition utilisées pour le déversement des charges des CAA sur les CAP	Nombre d'étudiants (pondération L.M.D) présents sur le site (A)	Nombre d'étudiants (pondération L.M.D) présents sur le site (B)	Nombre de postes connectés (C)
Dépenses de fonctionnement (Classe 6)	1758	168	1289
Charges de Personnel	2 328	1 034	905
<b>Coût primaire du C.A.A. (en k€)</b>	<b>4 086</b>	<b>1 202</b>	<b>2 194</b>

COMPOSANTES CONSTITUANT DES CENTRES D'ANALYSE PRINCIPAUX (CAP)	Dépenses de fonctionnement (Classe 6)	Charges de Personnel	Coût primaire du C.A.P (en k€)	Opérations permettant le déversement des charges des centres auxiliaires sur les centres principaux		
901 DROIT	963	4 086	<b>5 049</b>	586,44	172,47	174,33
902 SCIENCES ECONOMIQUES	244	885	<b>1 129</b>	107,77	31,69	105,35
903 IPAG	150	192	<b>342</b>	35,92	10,56	7,14
904 SFA	2 403	10 362	<b>12 765</b>	562,38	165,39	549,51
905 LETTRES LANGUES	594	5 028	<b>5 622</b>	507,52	149,26	221,23

Concrètement, les informations de ce tableau seront exploitées de la façon suivante : les charges incorporables du service SCD et constituant le COÛT PRIMAIRE du CAA s'élèvent à 4 086 k€ (1 738 k€ de charges budgétaires incorporables + 2 328 k€ de charges supplétives). Ce coût primaire se déverse sur chacun des CAP par application de la clé de répartition « Nombre d'étudiants présents sur le site » ci-dessus calculée. Le calcul est donc le suivant :

- $4\,086\text{ k€} \times 14,35\% = 586,44\text{ k€}$  = coût du SCD à imputer sur le centre principal DROIT ;
- $4\,086\text{ k€} \times 2,64\% = 107,77\text{ k€}$  coût du SCD à imputer sur le centre principal SCIENCES ÉCONOMIQUES ;
- ...

### 3.2 La mise en œuvre des clés de répartition

Le tableau 2 suivant, intitulé *RÉPARTITION PRIMAIRE ET SECONDAIRE DES COÛTS PAR CAP ET CAA*, présente la synthèse de l'ensemble des ventilations de charges des centres d'analyse auxiliaires à destination des centres d'analyse principaux, et ce sur la base des clés de répartition décrites dans le tableau 1, *INFORMATIONS UTILES AU DÉVERSEMENT DES CHARGES ET AU CALCUL DES COÛTS*.

**TABLEAU 2 : RÉPARTITION PRIMAIRE ET**

COMPOSANTES CONSTITUANT DES CENTRES D'ANALYSE AUXILIAIRES (C.A.A)				SCD	SUAPS	IMEDIAS	SCUIO
Centres de responsabilité							
Clés de répartition utilisées pour le déversement des charges des CAA sur les CAP				Nombre d'étudiants (pondération L/M/D) présents sur le site (A)	Nombre d'étudiants (pondération L/M/D) présents sur le site (B)	Nombre de postes connectés ©	Nombre d'étudiants inscrits au niveau L (D)
Dépenses de fonctionnement (Classe 6)				1758	168	1289	103
Charges de Personnel				2 328	1 034	905	293
Coût primaire du CAA (en k€)				4 086	1 202	2 194	396

COMPOSANTES CONSTITUANT DES CENTRES D'ANALYSE PRINCIPAUX (CAP)		Dépenses de fonctionnement (Classe 6)	Charges de Personnel	Coût primaire du C.A.P (en k€)	Opérations permettant le déversement des charges			
901	DROIT	963	4 086	5 049	586,44	172,47	174,33	55,97
902	SCIENCES ECONOMIQUES	244	885	1 129	107,77	31,69	105,35	13,10
903	IPAG	150	192	342	35,92	10,56	7,14	14,95
904	SFA	2 403	10 362	12 765	562,38	165,39	549,51	50,11
905	LETTRES LANGUES	594	5 028	5 622	507,52	149,26	221,23	54,69
906	SHA	874	4 424	5 298	808,17	237,68	183,17	95,41
907	IAE	1 088	1 302	2 390	167,93	49,39	111,47	7,24
908	ICOMTEC	125	209	333	38,93	11,45	55,05	1,38
909	FS SPORT	298	1 534	1 832	208,64	61,36	56,41	30,14
910	ESIUF	654	1 479	2 133	80,52	23,68	59,13	0,00
911	IRIAF	313	209	521	33,45	9,84	23,79	1,64
920	IUT A	1 266	6 120	7 386	332,68	97,84	202,88	56,18
921	CEAT (lab /rech.)	0	0	0	0,00	0,00	35,68	0,00
922	MSHS	94	93	187	0,00	0,00	125,06	0,00
923	IUT B	431	1 633	2 063	90,96	26,75	154,62	15,07
930	MED. PHARMA	542	4 280	4 822	498,49	146,61	107,05	0,00
954	CIRMLD	40	82	121	0,00	0,00	5,78	0,00
962	SAFIRE	284	355	639	26,37	7,75	16,65	0,00
980	Activités imposables	0	0	0	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>TOTAL</b>		<b>10 361</b>	<b>42 271</b>	<b>52 633</b>	<b>4 086</b>	<b>1 202</b>	<b>2 194</b>	<b>396</b>

## SECONDAIRE DES COÛTS PAR CAP ET CAA

DIGIP	ADM. GEN.	SAFIRE	SCAS	PRESIDENCE				SIUM PSS
				ADMINISTRATION RECHERCHE	ADMINISTRATION GÉNÉRALE	INTERNATIONAL	COMMUNICATION	
Surface m2 (Compteur élec./gaz/eau pour le reste) (E)	Personnel enseignant (60%) Budget consolidé (40%) (F)	Nombre d'étudiants en formation continue (hors IUT et IAE) (G)	Masse salariale indiciaire (H)	Nombre de laboratoires (I)	Poids du budget (J)	Nombre d'étudiants entrants et sortants (K)	Nombre d'étudiants inscrits (L)	Nombre de personnel + Etudiants (M)
5300	1629	1134	109	547	669	1104	186	215
0	2 568	284	72	37	46	75	12	479
<b>5 300</b>	<b>4 197</b>	<b>1 418</b>	<b>181</b>	<b>585</b>	<b>715</b>	<b>1 179</b>	<b>198</b>	<b>694</b>

### des centres auxiliaires sur les centres principaux

									TOTAL en k€	TOTAL en %
439,26	321,78	0,00	15,82	114,66	42,79	176,20	27,45	95,69	7 271	9,70%
123,27	73,44	0,00	3,31	11,47	12,61	87,29	5,29	18,57	1 722	2,30%
7,18	28,22	0,00	0,79	0,00	6,42	7,57	5,00	17,30	483	0,64%
1841,63	860,85	0,00	41,74	149,05	116,54	152,69	25,56	91,02	17 372	23,17%
286,73	386,66	0,00	21,87	34,40	29,35	207,55	23,27	81,20	7 625	10,17%
309,32	354,96	0,00	18,53	114,66	39,19	114,04	37,40	130,05	7 741	10,32%
144,70	172,93	540,05	4,90	11,47	42,86	259,16	14,73	51,31	3 969	5,29%
110,58	23,35	0,00	0,67	11,47	5,28	6,22	1,77	6,13	606	0,81%
97,86	134,22	0,00	6,80	22,93	14,23	5,95	9,48	32,81	2 513	3,35%
333,82	153,56	0,00	5,80	34,40	29,95	31,89	3,66	13,00	2 902	3,87%
54,53	52,03	0,00	0,80	0,00	16,56	8,11	1,52	5,38	729	0,97%
746,76	579,78	0,00	27,75	0,00	70,55	41,35	15,12	52,38	9 609	12,82%
160,65	11,70	0,00	0,25	0,00	4,05	0,00	0,00	0,11	212	0,28%
86,80	13,29	0,00	0,23	11,47	4,73	0,00	0,00	0,06	428	0,57%
244,89	159,79	120,37	6,77	0,00	23,26	18,92	4,13	14,43	2 943	3,93%
289,59	325,81	0,00	19,55	68,79	25,84	59,99	22,66	79,48	6 466	8,62%
2,04	3,90	0,00	0,61	0,00	1,66	0,00	0,00	0,06	135	0,18%
18,10	76,31	0,00	0,15	0,00	31,58	1,62	1,20	4,53	823	1,10%
2,29	464,06	758,02	5,10	0,00	197,71	0,00	0,00	0,00	1 427	1,90%
<b>5 300</b>	<b>4 197</b>	<b>1 418</b>	<b>181</b>	<b>585</b>	<b>715</b>	<b>1 179</b>	<b>198</b>	<b>694</b>	<b>74 977</b>	<b>100,00%</b>

Afin d'illustrer la variété des données collectées pour qualifier chacune des clés de répartition utilisées dans le cadre de cet exemple, il est nécessaire de présenter les différents critères qui les composent :

- A. *Nombre d'étudiants présents sur le site (2004/2005) pour le « SCD »* : ce nombre d'étudiants inclut les étudiants français ainsi que les étudiants étrangers présents sur les sites ;
- B. *Nombre d'étudiants présents sur le site (2004/2005) pour le « SUAPS »* : idem ;
- C. *Nombre de postes connectés* : ce nombre correspond aux postes informatiques (PC ou MAC) connectés dans chaque composante ;
- D. *Nombre d'étudiants inscrits au niveau « Licence » L* : ce nombre inclut les étudiants français et étrangers mais exclut les étudiants inscrits aux niveaux « master » (M) et « doctorat » (D) ;
- E. *Surface en m<sup>2</sup>* : cette clé de répartition concerne les surfaces immobilières de chaque composante ;
- F. *Nombre de personnel enseignant (60 %) et Budget consolidé (40 %)* : cette clé de répartition est hybride dans le sens où elle a été créée de manière arbitraire par les responsables du contrôle de gestion de l'université concernée pour traduire au mieux la réalité. C'est la raison pour laquelle cette clé prend en compte le nombre d'enseignants-chercheurs à hauteur de 60 % et le budget consolidé de chaque composante (issu des comptes financiers et de gestion 2004) à hauteur de 40 % ;
- G. *Nombre d'étudiants en formation continue (hors IUT et IAE)* : cette clé de répartition a été choisie dans la mesure où le centre d'analyse auxiliaire auquel elle se rattache est un service concernant la formation permanente ;
- H. *Masse salariale indiciaire* : cette clé de répartition correspond à un indice valorisé calculé par l'université concernée et correspond au produit d'un indice de rémunération par la valeur du point augmenté de 49,5 % des charges des enseignants fonctionnaires sur le budget « État » ;
- I. *Nombre de laboratoires* : cette clé de répartition permet de mettre en avant le poids des centres de responsabilités liés à la recherche ;
- J. *Poids du budget* : cette clé de répartition correspond au budget consolidé issu des comptes financiers de l'année 2004 ;
- K. *Nombre d'étudiants entrant/sortant* : c'est le nombre d'étudiants français suivant un cursus universitaire dans le cadre du programme ERASMUS augmenté du nombre d'étudiants étrangers suivant un enseignement sur le site ;
- L. *Nombre d'étudiants inscrits pas composante* : c'est le nombre d'étudiants inscrits, présents ou non sur le site ;
- M. *Nombre de personnel + Nombre d'étudiants inscrits pas composante* : c'est le nombre de contractuels IATOSS (Ingénieur administratif technique ouvrier de service et de santé) et enseignants de l'université de France augmenté du nombre d'étudiants inscrits, présents ou non sur le site.

À ce stade, on constate que la ventilation des charges indirectes enregistrées au sein des centres d'analyse auxiliaires vers les centres d'analyse principaux nécessite la collecte d'informations nombreuses et variées qui pour leur grande majorité ne revêtent aucun caractère financier. Il convient donc de disposer d'une base d'information la plus étoffée et à jour possible. C'est au sein d'un tel gisement que l'on trouve les données permettant d'alimenter les clés de répartition les plus pertinentes. En l'absence de données de cette nature, c'est un choix par défaut donc nécessairement moins réaliste et adapté à la situation qui devra être retenu.

#### 4. Résultats des calculs de coût

Les matrices étant créées et renseignées, il est alors possible de procéder aux calculs de coûts selon les objectifs définis par l'établissement.

Dans le schéma retenu, la méthode de la comptabilité analytique en sections homogènes permet de mettre en évidence les coûts par composante et les coûts moyens par étudiants (sur la base du nombre d'étudiants inscrits à l'université) :

COMPOSANTES CONSTITUANT DES CENTRES D'ANALYSE PRINCIPAUX (CAP)	coût des CAP (en k€) cf. tableau 2	NB d'étudiants	COUT MOYEN PAR ETUDIANT en €
901 DROIT	7 271	3 413	2 130
902 SCIENCES ECONOMIQUES	1 722	658	2 617
903 IPAG	483	622	776
904 SFA	17 372	3 178	5 466
905 LETTRES LANGUES	7 625	2 894	2 635
906 SHA	7 741	4 651	1 664
907 IAE	3 969	1 832	2 166
908 ICOMTEC	606	220	2 753
909 FS SPORT	2 513	1 179	2 132
910 ESIUF	2 902	455	6 378
911 IRIAF	729	189	3 857
920 IUT A	9 609	1 880	5 111
921 CEAT (lab./rech.)	212	0	
922 MSHS	428	0	
923 IUT B	2 943	514	5 726
930 MED. PHARMA	6 466	2 817	2 295
954 CIRMLD	135	0	
962 SAFIRE	823	149	5 523
980 Activités imposables	1 427	0	
<b>TOTAL</b>	<b>74 977</b>	<b>24 651</b>	<b>3 042</b>

Le cas de comptabilité analytique en sections homogènes de l'université de France permet de mesurer le coût final de chaque centre d'analyse principal après le déversement des coûts primaires des centres d'analyse auxiliaires. Cette méthode permet de comparer, dans le respect de règles concernant le périmètre de charges (et de recettes) préalablement édictées, le calcul d'un coût parmi d'autres, à savoir le coût moyen d'un étudiant par composante.

Cette méthode permet en outre d'observer le poids relatif de chaque centre d'analyse principal (composante) au sein du budget de l'EPSCP.

Dans ce cas l'UFR de Sciences fondamentales et appliquées (SFA) représente près du quart des charges (23,17%) avec un coût élevé de l'étudiant (5466 €). L'IUT A et les UFR de lettres/langues et sciences humaines arrivent au second rang avec des ratios respectivement de 13% et 10% du budget.

COMPOSANTES CONSTITUANT DES CENTRES D'ANALYSE PRINCIPAUX (CAP)	poids relatif des CAP
901 DROIT	9,70%
902 SCIENCES ECONOMIQUES	2,30%
903 IPAG	0,64%
904 SFA	23,17%
905 LETTRES LANGUES	10,17%
906 SHA	10,32%
907 IAE	5,29%
908 ICOMTEC	0,81%
909 FS SPORT	3,35%
910 ESIUF	3,87%

COMPOSANTES CONSTITUANT DES CENTRES D'ANALYSE PRINCIPAUX (CAP)	poids relatif des CAP
911 IRIAF	0,97%
920 IUT A	12,82%
921 CEAT (lab./rech.)	0,28%
922 MSHS	0,57%
923 IUT B	3,93%
930 MED. PHARMA	8,62%
954 CIRMLD	0,18%
962 SAFIRE	1,10%
980 UB Activités imposables	1,90%

En poursuivant l'exploitation des matrices, il convient bien évidemment de déterminer le coût qui intéresse l'université de France tel que l'énoncé de cette illustration l'a présenté, à savoir le coût d'un étudiant inscrit en licence. Sur la base des éléments assemblés, il convient de rapporter le coût moyen de l'étudiant au nombre d'étudiants inscrits en licence selon les différents centres d'analyse principaux.

COMPOSANTES CONSTITUANT DES CENTRES D'ANALYSE PRINCIPAUX (CAP)	coût des CAP (en k€) cf. tableau 2	NB d'étudiants	COUT MOYEN PAR ETUDIANT en €	Nb d'étudiants au niveau L	Parts des étudiants en L	Coût d'un étudiant en L (en k€) = coût des CAP x part des étudiants en L
901 DROIT	7 271	3 413	2 130	1 872	54,85%	3 988
902 SCIENCES ECONOMIQUES	1 722	658	2 617	438	66,57%	1 146
903 IPAG	483	622	776	500	80,39%	388
904 SFA	17 372	3 178	5 466	1 676	52,74%	9 161
905 LETTRES LANGUES	7 625	2 894	2 635	1 829	63,20%	4 819
906 SHA	7 741	4 651	1 664	3 191	68,61%	5 311
907 IAE	3 969	1 832	2 166	242	13,21%	524
908 ICOMTEC	606	220	2 753	46	20,91%	127
909 FS SPORT	2 513	1 179	2 132	1 008	85,50%	2 149
910 ESIUF	2 902	455	6 378	0	0,00%	0
911 IRIAF	729	189	3 857	55	29,10%	212
920 IUT A	9 609	1 880	5 111	1 879	99,95%	9 604
921 CEAT (lab./rech.)	212	0		0	0,00%	0
922 MSHS	428	0		0	0,00%	0
923 IUT B	2 943	514	5 726	504	98,05%	2 886
930 MED. PHARMA	6 466	2 817	2 295	0	0,00%	0
954 CIRMLD	135	0		0	0,00%	0
962 SAFIRE	823	149	5 523	0	0,00%	0
980 Activités imposables	1 427	0		0	0,00%	0
<b>TOTAL</b>	<b>74 977</b>	<b>24 651</b>	<b>3 042</b>	<b>13 240</b>	<b>53,71%</b>	<b>40 316</b>
coût moyen en euros d'un étudiant inscrit en licence = cumul des coûts moyens divisé par Nb d'étudiants inscrits en licence = 40 316 / 13 240 x 1.000 =						<b>3 045</b>

**Le coût moyen d'un étudiant inscrit en licence** Le coût moyen d'un étudiant inscrit en licence correspond dans le contexte de cette illustration à la somme des coûts moyens des étudiants inscrits en licence rapportée au total des étudiants inscrits en licence, soit :

40 316.000 euros / 13 240 étudiants = 3 045 euros

Pour la bonne lecture et compréhension des résultats présentés dans le tableau ci-dessus, l'attention est toutefois appelée sur les choix effectués pour les besoins de cette illustration :

- sélection des centres d'analyse limitée au niveau des composantes. Cette option implique que les activités accomplies au sein des centres d'analyse ne sont pas complètement homogènes (accomplissement d'activités d'enseignement, de recherche, de pilotage). Mais l'essentiel dans le cadre de cette illustration est d'expliciter la démarche et non de fournir un modèle ;
- l'affectation des charges au regard de l'objet de coût (étudiant au niveau licence) s'est appuyée sur une clé de répartition totalement forfaitaire (45% du périmètre des charges ont été considérés comme consommé par l'enseignement).

Sur le plan des principes, il conviendrait de déduire de ce périmètre de charges les différentes recettes et prestations (droits d'inscription universitaire, taxe d'apprentissage, etc.) dans le but de calculer les éventuels marges et profits liés à un objet de coût (ex : coût d'un étudiant par composante). Or, dans le cas de l'université de France, le but est de mesurer ce que coûte véritablement un objet de coût avant de calculer éventuellement les recettes qui permettraient de le financer. La logique du cas de l'Université de France est donc celle de la mesure du coût et non de l'estimation d'un éventuel profit.

Pour conclure, il apparaît au vu de cette méthode en sections homogènes, que le coût moyen de l'étudiant inscrit «au niveau L» est de 3 045 € soit un montant assez proche de celui issu de la méthode par activités (3 862,05 €). Les explications fournies ci-dessus (périmètre d'activité non homogène au sein des centres d'analyse) expliquent grandement cet écart.

## 5.6 LE CALCUL ET L'EXPLICATION DES COÛTS DANS LE CAS DES SECTIONS HOMOGENES

Si la comptabilité analytique en sections homogènes est une méthode qui vise à calculer le coût de revient complet d'un produit, elle n'induit pas nécessairement une connaissance complète du coût de ce produit si la traçabilité est occultée. De ce fait, l'objectif de la comptabilité analytique en sections homogènes n'est pas uniquement de calculer les différents types de coût mais aussi de pouvoir les expliquer en réponse à des choix et des décisions prises au préalable.



- ✓ **Le calcul des coûts** dans la méthode des sections homogènes passe d'abord par la détermination du périmètre de charges à prendre en compte, étape nécessaire à l'obtention du coût primaire de chaque centre (voir 5.2). Une fois le calcul des coûts primaires effectué, il s'agit ensuite d'effectuer un déversement du coût primaire de chaque centre d'analyse auxiliaire sur chaque centre d'analyse principal en fonction d'une clé de répartition significative et spécifique pour chaque centre auxiliaire. De ce fait, le calcul du coût final d'un centre d'analyse principal est le suivant :

$$CF_{(CAP)} = CP_{(CAP)} + \sum (CP_{(CAA)} \text{ déversé})$$

où CP = coût primaire, CF = coût final, CAP = centre d'analyse principal et CAA = centre d'analyse auxiliaire

Exemple : Coût final (k€) de l'UFR DROIT (voir *CAS PRATIQUE EN SECTIONS HOMOGENES*)

$$\begin{aligned} CF_{(UFR\ DROIT)} &= 11\,219 + [14,35\% \times CP_{(SCD)} + 14,35\% \times CP_{(SUAPS)} + 7,94\% \times CP_{(I-MEDIAS)} + \dots + 13,80 \times CP_{(SIUMPPS)}] \\ &= 11\,219 + [586,44 + 172,47 + 174,33 + \dots + 95,69] \\ &= 13\,442 \text{ k€} \end{aligned}$$

- ✓ **L'explication des coûts** et l'analyse de leurs résultats se fonde sur l'analyse de l'écart qui existe avec une valeur de référence appelée « standard de gestion ». Il existe trois sortes de standards de gestion :
- les standards historiques : par rapport aux coûts calculés avec les valeurs des années précédentes (ex : augmentation de 10 % du taux de fréquentation de la bibliothèque) ;
  - les standards d'objectifs : par rapport à une valeur cible déterminée a priori comme un objectif à atteindre – exemple : coût de 18 000 euros pour une année universitaire d'un étudiant en licence (L) ;
  - les standards de comparaison : par rapport à une autre structure analogue ou exerçant le même type d'activité avec des comportements similaires (ex : comparaison inter/intra établissements).

L'explication des écarts de coûts doit permettre aux EPSCP de mettre en évidence :

- la bonne ou mauvaise allocation des ressources humaines ou de l'organisation du travail ;
- l'efficacité du personnel ;
- les dérives du coût horaire ;
- la qualité des produits, leurs prix, les quantités utilisées, la qualité de la gestion des stocks ;
- la mauvaise estimation des standards et leur révision.

Une analyse des écarts plus poussée (cf. infra 6.3) permettra en outre de valoriser de façon différente les causes d'écarts en identifiant les écarts d'activité, d'incorporation de charges, de prix unitaires de fonctions et de modifications du processus de réalisation des prestations. En outre, l'analyse des écarts peut reposer sur une dichotomie entre charges fixes et charges variables afin de mettre en évidence la part réelle de marge de manœuvre ou le levier budgétaire.

**QUE FAIRE?**

- ✓ Calculer le coût de revient complet d'un produit en identifiant l'ensemble des coûts :
  - les coûts d'achat : l'ensemble des coûts de mise à disposition d'une entité dans l'organisation (exemple : achats d'ouvrages pour la bibliothèque, etc.);
  - les coûts salariaux (traitement des enseignants chercheurs, IATOSS, etc.);
  - les coûts de production : l'ensemble des coûts de transformation d'une entité en vue de l'obtention d'un produit final. Exemple : les coûts de distribution : l'ensemble des coûts de distribution des produits au client final (ex : photocopiés, ordinateurs disponibles, etc.).
- ✓ Calculer le coût primaire de chaque centre d'analyse auxiliaire et principal.
- ✓ Calculer l'ensemble des valeurs de déversement liées aux différentes clés de répartition.

**PIÈGES À ÉVITER**

- ✓ Expliquer des coûts dans un contexte de rupture brutale qui bouleverse leurs comportements;
- ✓ Comparer des coûts a priori similaires mais dont le mode de calcul ne serait pas le même;
- ✓ Choisir des standards d'objectifs qui ne soient pas atteignables dans la période impartie.

**À RETENIR**

1. Le coût de revient complet d'un produit est analysé en distinguant le coût d'achat, le coût de production, le coût de distribution et les coûts administratifs.
2. Le coût final d'un centre principal est la somme du coût primaire de ce même centre principal augmenté du déversement du coût de chaque centre auxiliaire à hauteur d'un pourcentage déterminé par une clé de répartition déterminée pour chaque centre auxiliaire.
3. L'explication des coûts avec la méthode en sections homogènes est facilitée par la traçabilité offerte à chaque étape qui dépend de choix pertinents des différentes clés de répartition.

**VOIR**

Fiche n°13 : La comptabilité analytique en sections homogènes

SIXIÈME PARTIE

# LES CALCULS DE COÛTS SPÉCIFIQUES

## 6.1 LE BENCHMARKING

Après qu'un établissement ait mis en place son système de comptabilité analytique, il devient possible de mettre en œuvre des outils permettant d'approfondir l'analyse des coûts. Le benchmarking est l'une de ces méthodes. Elle consiste principalement à comparer différents EPSCP entre eux ou avec différents établissements (comparaison avec des établissements de formation étrangers et/ou privés, de recherche, etc.) mais également, différentes structures d'un même établissement entre elles, sur des bases qui doivent être clairement explicitées. De telles comparaisons permettent de nourrir la réflexion sur les coûts que sur la nature du cadre de pilotage adopté par plusieurs établissements.



### CARACTÉRISTIQUES

Le benchmarking consiste à comparer entre elles des structures qui ont mis en place une comptabilité analytique. Dans ce cadre, les éléments issus d'une comptabilité analytique (quelle que soit la méthode retenue) offrent des atouts précieux. En effet, une telle comptabilité permet de disposer d'une connaissance précise des modalités de construction des coûts au sein de l'établissement et des structures qui le composent. Elle permet par conséquent de disposer des éléments indispensables pour connaître et estimer la pertinence des comparaisons en matière de coûts entre différents établissements ou entre diverses structures.

En définissant ainsi les bases de comparaisons communes à mettre en œuvre, le benchmarking, qu'il soit à l'initiative de l'établissement ou que l'établissement y soit soumis, permet de retenir des éléments probants. Qui plus est, du fait de la logique même de la comptabilité analytique, le repérage et la définition de ces bases de comparaison sont facilités. En effet, la définition retenue du périmètre des charges et des produits, le choix d'une méthode de calcul des coûts, l'explicitation de l'ossature analytique mobilisée ainsi que la mise à plat des sources d'informations utilisées via les systèmes d'information, sont autant d'éléments fondamentaux pour que les comparaisons aient une véritable signification.



### QUE FAIRE?

Le benchmarking, pour avoir quelque sens, doit préciser les bases de comparaison sur lesquelles il va se fonder. Lorsque des coûts entre établissements (ou entre structures) sont comparés, il convient de se demander qu'elles ont été les règles exactes suivies pour leur construction. Par conséquent, quand deux établissements sont comparés, plusieurs données directement issues de la comptabilité analytique doivent être considérées avec précision :

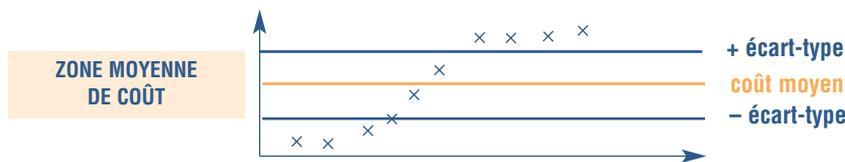
- Quelles sont les charges et quels sont les produits qui ont été retenus dans le calcul des coûts ? Autrement dit, quel est le périmètre de charges à la base de la comptabilité analytique élaborée ? Disposer de telles données est indispensable pour qu'une quelconque comparaison puisse être menée.
- Quelle est la méthode de comptabilité analytique utilisée ? Quel est son niveau de mise en œuvre : concerne-t-elle tous les services de l'établissement ? Certains services sont-ils plus avancés que d'autres ?
- Quelle est l'ossature analytique retenue au sein des établissements (ou structures) comparés ? Il faut en effet connaître les différents centres d'analyse définis, puis la logique de déversement des charges sur ces derniers.

Plus la comptabilité analytique sera développée au sein de l'EPSCP, plus la disponibilité et la facilité d'accès à ces données seront importantes, et également plus les conditions possibles de la comparaison pourront être énoncées et reconnues. La comptabilité analytique se présente alors comme une ressource pour l'établissement pour faire analyser et expliquer le comportement de ses propres coûts mais aussi pour veiller à ce qu'il ne soit pas attribué à ses coûts des « comportements » que la logique de leur construction contredit.



### QUE FAIRE?

À titre d'exemple, si l'on s'intéresse au coût d'une formation dans une logique de benchmarking entre établissements, il faut connaître la façon dont les temps d'enseignements des enseignants-chercheurs ont été valorisés afin de calculer le coût des formations : est-ce sur la base d'une hypothèse de répartition de l'activité de ces personnels suivant une clé donnée : 50 % en enseignement, 50 % en recherche, par exemple ? Ou est-ce sur la base d'une valorisation plus réaliste des temps des personnels entre leurs diverses activités ? En l'absence d'une telle information, tout benchmarking sera hasardeux.



L'étude que l'Observatoire des coûts a consacré aux Activités physiques et sportives universitaires en 1997 permet de donner quelques exemples d'éléments auxquels il convient d'être attentifs dans une logique de comparaison : le nombre d'étudiants participant à la discipline, le nombre d'heure annuel proposé, le type d'encadrement mobilisé, les installations utilisées. Toute comparaison de coûts devra prendre en compte au moins ces éléments pour parvenir à rendre comparables les coûts calculés. Une comptabilité analytique facilitera l'explicitation des modes de construction de ces coûts.



### PIÈGES À ÉVITER

- ✓ Procéder à des comparaisons de coûts, sans disposer de comptabilité analytique suffisamment élaborée pour mettre à jour ce qui peut être effectivement comparé ;
- ✓ Remettre en cause des comparaisons proposées par des tiers, sans disposer des éléments précis pour contester les bases de comparaisons mises en œuvre ;
- ✓ Su valoriser les particularismes des coûts locaux en refusant toute logique de comparaison, se condamnant ainsi à des confrontations de points de vue aux fondements imprécis.



### À RETENIR

1. Une bonne comptabilité analytique, c'est-à-dire une comptabilité analytique correctement structurée, capable de rendre explicite les modalités de construction des coûts calculés, permet d'être attentif aux différents éléments des coûts calculés.
2. La comptabilité analytique permet de rendre compte de l'ensemble des conventions admises, contribuant à la production des coûts.
3. Elle donne les clés permettant la maîtrise des points de comparaisons possibles entre différentes structures et fournit des éléments pour définir les conditions de telles comparaisons.
4. Elle fournit les informations de nature à « maîtriser » toutes les comparaisons en basant ces dernières sur des données que l'on sait pouvoir être comparables.



### VOIRE

Fiche n°14 : L'analyse des coûts calculés

## 6.2 LA MÉTHODE DE LA CONTRIBUTION

Après avoir décrit la logique de la construction des coûts au moyen de la comptabilité analytique, l'établissement dispose des éléments nécessaires au calcul d'autres types de coûts, et peut appliquer notamment la méthode de la contribution.

### CARACTÉRISTIQUES

La méthode de la contribution est une méthode de comptabilité analytique en coûts partiels qui permet de ne rattacher aux produits que les charges jugées pertinentes, c'est-à-dire essentiellement les charges directes en considérant dans un premier temps les charges directes variables puis dans un second temps les charges directes fixes.

Les charges calculées sont ensuite comparées au niveau des recettes de chaque produit ou prestation, ceci afin de calculer leurs indicateurs de rentabilité respectifs. Ces indicateurs peuvent être de différentes sortes (marge sur coût variable, contribution nette, point mort ou seuil de rentabilité).

De telles méthodes ont pour but de donner des éléments pour choisir les prestations (ou produits) à favoriser ou au contraire à reconsidérer. Un établissement pourra alors disposer d'une vision détaillée des prestations, de leur contribution respective et disposer ainsi d'une description des efforts budgétaires consentis pour les diverses prestations considérées au regard de leurs apports propres.

À partir de ces informations, l'établissement dispose des éléments nécessaires pour définir les secteurs ou activités qu'il souhaite développer ou par rapport auxquels il souhaite être plus vigilant.

### QUE FAIRE?

- ✓ Dans un premier temps, il convient de repérer l'ensemble des charges qui concourent directement à la réalisation du produit, c'est-à-dire celles qui disparaissent si le produit et/ou l'activité n'existe plus.
- ✓ Repérer et valoriser un coefficient de charges de structures représentatif de la consommation de charges de l'EPSCP par une activité de type commercial par exemple.
- ✓ Différencier les charges fixes et les charges variables.
- ✓ Élaborer un compte d'exploitation produit permettant de rechercher un équilibre de gestion à court terme ( $R_t = C_t$  dans l'année) ou à plus long terme (diffusion d'une collection).
- ✓ Calculer le point mort en volume ou en valeur en intégrant les éventuels versements de subventions ou d'aides forfaitaires grâce à la formule :

$$Pq + Sq + F = Vq + C_f$$

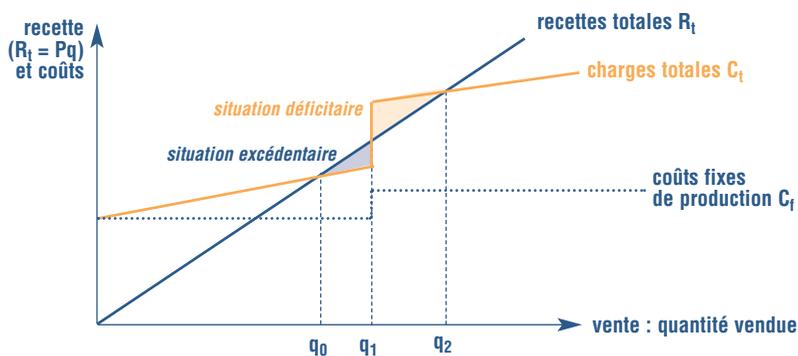
où P = prix d'équilibre du produit, q = quantité produite, S = subvention perçue par unité produite, F = subvention forfaitaire perçue par l'établissement, V = coût variable unitaire de production et  $C_f$  = charges fixes.

En prenant un exemple dans une logique d'édition (où q correspond à une vente estimée à 3000 ouvrages sur 3 ans, S = 3 € par ouvrage, F = 10000 €, V = 20 € et les charges fixes  $C_f$  incluant l'amortissement des machines = 40000 €), le prix d'équilibre P de chaque ouvrage est égal à :

$$P = V - S + \frac{C_f - F}{q} = 20 - 3 + \frac{40000 - 10000}{3000} = 27 \text{ €}.$$



## QUE FAIRE?



La finalité de ce graphique est d'illustrer à partir de quelle quantité achetée une chaîne de production devient rentable. Dans un EPSCP, cela pourrait concerner une plate-forme technologique, un atelier de reprographie, une chaîne de production d'ouvrages, etc. Ainsi, l'activité devient rentable lorsque la courbe des recettes totales ( $R_t$ ) dépasse celle des charges totales ( $C_t$ ), donc ici entre  $q_0$  et  $q_1$  puis après  $q_2$ .

Ce graphique met également en lumière qu'une modification de la structure de production (intervenant à  $q_1$ ) peut entraîner une situation déficitaire. Ce scénario est acceptable à la condition expresse qu'il soit momentané (ici entre les quantités  $q_1$  et  $q_2$ ).



## PIÈGES À ÉVITER

- ✓ Ne pas utiliser des données issues de la comptabilité analytique pour développer des analyses ponctuelles sur des questions repérées comme importantes pour l'établissement ;
- ✓ Chercher à appliquer cette méthode de façon extensive sur toutes les activités, alors qu'elle ne doit être mise en œuvre que pour les activités considérées comme primordiales à un moment donné au regard par exemple des axes de développement définis par l'établissement ;
- ✓ Utiliser cette méthode sans précaution et ainsi faire croire à certaines structures qu'elles coûtent « trop cher » au regard de ce qu'elles rapportent, et induire à la remise en cause de leur existence, alors qu'il ne peut s'agir que de faire prendre conscience des efforts consentis et acceptés pour justement permettre ces activités.



## À RETENIR

1. La méthode de la contribution permet, en tirant profit des informations produites et mises à disposition par la comptabilité analytique, de rendre compte avec précision des ressources générées par certaines activités au regard des ressources qui leur sont allouées et qu'elles consomment.
2. Cette méthode permet de s'intéresser spécifiquement à certaines activités afin de mettre à jour leur rentabilité et de mesurer l'impact des variations du prix unitaire, du coût variable unitaire ou encore de la quantité produite (vendue) sur la rentabilité de la prestation (ou du produit).
3. La méthode de la contribution a pour intérêt de donner des éléments de coûts précis concernant une activité et ainsi de pouvoir informer une politique de développement ou de réorientation d'une activité.
4. Des effets de subventions croisées sont à prendre en considération. Supprimer une activité non rentable peut avoir des répercussions en chaîne sur l'équilibre de gestion d'autres prestations en raison du report de charges fixes indirectes.



## VOIR

Fiche n°16 : La méthode de la contribution

## 6.3 L'ANALYSE DES ÉCARTS

L'analyse des écarts est une méthode d'analyse des coûts qui est facilitée et fiabilisée quand elle peut se fonder sur une comptabilité analytique. Ce type d'analyse permet de rendre compte des évolutions des coûts constatés au regard de standards préalablement définis.

### CARACTÉRISTIQUES

L'analyse des écarts est une analyse *a posteriori* des différences entre les coûts constatés, issus par exemple de la comptabilité analytique, et des coûts préétablis, choisis par l'établissement.

Les coûts préétablis, ou coûts standards, sont définis en mobilisant diverses sources :

- soit les coûts calculés les années passées, donc des standards historiques ;
- soit les objectifs de coûts fixés pour une période, donc des standards d'objectifs ;
- soit les coûts d'une structure analogue, donc de standards de comparaison (benchmarking).

Dès lors que les coûts constatés et les coûts standards sont disponibles, l'analyse des écarts s'attache à la détermination des causes des écarts repérés. Ainsi, au-delà de la mise en relief des écarts, l'analyse vise à identifier et comprendre leur origine.

L'écart sera analysé en fonction de trois facteurs : le volume d'activité sur la période considérée, la quantité des facteurs de production consommés et enfin le prix (ou le coût) du facteur de production. À chacun de ces facteurs est associé un type d'écart particulier : écart sur activité, écart sur quantité et écart sur prix (ou coût).

FACTEURS	DESCRIPTION	ÉCART ASSOCIÉ
Volume d'activité	Nombre d'unités d'œuvre (cf. supra 5.4) d'activité (réalisées ou prévues)	Écart sur activité
Quantité de facteurs de production	Quantité de moyens (réalisés ou prévus) nécessaires à la réalisation d'une unité d'œuvre	Écart sur quantité
Prix (ou coût) du facteur de production	Coût unitaire (réalisé ou prévu)	Écart sur prix

Une telle analyse est susceptible de fournir des éléments pour juger de l'allocation des ressources humaines ou plus largement de l'organisation du travail, de l'efficacité du personnel dans la réalisation de certaines tâches, de l'impact de l'évolution du prix ou du coût des ressources mobilisées ou éventuellement de la faible pertinence des standards mobilisés, autant de points qui permettent par la suite de redéfinir la manière d'envisager l'activité.

Exemples : nombre d'heures d'enseignants cumulées (ou par enseignant), nombre d'heures par diplômés, etc.

### QUE FAIRE ?

L'analyse des écarts suppose deux éléments essentiels : d'une part la disponibilité et la continuité d'une mesure des coûts, à l'image de ce que la comptabilité assure par nature et, d'autre part, le choix des standards qui serviront de base de comparaison pour juger de coûts constatés.

Dès lors qu'une comptabilité analytique effective est mise en place au sein de l'établissement, il y a lieu de choisir des coûts standards à raison de plusieurs sources. Le choix d'un standard se fait en fonction des données disponibles mais également des choix stratégiques éventuels effectués par l'établissement (et notamment des objectifs fixés par rapport à certaines activités).

**QUE FAIRE?**

Après avoir fait ce choix, il est nécessaire de disposer, pour chacune des activités traitées (par exemple une formation donnée), des informations sur :

- le volume d'activité générée (par exemple : nombre d'heures de formation, ou nombre de diplômes délivrés) ;
- les quantités de facteurs de production consommés dans le cadre de cette activité (par exemple : le nombre d'heures enseignants-chercheurs et/ou le nombre d'heures personnels IATOSS) ;
- le coût (ou le prix) de ces facteurs de production (en valorisant le coût des heures d'enseignement en fonction grades et indices des personnels impliqués).

Disposant de ces informations, il est alors possible de rendre compte de l'origine exacte des écarts constatés.

**PIÈGES À ÉVITER**

- ✓ Vouloir appliquer une analyse des écarts à l'ensemble des coûts calculés grâce à la comptabilité mise en place, alors qu'il ne s'agit d'y procéder que pour les éléments de coûts considérés comme les plus importants en eux-mêmes ou à un moment donné, en fonction d'orientations stratégiques arrêtées ;
- ✓ Procéder à une analyse des écarts sans s'assurer de la disponibilité de données sur les coûts « stables » dans le temps, c'est-à-dire produites selon les mêmes conventions vérifiables ;
- ✓ Procéder à une analyse des écarts en faisant évoluer régulièrement les standards qui servent de fondement à l'analyse ;
- ✓ Procéder à une analyse des écarts sans associer étroitement les structures dont les activités (ou certaines des activités) ont été analysées au moyen de cette méthode, et ainsi accréditer des impressions de démarches « inquisitrices ».

**À RETENIR**

1. L'analyse des écarts est une méthode d'analyse de coûts disponible pour approfondir la connaissance du comportement de certains coûts jugés fondamentaux. La comptabilité analytique permet une telle analyse en ce qu'elle lui fournit des informations solides et fiables.
2. La mise en œuvre de telles analyses ne peut se faire qu'avec l'aide de la structure dont les activités sont analysées.
3. L'analyse des écarts suppose que soient faits des choix sur les standards qui seront mobilisés dans l'analyse.

**VOIR**

Fiche n°15 : L'analyse des écarts et le budget flexible

SEPTIÈME PARTIE

**L'ANALYSE  
ET LA PRISE EN COMPTE  
DES RÉSULTATS  
DE LA COMPTABILITÉ  
ANALYTIQUE**

## 7.1 L'INTÉGRATION DES COÛTS DANS LE SYSTÈME DE PILOTAGE

Les coûts produits par la comptabilité analytique ont vocation à constituer une des sources d'alimentation du système de pilotage développé par les établissements d'enseignement supérieur et de recherche.



Le système de pilotage d'un établissement constitue la conjonction de 4 éléments :

- l'ensemble des **structures**, comités et instances de décision au sein desquels sont discutées, définies et arrêtées les grandes orientations suivies par l'établissement ;
- le dispositif de **finalisation de l'action** et donc les modalités d'affichage des priorités et des objectifs répartis selon les acteurs ;
- le choix d'organisation et d'animation des **processus** fondamentaux de l'EPSCP ;
- la production régulière d'informations de bas en haut issues des **outils** de contrôle de gestion et d'évaluation de performances.

Dans ce cadre complexe, les coûts calculés par la comptabilité analytique doivent trouver leur place, afin de constituer un des éléments participant à l'élaboration des décisions, aux choix des orientations opérationnelles et à la mise en œuvre de mesures correctives.

Bien évidemment, tous les agents, à travers leurs représentants et les responsables hiérarchiques, doivent être informés des décisions de gestion et par là même disposer d'informations sur les coûts de leurs activités ou de leurs réalisations.

Certains acteurs au sein de l'établissement sont cependant plus particulièrement en charge de l'exploitation des données issues de la comptabilité analytique. A un échelon stratégique et décisionnel, le président de l'établissement et son équipe de direction, de même que le conseil d'administration, seront amenés à faire état des coûts constatés en tant qu'éléments à prendre en considération notamment comme outil d'aide à la décision. Plus largement, et notamment en raison de la vocation interne de la comptabilité analytique, le système prendra corps et sera réellement exploité à sa juste dimension si l'ensemble des acteurs concernés de l'établissement se l'approprient et s'appuient sur les informations produites.

La comptabilité analytique a vocation à alimenter en permanence le dispositif de pilotage au même titre que les tableaux de bord et la production d'indicateurs de gestion.

L'hypothèse consistant à procéder à un calcul unique opéré de manière décalée par rapport à la fin de l'exercice, notamment pour tenir compte des opérations d'inventaire, est parfois avancée au sein des EPSCP. Ce choix de procédure comporte le risque majeur d'amoindrir l'apport de la comptabilité analytique au système de pilotage dans son sens premier. En effet, la possibilité de prendre rapidement des décisions lors du constat d'un écart par rapport aux objectifs (ou prévisions) initiaux se trouvera, par définition dans un tel mode d'organisation, très sensiblement restreinte. Les responsables de la comptabilité analytique doivent, autant que faire se peut, éditer des états intermédiaires, formuler des hypothèses sur le niveaux des coûts en fin d'exercice et comparer, si possible, ces situations intermédiaires avec des coûts préétablis saisonnalisés.

L'utilisation du levier LOLF, impliquant un suivi régulier du coût des programmes et des actions, pourra être un recours précieux pour la publication régulière de « coûts d'objectifs » ou « pré établis ». Ceux-ci pourraient être révisés à terme lors de l'identification et de l'imputation de l'ensemble des charges constatées sur l'exercice.

**QUE FAIRE?**

Avant toute intégration dans le système de pilotage de l'établissement, il est indispensable que les coûts calculés par la comptabilité analytique soient identifiés par les acteurs comme une des ressources pertinentes à mobiliser dans le cadre des négociations internes. Par conséquent, il est nécessaire de **disposer d'animateurs du dialogue de gestion** notamment pour fonder, au moins en partie, les analyses au regard des différentes orientations qui s'offrent.

Concrètement, cela implique que, lors des échanges entre les acteurs concernés par le système de pilotage de l'établissement, les données produites par la comptabilité analytique soient régulièrement utilisées comme un des éléments d'appréciation des propositions étudiées. **Il faut en outre qu'il soit demandé aux différents acteurs de défendre leur point de vue, y compris en faisant état des coûts induits.**

Afin que les coûts calculés par la comptabilité analytique soient ainsi utilisés, il convient qu'ils soient largement diffusés et mis à disposition des structures de l'établissement pour que chacune d'entre elles ait la possibilité de se les approprier.

Cette action doit s'accompagner d'une politique de communication de nature à permettre aux acteurs de s'approprier ces éléments, d'être convaincus de leur utilité pour s'orienter vers une meilleure gestion et un pilotage efficient de leur activité ou service. Cela suppose que l'établissement se dote d'une unité de contrôle de gestion, la mieux à même d'associer tableaux de bord et résultats des calculs analytiques.

**PIÈGES À ÉVITER**

- ✓ Ne pas utiliser les données issues de la comptabilité analytique pour décider et/ou ne pas afficher les résultats ;
- ✓ Exploiter et communiquer en externe les résultats de la comptabilité analytique sans associer les services ou composantes qui ont contribué à les produire ;
- ✓ Attendre d'avoir toutes les charges et recettes constatées pour commencer à élaborer les coûts et anticiper leurs dérives ;
- ✓ Ne pas prévoir une « rubrique coûts » dans le tableau de bord de la présidence.

**À RETENIR**

1. Outil de pilotage efficace, la comptabilité analytique reste une source d'informations parmi d'autres du système de pilotage.
2. Pour que les données produites par la comptabilité analytique soient intégrées comme un des éléments logiques et réguliers du système de pilotage, il faut que les personnes participant à ce système les utilisent, en fassent état et puissent les commenter.
3. Les coûts calculés sont des éléments du débat. Ils sont des outils de discussion et d'appréciation des orientations envisagées.
4. L'analyse de la composition des coûts doit l'emporter sur l'affichage « brut » et « brutal » du coût moyen.

**VOIR**

Fiche n°10 : Le reporting sur les coûts

## 7.2 LA DÉFINITION DE STANDARDS ET DE LEVIERS D'ACTION

La connaissance des coûts est essentielle, mais il est également nécessaire de disposer d'éléments permettant de **porter un jugement sur ces coûts** et de les **faire évoluer si nécessaire vers des valeurs cible acceptées de tous**. Il est indispensable, dans une logique de pilotage par les coûts, de définir des «standards» et par la suite d'identifier des ressources, des leviers d'action de nature à permettre la maîtrise des coûts.



### CARACTÉRISTIQUES

Les biens et services proposés par l'établissement consomment des moyens dont la comptabilité analytique permet d'apprécier les coûts. Une telle connaissance est indispensable pour rompre avec le flou qui peut caractériser la réalisation des activités des universités et leurs poids économiques relatifs. Elle est cependant insuffisante. En effet, au-delà du constat, le calcul analytique doit déboucher sur des jugements à l'égard des coûts constatés – Sont-ils acceptables ? Sont-ils normaux ? Sont-ils trop élevés ? – et, si besoin, sur des actions pouvant influencer sur le niveau de ces coûts – Comment faire pour diminuer un coût ? Pour modifier sa structure ? Pour réagir à une évolution estimée préoccupante ?

Dans ce but, il faut que soient définis des standards et des leviers d'action :

- des **standards**, pour disposer de critères de jugement des coûts constatés et de points de comparaison (cf. supra 6.1 et 6.3), ou des **coûts préétablis** ;
- des **leviers d'action** (ou plus largement des plans d'action), pour savoir comment agir sur les coûts constatés quand une action corrective s'avère nécessaire.

Les standards comme les leviers d'action sont définis **en fonction des objectifs** que se donne l'établissement.



### QUE FAIRE?

#### L'identification des standards

Les standards de coûts peuvent être définis par rapport à des dispositions réglementaires, à des valeurs cibles, à des éléments de comparaisons internes ou externes ou à des coûts mesurés antérieurement.

L'établissement doit donc dans un premier temps définir ses propres standards les plus appropriés à ses spécificités et justifier ces standards par rapport aux objectifs stratégiques.

La définition des standards doit s'effectuer dans le cadre d'un échange entre les instances dirigeantes, les services et composantes. Ils ne seront éventuellement modifiés que lorsqu'il sera manifeste qu'ils sont devenus non représentatifs du coût constaté.

#### Le calcul des écarts

Le calcul analytique impose, une fois les standards de coûts définis, de procéder à des analyses d'écart en identifiant :

- la valeur des dérives ;
- leurs causes (modification de la nature des charges incorporées, volume d'activité, différences d'incorporation des moyens, etc.) ;
- leurs conséquences à court et moyen termes.

La fonction prospective et modélisante de la comptabilité analytique prend ici tout son sens.

Il est donc recommandé au contrôleur de gestion de l'EPSCP d'établir, par objet de coût, une base de données de coûts préétablis mais aussi de publier une analyse faisant état des risques et des dérives majeures constatées.



### Les leviers d'action à mettre en œuvre

Après la comparaison des coûts issus de la comptabilité analytique aux standards retenus, des leviers d'action *ad hoc* peuvent être définis. Il s'agit de décrire les actions à mener en fonction des écarts constatés.

Plus précisément, définir des leviers d'action revient à préciser les responsabilités des différents acteurs par rapport :

- à une action sur un coût ;
- au calendrier de mise en place des mesures correctives ;
- aux actions à mener de manière générale.

Par exemple, le coût de l'entretien de l'immobilier peut être ramené à une valeur cible de l'euro/m<sup>2</sup> avec l'utilisation de leviers d'actions, tels la modification des procédures (fréquences, plan d'entretien, etc.), les travaux négociés ou encore le nombre d'heures d'intervention planifiée des agents de l'équipe technique.

Dans un autre domaine, on pourra décider de revoir les modalités de communication et d'information des étudiants en :

- mutualisant les plaquettes d'information ;
- modifiant la nature des supports de diffusion ;
- utilisant les voies dématérialisées ;
- organisant les journées étudiantes ; etc.

### QUE FAIRE ?



### PIÈGES À ÉVITER

- ✓ Mettre en place une comptabilité analytique, produire des coûts, sans prévoir initialement des coûts d'objectifs ;
- ✓ Calculer des coûts sans fournir les outils permettant de les valoriser par rapport à des valeurs de référence ou des objectifs ;
- ✓ Ne pas analyser la comparaison des coûts et leurs écarts avec les standards définis ;
- ✓ Ne pas prévoir des plans d'action, et leurs déclinaisons opérationnelles en identifiant des porteurs de projets.



### À RETENIR

1. S'imposer la recherche de valeurs standard ajustées dans le temps en fonction des coûts constatés. Il devient alors possible d'apprécier la signification des coûts puis de définir des leviers d'actions dans le but d'engager d'éventuelles actions correctives.
2. La conception de standards et de leviers d'action suppose la définition préalable d'objectifs clairs. Un coût n'a de sens qu'au regard d'objectifs quantifiés.
3. Tous les acteurs de l'établissement doivent être associés à l'évaluation des coûts de leurs propres activités et disposer ainsi de l'opportunité de proposer d'éventuelles voies d'amélioration. Ce dialogue de gestion suppose donc de communiquer et d'expliquer les coûts calculés, les standards retenus et les leviers d'actions choisis.



### VOIR

Fiche n°15 : L'analyse des écarts et le budget flexible

## 7.3 LA DIFFUSION INTERNE ET EXTERNE DES RÉSULTATS

Si la comptabilité analytique dans le secteur privé est un outil à usage exclusivement interne, l'enjeu est tout autre pour les EPSCP. Il s'agit, en effet, de répondre aux demandes d'information des ministères en charge de l'enseignement supérieur et de la recherche ou d'autres collectivités publiques (Union européenne, collectivités locales, etc.). De même et tout particulièrement s'agissant d'une mission de service public, il appartient de renseigner les usagers sur l'utilisation des « deniers publics ».



### CARACTÉRISTIQUES

- ✓ La **diffusion interne** des résultats de la comptabilité analytique doit se traduire par une véritable communication au sein de l'établissement. S'agissant du contenu de cette communication, la direction d'un EPSCP doit sélectionner les données les plus pertinentes en fonction des orientations stratégiques choisies. Les étapes-clés à respecter en ce domaine sont les suivantes :
  - Validation de la liste de diffusion des calculs de coûts aux **destinataires** concernés en interne ;
  - Sélection de l'information : l'information doit être diffusée de manière ciblée après **validation** ;
  - Sécurisation des informations : la mise en place d'une **procédure de traitement et de sécurisation** des informations confidentielles doit être assortie d'une protection des applicatifs utilisés pour la comptabilité analytique ;
  - Mise en place de mesures correctives : les leviers d'action de court ou moyen terme visant à modifier *in fine* les niveaux observés des coûts et en amont à mieux maîtriser les consommations de charges sont retenus sur la base des prévisions établies pour la période concernée.
- ✓ Outre ces éléments, la **communication externe** s'appuie également sur d'autres volets :
  - le respect des dispositions réglementaires ;
  - l'établissement d'une liste précise de destinataires externes ;
  - la séparation nette des rôles du contrôleur de gestion et du service « communication » lors de la médiatisation de l'information ;
  - le choix des différents moyens de communication ;
  - la transmission à la tutelle.
- ✓ Le **reporting des coûts** (ou **revue de gestion**) est un mode de communication interne et externe. Par ce dispositif, les informations relatives à l'activité et aux résultats atteints au regard des objectifs remontent à la hiérarchie avec une **mise en perspective des résultats analytiques**. Leur analyse et leur articulation entre eux doivent permettre de dégager des lignes significatives.

Le reporting nécessite la détermination d'un calendrier en adéquation avec le rythme d'enregistrement et de production des résultats analytiques. C'est pourquoi, il est conseillé d'adopter une démarche visant à produire des « coûts anticipés » par rapport à la production du compte financier de l'EPSCP. Le reporting des coûts doit fonctionner de manière ascendante et descendante pour impliquer l'ensemble du personnel ayant participé au traitement de l'information.
- ✓ La prise en compte de la **qualité** et de l'**efficacité** des prestations impose aux EPSCP de ne pas uniquement se focaliser sur l'aspect coût et la dimension **efficience** (rapport entre les moyens et les activités). C'est un équilibre de gestion qu'il convient de trouver. Ainsi, à titre d'exemple, la valeur d'un diplôme, la capacité des étudiants à intégrer le marché du travail, la qualité reconnue des publications peuvent et doivent être mis en perspective avec les coûts des processus.

Il ne faut pas non plus oublier que des coûts internes élevés peuvent éviter des coûts « sociaux », externes et induits plus élevés.



## QUE FAIRE?

La mise en place d'un reporting nécessite le choix d'éléments clés :

- ✓ Le choix du **mode de reporting** : adapté au niveau hiérarchique auquel il s'adresse et élaboré en collaboration et en tenant compte des propositions de celui-ci, il est centré sur quelques points clés pour la direction et est étoffé au niveau des composantes (directeur d'UFR, d'école, d'institut, de service commun) ;
- ✓ La sécurisation des systèmes d'information : un protocole de traitement de l'information, avec codes d'accès et sauvegardes pour les éléments les plus stratégiques (unité d'œuvre, inducteurs, comptes des coûts finaux) ;
- ✓ Le choix des supports de communication : choix de graphiques et tableaux de coûts, le tout sous format papier pour faciliter la discussion ;
- ✓ La « procédure contradictoire » : elle vise à produire des commentaires fiables, détaillés et validés par les échelons de responsabilité concernés. Elle comprend un temps d'ajustement des données correctives ;
- ✓ La revue de gestion : les choix de présentation concernent aussi bien la sélection des coûts significatifs que la périodicité des réunions et les modalités de décision ;
- ✓ La mise en place de mesures correctives : ces mesures s'appuient sur la recherche rétrospective des propositions issues de la revue de gestion ;
- ✓ La communication externe des informations : elle tient compte du niveau d'exigence des ministères et/ou du responsable de programme LOLF ;
- ✓ Le suivi des résultats : les tableaux ne sont pas figés, ils doivent vivre, évoluer voire disparaître en cas d'obsolescence. La remise en cause doit être permanente et guidée par la question de savoir si les éléments présentés sont toujours utiles aux décideurs.

Choix du mode de reporting

Sécurisation des données

Choix des supports de communication

Procédure contradictoire

Modalités de présentation de la revue de gestion

Communication externe des informations

Suivi des résultats et modifications



## PIÈGES À ÉVITER

### Communication interne sur les performances et les coûts

- ✓ Diffuser les informations issues de la comptabilité analytique sans « filtre de communication » ;
- ✓ Fournir aux responsables de l'organisme, sans explication suffisante, des informations déconnectées de leur périmètre de décisions ;
- ✓ Oublier les procédures « contradictoires » et de retour qui permettraient de tenir compte des remarques des divers échelons concernés de l'établissement.

### Communication externe

- ✓ Omettre de préciser les destinataires externes dans la liste initiale de diffusion ;
- ✓ Passer outre la protection particulière ou le droit de communication de certaines informations ;
- ✓ Communiquer uniquement sur la valeur absolue du coût final sans commentaires annexes.



## À RETENIR

1. Les résultats de la comptabilité analytique sont destinés en premier lieu à une diffusion interne même si, dans le contexte d'un établissement public, ils ont vocation pour un certain nombre d'entre eux à être communiqués en externe.
2. La diffusion interne implique de faire des choix de destinataires et d'interlocuteurs, d'informations à traiter, de formalisation de revue de gestion, de ciblage des données à transmettre en fonction du niveau hiérarchique visé, de périodicité d'utilisation et de mesures correctrices à apporter.
3. Le reporting des coûts s'effectue dans un processus ascendant et descendant impliquant l'acteur à l'origine de la donnée et le décideur.
4. La communication externe s'effectue dans un contexte de gestion par la performance et d'obligation de rendre compte de la bonne utilisation des deniers publics. Il convient de veiller au strict respect des rôles des différents niveaux dans le processus de transmission de l'information, de sélectionner rigoureusement les informations diffusées et leur traitement. La communication externe implique en outre des réponses systématiques claires et argumentées sur les points de litiges.



## VOIR

Fiche n°10 : Le reporting sur les coûts

## 7.4 LE LIEN AVEC LES TABLEAUX DE BORD ET LES INDICATEURS

Les coûts produits par la comptabilité analytique ont vocation à être intégrés dans un tableau de bord afin de renseigner le système de pilotage des EPSCP. Mais, un lien étroit doit également être recherché entre les indicateurs, les inducteurs, utilisés pour produire des tableaux de bord et alimenter la comptabilité analytique.



Le tableau de bord de pilotage d'un EPSCP est un instrument plus dense et plus complet que le simple agrégat de ratios financiers et le compte rendu des résultats issus de la comptabilité analytique. C'est un instrument de gestion qui n'a de sens qu'au regard de la délimitation des objectifs poursuivis par l'établissement. Obligatoirement construit en fonction des différents niveaux de responsabilité, c'est un instrument d'action synthétique et de court terme mensuel. Dans un premier temps la comptabilité analytique ne peut se plier à cette périodicité aussi resserrée.

Quand on veut mettre en place une comptabilité analytique, on utilise nombre d'unités d'œuvre, d'indicateurs et d'inducteurs, parfois uniquement utiles au calcul des coûts mais souvent pertinents pour alimenter les tableaux de bord.

Deux cas de figure se présentent :

- Les tableaux de bord de pilotage de la structure peuvent incorporer régulièrement des informations issues des calculs analytiques. Les données sont commentées dans le cadre du dialogue de gestion et du reporting.
- Les tableaux de bord contiennent des indicateurs alimentés régulièrement qui peuvent servir au calcul analytique (déversement ou inducteurs en comptabilité analytique). Dans ce cas, il y a un exercice de cohérence à réaliser pour éviter d'utiliser deux sources différentes pour produire une information utile à la comptabilité analytique et aux tableaux de bord.



À titre d'exemple, on peut envisager la mise en commun d'indicateurs dans le cadre de composantes élémentaires d'un tableau de bord (TDB) avec la comptabilité analytique (CA) :

COMPOSANTE DU TABLEAU DE BORD	DOMAINES DE PILOTAGE	INDICATEURS COMMUNS AU TDB ET À LA CA
Résultats financiers	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Rééquilibrage des dotations</li> <li>• Économie et intéressement</li> <li>• Couverture par les recettes</li> <li>• Coûts des prestations</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Écart moyen des dotations entre composantes</li> <li>• Coût moyen d'une prestation par composante</li> </ul>
Processus internes	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Maîtrise des processus logistiques et administratifs</li> <li>• Sélection d'activités critiques (enseignement et recherche)</li> <li>• Résultats des activités (dont les axes du projet d'établissement)</li> <li>• Valorisation des activités (révélation des « coûts inconnus »)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Coûts administratifs et logistiques par étudiant</li> <li>• Coût moyen d'un doctorant par rapport au coût d'un étudiant</li> <li>• Part des coûts cachés par rapport au budget global</li> </ul>
Clients externes	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Satisfaction, fidélisation, attractivité</li> <li>• Stabilité et pérennité de l'activité</li> <li>• Image et notoriété</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nombre de demandes d'inscriptions d'étudiants étrangers</li> <li>• Taux de participation aux examens des étudiants inscrits</li> </ul>



## QUE FAIRE ?

### DÉMARCHE DE PILOTAGE ET TABLEAU DE BORD

**Identifier les objectifs** en tenant compte des raisons de sa mise en œuvre, des responsables concernés, de l'adéquation des missions avec les objectifs généraux de l'organisation et de son articulation avec les autres instruments de gestion.

**Analyser le champ d'application** du tableau de bord sous des aspects globaux qu'ils soient fonctionnels, structurels ou opérationnels (étude de l'organigramme de gestion, de la synthèse des forces et faiblesses, de l'analyse des responsabilités de chacun ou encore de celle de la pertinence de l'allocation des moyens disponibles en fonction des activités).

**Déterminer les points clés** du tableau de bord de l'établissement comme la déclinaison opérationnelle des objectifs, le choix des variables stratégiques ou les appréciations quantitatives et qualitatives.

**Choisir des indicateurs** (et leur unité d'œuvre associée) de manière hiérarchisée en croisant des variables (ratios) à partir des données issues de la comptabilité analytique pour s'assurer de leur pertinence, de leur fiabilité, de leur précision, de leur reproductibilité, de leur coût.

**Produire les indicateurs et, pour ce faire, articuler ce tableau de bord avec le système de gestion** dans son ensemble en tenant compte des possibilités de traitement des informations, de l'interaction des systèmes de gestion, comptable et administratif, en stabilisant les procédures de collecte de l'information et des modalités de mise à jour.

**Formaliser le tableau de bord** par un choix de support et de représentations graphiques de l'information et des indicateurs qui soit testé auprès des services puis corrigé en fonction des ajustements suggérés dans le but de procéder à une analyse des écarts (cf. supra 6.3)

**Gérer la coordination et la communication** du tableau de bord en précisant les modalités d'intégration des modifications et la communication en interne et en externe.

### LIEN AVEC LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE

Périmètre des coûts, valeurs cibles et coûts d'objectifs

Composantes, Processus, Activités, Découpage analytique

Valeur ajoutée par activité  
Identification de coûts aberrants

Unités d'œuvre de déversement  
Inducteurs de ressources et d'activités

Interfaces avec les systèmes d'information  
Alimentation des bases comptables analytiques

État de sortie de comptabilité analytique avec une présentation adaptée

Partage et alimentation de données sur les coûts



## PIÈGES À ÉVITER

- ✓ Ne pas prendre en compte les tableaux de bord déjà existants au moment où l'on impulse la comptabilité analytique et/ou créer un tableau de bord de l'établissement qui soit l'agrégat des tableaux de bord des différentes structures ;
- ✓ Mettre en place un tableau de bord déconnecté des résultats de la comptabilité analytique de l'établissement ;
- ✓ Choisir des indicateurs trop ambitieux dont l'information serait trop difficilement récupérable ;
- ✓ Ne pas mettre comme responsable d'une famille d'indicateurs un acteur clé du système de gestion de l'établissement ;
- ✓ Ne retenir que des indicateurs préexistants et aisés à collecter immédiatement.



## À RETENIR

1. Le tableau de bord est un outil de pilotage à court terme ayant pour objectif de mesurer les écarts quantifiables entre un standard ou un objectif et la réalité des événements et qui nécessite d'être éclairé sur la base d'informations sur les coûts et la « rentabilité » des prestations.
2. Il permet d'avoir une meilleure visibilité sur les résultats issus de la comptabilité analytique en mettant en exergue les choix d'objectifs, les actions à mener, les indicateurs pertinents à sélectionner sous la responsabilité d'acteurs clairement identifiés.
3. Il est nécessaire de « fusionner » les approches (tableau de bord et comptabilité analytique) pour éviter les redondances et surtout donner de la cohérence au système de pilotage de l'EPSCP.



## VOIR

Fiche n°10 : Le reporting sur les coûts

Fiche n°14 : L'analyse des coûts calculés

## HUITIÈME PARTIE

# GLOSSAIRE

ACTIVITÉS  
AFFECTATION  
ANALYSE DES ÉCARTS  
BENCHMARKING  
CENTRE D'ANALYSE  
CENTRE DE RESPONSABILITÉ  
CHARGE ET DÉPENSE  
CHARGES INCORPORABLES  
CHARGES NON INCORPORABLES  
CHARGES SUPPLÉTIVES  
CLÉ DE RÉPARTITION  
COMPTABILITÉ ANALYTIQUE  
COÛT CIBLE  
COÛT COMPLET  
COÛT DE REVIENT  
COÛT DIRECT  
COÛT FIXE  
COÛT HARMONISÉ  
COÛT INDIRECT  
COÛT MARGINAL  
COÛT STANDARD  
COÛT VARIABLE  
DÉVERSEMENT  
EFFICACITÉ  
EFFICIENCE  
ENTRÉE / SORTIE  
IMPUTATION  
INDICATEUR  
INDUCTEUR D'ACTIVITÉ  
INDUCTEUR DE COÛT  
INDUCTEUR DE RESSOURCES  
INPUT/OUTPUT  
MÉTHODE ABC  
MÉTHODE ABM  
MÉTHODE DES SECTIONS HOMOGÈNES  
NOMENCLATURE D'ACTIVITÉS  
OBJET DE COÛT  
PÉRIMÈTRE DE CHARGES  
PERTINENCE  
PRESTATION  
PRESTATIONS INTERNES (OU RÉCIPROQUES)  
PROCESSUS  
PRODUITS  
RÉPARTITION  
REPORTING  
RESSOURCES  
RETRAITEMENT/RECLASSEMENT DE CHARGES  
REVUE DE GESTION  
STANDARD DE GESTION  
SYSTÈME DE PILOTAGE  
TABLEAU DE BORD  
TÂCHE  
TARGET COSTING  
UNITÉ D'ŒUVRE  
VENTILATION

Outre la définition qui s'attache aux notions couramment usitées en comptabilité analytique, le lecteur trouvera dans ce glossaire les références des fiches auxquelles il peut se reporter pour recueillir des éléments d'information complémentaire.

## ACTIVITÉS

FICHES 9 • 11

Ensemble de tâches élémentaires :

- réalisées par un individu ou un groupe;
- faisant appel à un savoir-faire spécifique.

Une activité correspond à tout ce que l'on peut décrire par un verbe traduisant l'action : réaliser les enseignements, chercher, négocier un contrat, préparer un budget, etc.

L'activité est à la base de l'analyse des processus. La circulaire du 21 juin 2001 relative au développement du contrôle de gestion indique l'intérêt d'établir une nomenclature d'activité du contrôle de gestion dans les administrations d'État.

## AFFECTATION

FICHES 11 • 12 • 15

Technique qui consiste à déterminer la destination directe ou indirecte d'une charge ou d'une recette. L'affectation se fait au regard du critère de consommation de la ressource et de l'identification du fait générateur de la charge. L'imputation analytique est la résultante comptable du choix d'affectation.

## ANALYSE DES ÉCARTS

FICHE 14

Méthode qui consiste à valoriser les écarts entre les prévisions et les réalisations. Il s'agit de dégager les causes des écarts éventuels constatés en distinguant les écarts budgétaires, les écarts sur volume d'activité, les écarts sur facteurs de production (ou moyens incorporés), les écarts sur prix et les écarts d'incorporation de facteurs.

Les analyses d'écarts sont à la base des méthodes de contrôle de gestion. Elles peuvent être systématisées et informatisées et se fonder sur des consommations budgétaires comme sur des coûts résultant de la comptabilité analytique.

## BENCHMARKING

FICHE 13

Le benchmarking (encore appelé parangonnage ou référenciation ou amélioration comparative) est la méthode d'évaluation de produits, services, matériel, techniques ou processus d'une organisation par comparaison avec les modèles qui sont reconnus comme des normes de référence.

Il existe 4 types de benchmarking :

- Benchmarking **interne** (comparaisons à l'intérieur de sa propre organisation);
- Benchmarking **de concurrence** (comparaisons spécifiques de concurrent à concurrent);
- Benchmarking **fonctionnel** (comparaisons avec des fonctions similaires, dans des entités non concurrentes, à l'intérieur du même secteur d'activité);
- Benchmarking **générique** (comparaisons des méthodes de travail ou des processus dans des secteurs d'activité différents).

## CENTRE D'ANALYSE

FICHES 5 • 11

Unité comptable et composante d'affectation primaire d'une charge en comptabilité analytique.

Le centre d'analyse peut être « principal » (associé directement à la réalisation des prestations) ou « auxiliaire » (offrant des prestations aux centres d'analyse principaux). On recherche souvent une certaine concordance entre les notions de centre de responsabilité et celle de centre d'analyse.

Selon la Délégation interministérielle à la réforme de l'État, c'est une : « Unité comptable servant à analyser des éléments de charges indirectes avant leur imputation au coût de produits. L'analyse peut conduire à une affectation des charges pouvant être directement rattachées aux centres (charges semi-directes) ou à une cession de prestation entre centres ». (*Guide méthodologique sur la contractualisation dans le cadre du contrôle de gestion*, 2001)

## CENTRE DE RESPONSABILITÉ

FICHE 1

**NOTA.** Cette notion est à distinguer du centre de responsabilité caractérisant un des éléments de la structure financière des EPSCP.

Entité organisationnelle constituant un échelon de décision et de contrôle des budgets.

Les centres de responsabilité peuvent être des centres de dépenses (frais), de profit, d'investissement, de chiffre d'affaires, ou discrétionnaires.

Selon la Délégation interministérielle à la réforme de l'État, c'est une « unité que l'on constitue en

vue d'exercer un meilleur contrôle et d'assurer une répartition appropriée des responsabilités grâce à un aménagement des comptes qui permet de connaître soit les charges propres seulement (centre des coûts), soit les charges, le chiffre d'affaires et le profit (centre de profit), soit le rapport entre le profit et le capital utilisé (centre d'investissement).» (*Guide méthodologique sur la contractualisation dans le cadre du contrôle de gestion*, septembre 2001)

## CHARGE ET DÉPENSE

FICHES 6 • 10

Une charge est une consommation de ressources.

Une dépense est un flux monétaire de sortie qui se traduit par un décaissement de monnaie.

Certaines charges ne sont pas des dépenses comme les amortissements ou les provisions.

## CHARGES INCORPORABLES

FICHES 6 • 10

Charges effectives, prises en compte dans la comptabilité générale, qu'il est nécessaire d'intégrer dans la détermination du coût des produits.

## CHARGES NON INCORPORABLES

FICHES 3 • 6 • 10

Charges effectives, prises en compte dans la comptabilité générale, mais dont la comptabilité analytique fait abstraction.

Ex. : frais financiers, frais de fonctionnement de la direction générale, provisions, certains amortissements

## CHARGES SUPPLÉTIVES

FICHES 6 • 10

Charges hors budget qui ont une relation logique avec la réalisation des produits et qu'il convient d'intégrer au périmètre de charges pour l'analyse des coûts.

Ex. : les moyens mis à disposition gratuitement comme les locaux (loyers), les hommes (rémunérations).

## CLÉ DE RÉPARTITION

FICHES 11 • 12

Critère à partir duquel il est possible de répartir les charges indirectes sur les centres d'analyse ou sur les activités. En ce qui concerne les centres d'analyse, la clé de répartition peut correspondre à une unité d'œuvre.

## COMPTABILITÉ ANALYTIQUE

TOUTES LES FICHES

La comptabilité analytique est une méthode visant au calcul des coûts des produits d'un orga-

nisme en articulant les informations issues des états comptables avec des données quantitatives de consommation et d'activité de services. Elle recouvre plusieurs types de modèles allant des coûts complets aux coûts partiels.

Selon la définition proposée par le plan comptable 1982, «la comptabilité analytique est un mode de traitement de données dont les objectifs essentiels sont les suivants. D'une part :

- connaître les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise;
- déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise;
- expliquer les résultats en calculant les coûts des produits (biens et services) pour les comparer aux prix de vente correspondants.

D'autre part :

- établir des prévisions de charges et produits courants (coûts préétablis et budgets d'exploitation, par exemple);
- en constater la réalisation et expliquer les écarts qui en résultent (contrôle des coûts et des budgets, par exemple);
- d'une manière générale, elle doit fournir tous les éléments de nature à éclairer les prises de décision. Elle apporte son concours dans l'application de méthodes mathématiques telles que la recherche opérationnelle.

Pour atteindre ces objectifs, le système de comptabilité analytique d'une entreprise doit être adapté exactement à sa structure organique et aux activités d'exploitation particulières qu'elle exerce.»

«Comptabilité dont l'objet est d'une part de connaître, de calculer, de classer et d'enregistrer les coûts des activités de production et de distribution de biens et de services de l'entité et d'autre part d'établir des prévisions de charges et de produits (par exemple coûts préétablis et budgets d'exploitation), d'en constater la réalisation et d'expliquer les écarts qui en résultent.» (*Guide méthodologique sur la contractualisation dans le cadre du contrôle de gestion*, septembre 2001)

## COÛT CIBLE

FICHE 12

Système de comptabilité visant à sélectionner les coûts d'objectif des fonctionnalités essentielles d'un produit ou d'une prestation, puis à identifier les coûts d'objectifs des composants élémentaires. Il s'oppose à la recherche d'un «coût complet global» calculé de manière ascendante.

## COÛT COMPLET

FICHES 5 • 10 • 16

«C'est la somme des coûts directs et indirects». (*Guide d'auto-évaluation du contrôle de gestion à l'usage des administrations publiques de l'État*, Ministère de l'Économie et des Finances, direction du Budget, août 2000).

## COÛT DE REVIENT

FICHE 8

Le coût de revient d'un produit est calculé en intégrant toutes les charges directes et indirectes afférentes à l'objet de calcul. Il est analysé en distinguant plusieurs types de coûts :

- le coût d'achat : c'est l'ensemble des coûts de mise à disposition d'une marchandise au sein de l'organisation ;
- le coût de production : c'est l'ensemble des coûts de transformation des marchandises en vue de la fabrication du produit final ;
- le coût de distribution : c'est l'ensemble des coûts de distribution supportés pour délivrer des produits au client final.

À ces coûts, il est possible d'ajouter des coûts dits administratifs.

## COÛT DIRECT

FICHES 3 • 6 • 11 • 13

C'est un coût qui est dégagé après affectation directe de charges à un seul objet de coût c'est-à-dire indépendamment de tout calcul intermédiaire. «C'est un coût imputable de manière simple à un produit ou un service». (*Guide d'auto-évaluation du contrôle de gestion à l'usage des administrations publiques de l'État*, Ministère de l'Économie et des Finances, direction du budget, août 2000).

## COÛT FIXE

FICHES 6 • 13

Il dépend de la structure de production ou de distribution de biens et de services, indépendamment du volume de production ou d'activité.

«Il est supporté par la collectivité du fait même de son existence et indépendamment du volume de son activité (exemple : frais de direction générale, de secrétariat, etc.)». (*Guide d'auto-évaluation du contrôle de gestion à l'usage des administrations publiques de l'État*, MINEFI, direction du Budget, août 2000).

## COÛT HARMONISÉ

FICHES 10 • 11

Coût qui intègre, dans le périmètre de charges, une moyenne de charges par catégorie (ex : salaire moyen par métier et par grade) et non pas les charges réelles supportées par la structure.

## COÛT INDIRECT

FICHES 3 • 5 • 11 • 13

C'est un coût auquel est imputée, après répartition, une fraction des charges communes à plusieurs objets de coûts.

«C'est un coût sans relation simple ou immédiate avec le produit ou le service (ex : coût de la formation professionnelle)». (*Guide d'auto-évaluation du contrôle de gestion à l'usage des administrations publiques de l'État*, MINEFI, direction du Budget, août 2000).

## COÛT MARGINAL

FICHE 5

«C'est le coût lié à une unité supplémentaire produite». (*Guide d'auto-évaluation du contrôle de gestion à l'usage des administrations publiques de l'État*, MINEFI, direction du Budget, août 2000).

## COÛT STANDARD

FICHE 5

«C'est la norme à laquelle on se réfère pour établir des comparaisons». (*Guide d'auto-évaluation du contrôle de gestion à l'usage des administrations publiques de l'État*, MINEFI, direction du Budget, août 2000).

## COÛT VARIABLE

FICHES 5 • 13 • 15

C'est un coût qui varie proportionnellement avec le niveau de production et d'activité.

«C'est un coût dont le montant varie en fonction du niveau d'activité réalisé (ex : matières premières, frais du personnel de production, etc.)». (*Guide d'auto-évaluation du contrôle de gestion à l'usage des administrations publiques de l'État*, MINEFI, direction du Budget, août 2000).

## DÉVERSEMENT

FICHES 11 • 12 • 15

Démarche qui consiste à répartir les coûts des centres auxiliaires sur les centres principaux.

Le déversement est ensuite opéré des centres principaux sur les objets finaux de coûts à partir de clés de répartition (unité d'œuvre) ou selon un calcul matriciel.

## EFFICACITÉ

FICHE 16

C'est le rapport entre le résultat atteint et le résultat recherché (croisement résultat et objectif).

«Rapport entre les réalisations obtenues et les objectifs fixés ; la mesure de l'efficacité se fait, en principe par l'évaluation quantitative des produits concrets/accomplissements au regard d'un ensemble de critères préétablis ou d'un objectif». (*Guide méthodologique sur la contractualisation dans le cadre du contrôle de gestion*, DIRE, sept. 2001).

## EFFICIENCE

**FICHE 16**

C'est le rapport entre le résultat obtenu et les moyens mis en œuvre pour y parvenir.

Elle se distingue de la productivité car elle intègre une notion de qualité des moyens et pas seulement un effet volume.

## ENTRÉE/SORTIE

**FICHE 9**

Voir Input/Output

## IMPUTATION

**FICHES 11 • 12 • 15**

Démarche qui consiste à déterminer une charge par nature en fonction d'une codification et d'une nomenclature comptable préétablie.

L'imputation peut être directe en comptabilité analytique sur la base d'un plan de compte (classe 9 ou autres) distinguant les centres d'analyse, des comptes de reclassement et les produits.

## INDICATEUR

**FICHES 8 • 16**

C'est à la fois :

- un instrument d'analyse à la fois signifiant (illustratif et représentatif) et significatif (« qui a un sens » et explicatif) d'un phénomène ou d'une situation ;
- un instrument de mesure qui dispose de toutes les qualités requises (fidélité, précision, etc.) pour évaluer l'atteinte des objectifs.

## INDUCTEUR D'ACTIVITÉ

**FICHE 8**

Il permet d'apprécier comment le coût d'une activité est consommée par les produits finis qui s'y rattachent et qui constituent les objets de coûts.

## INDUCTEUR DE COÛT

**FICHE 14**

Il permet d'expliquer la variation du coût d'une activité (inducteur de ressources) ou d'un produit fini (inducteur d'activité).

## INDUCTEUR DE RESSOURCES

**FICHES 8 • 11**

Critère permettant de répartir les ressources en fonction de leur consommation respective par les différentes activités accomplies.

## INPUT/OUTPUT

**FICHE 9**

L'Input (entrée) correspond à l'ensemble des flux d'entrée souvent assimilé à un ou plusieurs facteurs de production. Dans une logique de processus, l'input peut être le produit d'une activité donnée consommée par l'activité avale.

L'Output (sortie) correspond au flux de sorties après l'ultime phase du processus de transformation. C'est le produit fini ou intermédiaire porteur de valeur ajoutée.

## MÉTHODE PAR ACTIVITÉS

**FICHES 1 • 7 • 8 • 11**

### DITE MÉTHODE ABC (ACTIVITY BASED COSTING)

La comptabilité ABC a pour objectif d'obtenir des coûts plus précis en répartissant les charges indirectes sur des activités. Elle a également pour but de rendre visibles des activités cachées, de rendre « variables » des charges fixes. Elle s'apparente à un modèle de comptabilité analytique en coûts complets. Elle vise à répartir dans un premier temps l'ensemble des charges, voire des produits budgétaires, sur les activités supports et opérationnelles de l'organisation. Dans un second temps, elle permet de déverser les coûts des activités sur les produits de l'entité concernée.

Elle se fonde sur un découpage transversal de la structure, par processus et activités support (permettant le bon fonctionnement de la structure) et opérationnels (directement liés par exemple à la fourniture d'une prestation finale).

Les activités sont placées au cœur du modèle. Ainsi, les charges peuvent n'être déversées que sur les activités afin d'obtenir un coût complet par activités (support et opérationnelles)

Deux principes structurants caractérisent la méthode : les activités (et non les composantes) consomment les ressources et la fourniture de prestations ou de produits finaux implique la consommation d'activités.

## MÉTHODE ABM

**FICHE 11**

### (ACTIVITY BASED MANAGEMENT)

Méthode visant à passer du calcul des coûts par activités (méthode ABC) au management de ces activités. Cela amène à réfléchir sur la stratégie de l'organisation.

Le premier volet de la méthode est de relier le déclenchement des activités au rôle joué par celle-ci dans la performance de l'entreprise.

## MÉTHODE DES SECTIONS HOMOGÈNES

**FICHE 12**

La méthode des sections homogènes (ou méthode des coûts complets) est une méthode de calcul des coûts héritée de la comptabilité industrielle dont l'objectif est le calcul du coût de revient d'un produit en vue de la définition de son prix de vente ou de sa comparaison avec le prix de vente déterminé par le marché.

La méthode des sections homogènes retient trois principaux éléments d'analyse :

- la détermination des charges à traiter;
- la définition des centres d'analyse;
- l'identification de l'objet du calcul des coûts.

## NOMENCLATURE D'ACTIVITÉS

**FICHE 11**

C'est l'ensemble des activités retenues dans un souci d'homogénéité et de finesse (ex : tâches, activités élémentaires, activités majeures, processus, etc.). La nomenclature d'activités doit être exhaustive, c'est-à-dire prendre en compte l'ensemble des activités de l'EPSCP. Les activités devront alors être formalisées de manière homogène par un verbe (ex : « enseigner », « recruter », « former », « publier », etc.).

## OBJET DE COÛT

**FICHE 5**

Élément dont on veut mesurer le coût : bien, service, activité, etc.

## PÉRIMÈTRE DE CHARGES

**FICHE 6**

Zone de sélection d'un ensemble de charges et de coûts retenus dans le processus de déversement analytique et visant à caractériser le coût final d'une fonction, d'une activité, d'un processus, d'un service ou d'un produit.

## PERTINENCE

**FICHE 1**

Rapport direct entre l'envergure des objectifs, leur complexité et la qualité des moyens humains, financiers et techniques mis en œuvre.

## PRESTATION

**FICHE 12**

Service rendu en interne ou en externe avec ou sans rémunération en contrepartie. La fourniture d'une prestation peut nécessiter la réalisation de plusieurs activités. Ex. : diplôme, contrat de recherche, etc.

## PRESTATIONS INTERNES

**FICHE 12**

Valeur des échanges croisés de prestations entre deux ou plusieurs centres d'analyse.

Appelées aussi prestations réciproques.

## PROCESSUS

**FICHES 1 • 11**

« Ensemble d'activités reliées entre elles par des flux d'informations (ou de matière porteuse d'information) significatifs et qui se combinent pour fournir un produit matériel ou immatériel important et bien défini. » (P. LORINO, *La Gestion stratégique des activités.*)

Selon H. BOUQUIN, un processus est un « ensemble d'actions ou d'activités interdépendantes dans le temps et l'espace quant à leurs coûts ou leurs conséquences et débouchant sur un résultat commun identifiable. »

Selon la norme ISO 9000/2000, un processus est un « ensemble d'activités corrélées ou interactives qui transforme des éléments d'entrée en éléments de sortie; les processus d'un organisme sont généralement planifiés et mis en œuvre dans des conditions maîtrisées afin d'apporter une valeur ajoutée. »

## PRODUITS

**FICHES 7 • 12**

Objet du calcul des coûts (service, activité ou « bien » fabriqué) sur lequel porte le processus d'analyse de coûts.

Les produits d'une structure sont donc les réalisations « finales » de cette structure (ex : un cycle de formation, une publication, etc.).

## RÉPARTITION

**FICHES 10 • 11 • 12**

Affectation d'une charge, scindée en plusieurs parts, sur plusieurs activités (dans le cadre de la méthode ABC) ou sur plusieurs centres principaux (dans le cadre de la méthode en sections homogènes).

## REPORTING

**FICHE 16**

Système interne à l'organisation qui consiste, selon une périodicité préalablement définie, à remonter les informations de gestion dont les résultats des calculs de coûts, aux instances de décision. Cette démarche est avant tout ascendante.

## RESSOURCES

**FICHE 12**

Ensemble de moyens consommés pour la fourniture d'un service ou la production d'un bien. Les ressources correspondent notamment à la main d'œuvre, aux services, à l'utilisation des biens immobilisés, etc.

## RETRAITEMENT/ RECLASSEMENT DES CHARGES

**FICHES 6 • 10**

Répartition de charges (usuellement les charges de personnel, les dotations aux amortissements et les charges de structure) par calcul d'une moyenne par catégorie intégrée au calcul de coûts dans le but, par exemple, de lisser les effets d'ancienneté, et/ou d'entrée-sortie pour les charges de personnel, d'éviter les distorsions dans la comparaison des coûts entre structures similaires ou encore d'intégrer une valeur moyenne en l'absence d'informations fiables.

## REVUE DE GESTION

**FICHE 13**

La revue de gestion représente une des formes du dialogue de gestion et consiste, selon un processus ascendant et descendant au sein de l'établissement, à instaurer un mode particulier d'explication des résultats au regard des objectifs et des plans d'action.

## STANDARD DE GESTION

**FICHE 13**

Élément de base du contrôle de gestion servant à la comparaison entre les prévisions et les réalisations. Il permet de comparer l'organisme à des références internes ou externes. Les standards peuvent être historiques, d'objectifs ou comparatifs (benchmarking).

## SYSTÈME DE PILOTAGE

**FICHE 14**

Instrument au service du management par objectifs pour suivre, contrôler, évaluer les résultats obtenus par rapport aux objectifs fixés.

## TABLEAU DE BORD

**FICHE 14**

Instrument de gestion synthétique de court terme, à la fois rétrospectif et prospectif. Il recense des indicateurs hiérarchisés pour une période donnée, permettant de situer l'état de performance et de fonctionnement et décider des actions de réglage. Le destinataire prioritaire doit disposer d'une influence directe et d'une marge de manœuvre réelle sur les indicateurs.

## TÂCHE

**FICHE 9**

Composant élémentaire ou sous-ensemble d'une activité, elle doit être distinguée de la notion de mode opératoire. Elle se concrétise par une prestation (output) identifiable et homogène et traduit une pratique et un savoir-faire.

## TARGET COSTING

**FICHE 12**

*Voir* Coût cible

## UNITÉ D'ŒUVRE

**FICHES 8 • 11 • 14**

Unité de mesure représentative de l'activité d'un centre d'analyse qui permet de déverser le coût d'un centre d'analyse auxiliaire sur un centre d'analyse principal (méthode des sections homogènes).

C'est l'expression quantitative qui permet d'apprécier l'activité d'un centre d'analyse.

Dans certains cas, l'unité d'œuvre peut être identique à la clé de répartition.

## VENTILATION

**FICHES 11 • 12 • 15**

Démarche de répartition d'une charge et/ou du montant d'une facture de manière indirecte, à partir d'une clef de répartition, sur plusieurs centres d'analyse, activités et objets de coûts.

La ventilation est souvent réalisée au stade initial (calcul des coûts primaires) de la mécanique analytique.

# REMERCIEMENTS

Les plus vifs et plus cordiaux remerciements sont adressés aux membres du groupe de travail, dont les noms figurent ci-dessous, pour leur implication active dans la réflexion menée en la matière afin de permettre la rédaction du présent guide. Leur critique constructive a conduit assurément à améliorer le contenu du document et à cerner du mieux possible les attentes des établissements au regard de la mise en œuvre d'une comptabilité analytique au sein des EPSCP.

Le contenu de ce dossier s'appuie en outre sur les données qu'ont bien voulu transmettre, pour le bénéfice de la communauté universitaire, les universités de Poitiers et de Strasbourg 1. C'est en particulier à partir de ces éléments qu'ont pu être choisis certains des exemples pratiques illustrant le présent document. Que les responsables de ces établissements en soient vivement remerciés.

## MEMBRES DU GROUPE DE TRAVAIL

### **Pascale ARNOULT**

Experte fonctionnelle au pôle gestion financière et comptable  
du département édition intégration de l'AMUE

### **François BEUCARNE**

Secrétaire général de l'Ecole Nationale d'Ingénieurs de Brest

### **Alexia BELHEUR**

Rédacteur au bureau 7D, Direction générale de la comptabilité publique

### **Youssef BENBRAHIM**

Contrôleur de gestion à l'université de Paris X-Nanterre

### **Thierry BENOIT**

Chargé de domaine finances au département services de l'AMUE

### **Daouya BERKA**

Contrôleuse de gestion à l'Institut National Polytechnique de Grenoble

### **Serge BOURGINE**

Chargé de domaine finances au département services de l'AMUE

### **Claude DUBOUE**

Agent comptable de l'université de Poitiers

**Laurent ESCOURROU**

Analyste de gestion à l'université de Pau et des Pays de l'Adour

**Xavier FAUVEAU**

Secrétaire général adjoint, Chef des services financiers de l'université  
Clermont-Ferrand 2-Blaise Pascal

**Jean-Gilles HOARAU**

Agent Comptable de l'université Paris 7-Denis Diderot

**Sylvie KOENIG**

Secrétaire général adjoint, Chef des services financiers de l'université  
Strasbourg 1-Louis Pasteur

**Armande LE PELLEC**

Vice-présidente chargée du budget, des finances, des moyens et des partenariats  
de l'université de Paris X-Nanterre

**Magdalena MIATELLO**

Secrétaire générale de l'École Nationale Supérieure d'Arts et Métiers

**Yuthal NEM**

Contrôleur de gestion à l'université Paris 7-Denis Diderot

**Jean-Christophe PELLAT**

Vice-président délégué développement et moyens  
de l'université Strasbourg 2-Marc Bloch

**Hugues PONCHAUT**

Responsable du pôle gestion financière et comptable  
au département édition intégration de l'AMUE

**Jérôme RAGOT**

Contrôleur de gestion à l'Institut National Polytechnique de Grenoble

**Olivier RAUNET**

Ingénieur informaticien à l'université Strasbourg 3-Robert Schuman

**Louïsanne TALBOURDET**

Chargée de mission pilotage à l'université de Rennes 2

**Jean-Michel UHALDEBORDE**

Président de l'université de Pau et des Pays de l'Adour

Les consultants de la société AXES MANAGEMENT,  
**Michel DEVIGNE, Céline FERAUDY, Brieux FEROT, Yves JONCOUR**