

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

RECUEIL DES FICHES TECHNIQUES
ET MÉTHODOLOGIQUES

F I N A N C E S
▲
▲
▲
▲
▲
▲
▲
▲
▲

LES DOSSIERS DE L'AGENCE

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



CE DOSSIER VIENT EN COMPLÉMENT DU DOSSIER DE L'AGENCE INTITULÉ
**MISE EN PLACE
D'UNE COMPTABILITÉ ANALYTIQUE
AU SEIN DES EPSCP**
GUIDE MÉTHODOLOGIQUE

LES DOSSIERS DE L'AGENCE

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

**RECUEIL DES FICHES TECHNIQUES
ET MÉTHODOLOGIQUES**



MAI 2006

SOMMAIRE

| | |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 1. | |
| FICHES CONTEXTE | 7 |
| FICHE 1 Objectifs et champs de la comptabilité analytique | 9 |
| FICHE 2 Les obligations réglementaires des EPSCP en matière de calcul des coûts | 13 |
| FICHE 3 LOLF, opérateurs de l'État et calcul des coûts | 17 |
| FICHE 4 Les systèmes d'information utiles à la comptabilité analytique | 19 |
| 2. | |
| FICHES DÉFINITION | 25 |
| FICHE 5 Les objets de coûts et les axes analytiques | 27 |
| FICHE 6 La définition d'un périmètre de charges | 30 |
| FICHE 7 La définition des prix et d'un périmètre de recettes | 33 |
| FICHE 8 Unités d'œuvre et inducteurs de coût | 37 |
| FICHE 9 La notion d'activité | 40 |
| FICHE 10 Le reporting sur les coûts | 42 |
| 3. | |
| FICHES MÉTHODE | 47 |
| FICHE 11 Les modalités de retraitement des charges | 48 |
| FICHE 12 La comptabilité analytique par activités | 52 |
| FICHE 13 La comptabilité analytique en sections homogènes | 55 |
| FICHE 14 L'analyse des coûts calculés | 59 |
| FICHE 15 L'analyse des écarts et le budget flexible | 61 |
| FICHE 16 La méthode de la contribution | 65 |
| 4. | |
| ANNEXES | 69 |
| ANNEXE 1 La grille des processus et activités (méthode par activités) | 70 |
| ANNEXE 2 La grille des informations utiles à la comptabilité analytique et leur disponibilité au sein des applications de gestion les plus implantées dans les EPSCP | 76 |
| ANNEXE 3 Glossaire | 88 |

PREMIÈRE PARTIE

FICHES CONTEXTE

OBJECTIFS ET CHAMPS DE LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE

LA DÉFINITION ¹

La comptabilité analytique est un **mode de traitement des données comptables** dont les objectifs essentiels sont de :

- **connaître les coûts** des différentes fonctions assumées par l'organisation ;
- **expliquer et analyser les résultats** de l'organisation publique ou privée en calculant les coûts des produits pour les comparer aux recettes ou aux prix de vente correspondants ;
- **fixer des prix** au regard d'un objectif de marge.

D'une manière générale, elle doit fournir tous les éléments de nature à éclairer les prises de décision.

LA DIFFÉRENCE ENTRE COMPTABILITÉ ANALYTIQUE ET ANALYSE DES COÛTS

La comptabilité analytique est un système normalisé d'enregistrement, de classement, de traitement et de présentation des résultats. Elle présente un caractère récurrent, impose l'existence d'un plan de compte analytique stable et des règles de calcul stables.

Des analyses de coûts peuvent être menées en dehors de l'existence d'un système normalisé et généralisé de comptabilité analytique. Dans ce cas, elles impliquent souvent de définir un ou plusieurs objets de coûts particuliers (fonction, processus, activité, prestation, etc.) et de délimiter un périmètre de charges discrétionnaire. Les analyses de coûts peuvent être réalisées ponctuellement.

LES CARACTÉRISTIQUES PRINCIPALES

1. 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 services, des centres de responsabilité, des activités ou des produits.
2. La ventilation est **directe** quand on peut affecter la charge sans ambiguïté et sans clé de répartition sur un centre d'analyse, un service ou un produit. Le caractère direct de la charge ne peut être apprécié que si l'on identifie précisément l'objet de coût qui engendre ce besoin en ressource. Une charge peut être directe vers un centre d'analyse ou un service et en même temps indirecte sur un produit. Une charge est considérée comme **indirecte** lorsqu'il est

1. Voir aussi glossaire

nécessaire d'utiliser une clé de répartition pour la ventiler entre plusieurs objets de coûts. Une autre manière de considérer le caractère direct ou indirect de la charge est de s'interroger sur sa réversibilité en cas de disparition de l'objet de coût. Si la charge est directe, elle disparaîtra en cas d'abandon d'un produit, de modification d'un processus, de suppression d'un département (si ce n'est par nature au moins pour le montant équivalent enregistré en comptabilité générale).

3. Par essence, tout calcul « analytique » suppose que soit défini un **périmètre de charges**. Ce périmètre est principalement composé de charges enregistrées dans les documents budgétaires et comptables de l'établissement (EPSCP). Deux types de correction peuvent être cependant opérés. Il peut s'avérer pertinent d'intégrer dans la comptabilité analytique des charges non supportées budgétairement par l'établissement. Ces **charges, dites « supplétives »**, caractérisent une consommation réelle de ressources mises à disposition de l'établissement sans qu'il en supporte la contrepartie financière – mise à disposition de personnel, utilisation gracieuse de matériels et d'équipements, etc. Inversement, des charges budgétaires pourront être exclues en raison de l'impossibilité de les rattacher à un produit ou une activité. Ne traduisant pas directement une consommation de ressources sur l'exercice (provisions) ou présentant un caractère exceptionnel, ces **charges, dites non incorporables**, ne seront pas intégrées dans le calcul analytique.
4. La comptabilité analytique suppose de **définir préalablement les prestations, les « outputs »**, les « réalisations » d'une organisation. Cet exercice peut s'avérer délicat pour une administration ou un établissement public offrant des prestations régaliennes et/ou non régies par les lois du marché (inexistence d'un système de prix). Le pilotage de l'activité propre d'un service nécessitera de définir des produits opérationnels (activités ou services) incorporant des charges directes importantes, alors que le suivi d'une politique imposera l'obtention de données transversales (moyens mis en œuvre dans le cadre d'une politique) et l'utilisation de clés de répartition.
5. Une autre étape fondamentale de la démarche analytique consiste à identifier des **centres d'analyse**. Le centre d'analyse est le « lieu » d'imputation primaire de la charge. Le centre d'analyse se confond souvent avec un service ou un centre de responsabilité. Le principal critère permettant d'apprécier la pertinence de la nomenclature des centres d'analyse est la part de charges directes qui leur est affectable. Si celle-ci est élevée, la maîtrise par le service de ses coûts est renforcée et le coût final est mieux expliqué.
6. L'existence de relations entre les centres d'analyse peut conduire à la valorisation comptable de ces échanges, à la définition de **prix de cession internes**, voire à une facturation interne² (prestations réciproques ou internes).
7. La comptabilité analytique doit être **adaptée « sur mesure » aux caractéristiques** et au mode d'organisation de l'établissement auquel elle s'applique. Les méthodes sont diverses et dépendent des objectifs arrêtés. Du coût de revient complet au coût standard, différentes méthodes d'analyse des coûts et de détermination des prix peuvent s'avérer pertinentes.

2. Une facturation de cette nature ne peut, en aucun cas, conduire à l'émission d'un document mentionnant la TVA. Une facture pro forma peut répondre à cette règle (cf. instruction n°02-027-M9 du 27 mars 2002).

LES BONNES PRATIQUES DANS L'ÉLABORATION D'UNE COMPTABILITÉ ANALYTIQUE

1. Une comptabilité analytique ne se conçoit que si l'organisme a affiché préalablement des **objectifs clairs**. Bien sûr, ces objectifs peuvent être divers et nombreux et même, parfois, en apparence contradictoires (dégager les produits rentables, maintenir des prestations porteuses de l'image d'une institution). Dès lors, la capacité d'une comptabilité analytique à répondre à une diversité d'objectifs et de mesures est un premier moyen d'évaluer sa pertinence.
2. Construire un modèle de comptabilité analytique impose d'inscrire la réflexion dans la durée. Les objectifs sont-ils stables? Les règles comptables sont-elles sujettes à évolution? La **capacité du modèle à résister aux changements** d'organisation internes et d'objectifs externes est à appréhender avec attention.
3. La **définition du périmètre de charges** est un point crucial de la démarche, qui suppose le recensement objectif de tous les produits et ressources inhérents au fonctionnement de l'organisation. Le calcul analytique peut être réalisé sans tenir compte des retraitements comptables ou au contraire en incorporant des charges hors budget. La comparaison des résultats suivant les définitions retenues des périmètres de charges est souvent source d'enseignements.
4. L'établissement d'une **typologie des coûts** est également essentiel. Il s'agit d'identifier systématiquement les coûts directs et les coûts indirects. On pourra également à cette occasion amorcer une réflexion sur les notions de coûts de transaction, de coûts maîtrisables, de coûts réversibles, etc.

LA COMPARAISON DES DIFFÉRENTES COMPTABILITÉS

| | COMPTABILITÉ BUDGÉTAIRE | COMPTABILITÉ GÉNÉRALE | COMPTABILITÉ MATIÈRES | COMPTABILITÉ ANALYTIQUE |
|----------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| OBJECTIFS PRINCIPAUX | <ul style="list-style-type: none"> • Préparation et suivi du budget • Analyse du respect des engagements budgétaires de l'établissement | <ul style="list-style-type: none"> • Analyse patrimoniale • Régularité, sincérité, image fidèle • Détermination du résultat • Rentabilité globale de l'organisation | <ul style="list-style-type: none"> • Enregistrement et suivi des flux et des stocks de matières et évaluation des pertes | <ul style="list-style-type: none"> • Analyse de gestion • Allocation optimale • Analyse de rentabilité • Choix d'investissement • Tarification |
| RÈGLE D'AFFECTATION | <ul style="list-style-type: none"> • Nomenclature normalisée (M9) • Répartition par chapitre, article, par masse, par section | <ul style="list-style-type: none"> • Plan comptable général • Par nature et par compte | <ul style="list-style-type: none"> • Par flux • Par stocks physiques de produit • Par matière première | <ul style="list-style-type: none"> • Par destination |
| USAGE | Interne et externe | Avant tout externe | Interne | Avant tout interne |
| MÉTHODES | <ul style="list-style-type: none"> • Comptabilité d'engagement • Suivi budgétaire | <ul style="list-style-type: none"> • Évaluation du résultat • Analyse financière • Soldes intermédiaires de gestion • Plan de trésorerie | <ul style="list-style-type: none"> • Inventaire • Gestion du stock • Valorisation du stock | <ul style="list-style-type: none"> • Calcul de coûts • Analyse des écarts |

LES MOTS-CLÉS

- Ventilation (directe/indirecte)
- Centre de responsabilité
- Centre d'analyse
- Périmètre de charges
- Charges supplétives
- Charges incorporables/non incorporables

LES FICHES ASSOCIÉES

- FICHE 6** La définition d'un périmètre de charges
- FICHE 12** La comptabilité analytique par activités
- FICHE 13** La comptabilité analytique en sections homogènes
- FICHE 14** L'analyse des coûts calculés
- FICHE 15** L'analyse des écarts et le budget flexible

LES OBLIGATIONS RÉGLEMENTAIRES DES EPSCP EN MATIÈRE DE CALCUL DES COÛTS

Afin de permettre aux établissements de tendre vers une gestion optimale de leurs missions, les dispositions réglementaires existantes prévoient un certain nombre de moyens ou d'instruments à mettre en œuvre. La comptabilité analytique est un des instruments privilégiés indispensables à la réalisation de cet objectif.

LE CONTEXTE RÉGLEMENTAIRE SPÉCIFIQUE DES EPSCP : LE CARACTÈRE OBLIGATOIRE DE LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE

Sans vouloir effectuer un historique des dispositions relatives à la mise en œuvre d'une comptabilité analytique, il est cependant utile de rappeler le contenu de certains des textes majeurs en la matière pour les EPSCP.

Le décret n°62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique dispose dans son article 51 que : «La comptabilité comprend une comptabilité générale et, selon les besoins et les caractères propres à chaque organisme public, une comptabilité analytique.». Les finalités de la comptabilité analytique sont énumérées à l'article 53 du même décret. Ce texte est complété pour les EPSCP par **le décret n°94-39 du 14 janvier 1994** relatif à leur budget et à leur régime financier, qui prévoit dans son article 45 que «Chaque établissement se dote d'une comptabilité analytique dont les procédures et méthodes sont conformes à celles proposées par le plan comptable général». L'instruction codificatrice M93 (n°02-036-M93 du 29 avril 2002) en matière budgétaire, financière et comptable applicable aux EPSCP rappelle cette nécessité.

S'agissant des «opérations effectuées dans les laboratoires ou ensembles de recherches relevant du ministre chargé des Universités», le décret n°80-900 du 17 novembre 1980 précise, dans son article 6, que «la rémunération par le cocontractant de l'établissement ou de l'organisme prestataire est fixée par contrat. Elle doit être au moins égale au prix de revient.» En complément, un arrêté publié la même année fournit une liste précise des postes de charges à intégrer dans le prix de revient.

C'est donc une **obligation à caractère général qui s'impose aux EPSCP**, étant précisé toutefois qu'il leur appartient de choisir l'organisation et les méthodes du système analytique qui soient les plus en conformité avec leurs missions, leurs objectifs et leur structure.

D'autre part, le contexte de mise en œuvre de la Loi organique relative aux lois de Finances (**LOLF n°2001-692 du 1^{er} août 2001**) renforce cette exigence. L'État est dans l'obligation de mettre en œuvre une comptabilité d'analyse du coût des actions spécialement destinée à compléter l'information du Parlement sur les moyens budgétaires affectés à la réalisation des actions prévues

au sein des programmes. Cette comptabilité contribue également à la mesure de la performance des administrations. Certes, elle ne doit pas être confondue avec une comptabilité analytique mais il s'agit d'une volonté affirmée devant conduire l'État à s'engager dans la voie du calcul des coûts. Les EPSCP, en tant qu'opérateurs de l'État, sont directement concernés par la mise en œuvre de la LOLF. En tout état de cause, l'impératif du calcul du coût des actions accomplies pour partie au sein des EPSCP rejoint l'obligation de mise en place d'une comptabilité analytique.

LES DISPOSITIONS LIÉES AU DROIT DE LA CONCURRENCE : UN DISPOSITIF DE CALCUL DES COÛTS PRENANT EN COMPTE L'ENSEMBLE DES CHARGES

Appliquant les articles 81, 82 et 86 du traité instituant la communauté européenne, le droit communautaire de la concurrence pose comme principe que toute activité consistant à offrir des biens ou des services sur un marché donné, constitue une activité économique et se trouve soumise aux règles de la concurrence, indépendamment de la circonstance que cette activité soit exercée par une personne privée ou une personne publique. Dans le même esprit, en droit interne, l'article L. 410-1 du Code de commerce (C. Com.) dispose que «les règles définies au présent livre s'appliquent à toutes les activités de production, de distribution et de service, y compris celles qui sont le fait de personnes publiques, notamment dans le cadre de conventions de délégations de service public¹».

Cela étant, pour l'essentiel, au sens du traité, les prestations délivrées par les EPSCP relèvent de la catégorie des services d'intérêt général et non de celle des services économiques pour deux raisons :

- d'une part en établissant et en maintenant le système éducatif actuel, l'État n'entend pas s'engager dans des activités rémunérées, mais accomplit sa mission dans les domaines social, culturel et éducatif envers sa population ;
- d'autre part, le système éducatif est, en règle générale, financé par le budget public et non par les élèves ou leurs parents (les frais d'inscription universitaire ne constituant qu'une contribution).

En conséquence, les règles du droit de la concurrence ne sont pas applicables dans les domaines répondant aux critères énoncés ci-dessus.

Il n'en va pas de même d'autres activités des EPSCP qui, elles, correspondent à des services dits économiques dès lors que leur rémunération constitue la contrepartie économique de la prestation en cause. Les activités menées en matière de valorisation des résultats de la recherche, de location de locaux, etc. relèvent de cette catégorie. Il faut, pour ces dernières, s'interroger sur les conditions à remplir pour respecter le droit de la concurrence. Les deux articles (articles 81 et 82) du traité de l'Union européenne relatif à la concurrence ont été transposés en droit interne dans le C. Com. aux articles L. 420-1 et L. 420-2. Ces derniers indiquent respectivement, que sont prohibées les **actions, conventions, ententes concertées ayant pour objet de restreindre ou fausser le jeu de la concurrence**, ainsi que l'exploitation abusive d'une **position dominante**.

1. La Cour de justice des communautés européennes a jugé que, dans le contexte du droit de la concurrence, une structure publique peut être qualifiée d'entreprise dès lors que cette notion s'applique à toute entité exerçant une activité économique indépendamment de son statut juridique et de son mode de financement (CJCE, 23 avril 1991, aff. C-41/90, Klaus Höfner et Fritz Elser contre Macrotron GmbH, point 21).

Par ailleurs, les dispositions de l'article L 420-5 de ce même Code sont susceptibles de concerner, *a priori*, les activités concurrentielles des EPSCP dès lors que les offres de prix de ceux-ci s'adressent à des **consommateurs finaux et non aux professionnels**. Les dispositions de cet article visent ce que l'on qualifie souvent de « prix prédateurs » et prohibent les offres de prix ou pratiques de prix de vente aux consommateurs abusivement bas par rapport aux coûts de production, de transformation et de commercialisation, dès lors que ces offres ou pratiques ont pour objet ou peuvent avoir pour effet d'éliminer d'un marché ou d'empêcher d'accéder à un marché une entreprise ou l'un de ses produits.

Après ce survol de la réglementation concernant les EPSCP, il convient d'indiquer le raisonnement suivi par le Conseil de la concurrence pour analyser telle ou telle situation. Dans ce cadre, il faut savoir tout d'abord que, avant même d'envisager un éventuel abus anticoncurrentiel d'un opérateur public, il est impératif :

- de déterminer le marché pertinent, au sens économique de ce terme, sur lequel doit porter l'analyse ;
- puis, dans ce périmètre, d'établir si cet opérateur détient une position dominante ou agit dans le cadre d'une entente prohibée avec un autre opérateur, *a priori* en concurrence avec lui.

L'analyse des avis rendus par le **Conseil de la concurrence concernant des personnes publiques** permet de formuler les constats suivants :

- les moyens publics (personnel, locaux, matériels) ne sont pas nécessairement de nature à fausser le jeu de la concurrence dès lors que leur coût est pris en charge dans le prix facturé ;
- l'intégration des charges de personnels doit s'effectuer sur la base de la rémunération brute additionnée des charges patronales ;
- le suivi de ces opérations au sein d'un budget annexe et d'un service à comptabilité distincte facilite leur pilotage ;
- les règles de comptabilisation doivent être celles du plan comptable général (notamment enregistrement des dotations aux amortissements) ;
- la prise en compte de l'ensemble des coûts directs et indirects nécessaires à la réalisation de l'activité concernée doit servir de base à la tarification ;
- **l'existence d'une comptabilité analytique comme outil de gestion et de pilotage est soulignée.**

Il ressort assez nettement de ces avis que la mise en place d'un dispositif de calcul de coûts, prenant en compte l'ensemble des charges, constitue un élément déterminant pour un organisme public en lui permettant de justifier de sa position au regard des règles du droit de la concurrence.

Du reste, le Conseil d'État, dans un avis contentieux 8 novembre 2000, Société Jean-Louis Bernard Consultants, indique qu'un établissement public administratif, lorsqu'il intervient sur un marché concurrentiel (au cas d'espèces en répondant lui-même à un appel d'offre public), 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, à savoir principalement la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), l'impôt sur les sociétés (IS) et la taxe professionnelle (TP).

Il s'ensuit que ces établissements sont tenus, comme tout opérateur économique exerçant le même type d'activités, d'appliquer correctement les règles qui gouvernent ces impôts.

En matière de TVA, les EPSCP sont qualifiés d'assujettis redevables partiels² car ils réalisent concurremment des opérations soumises effectivement à cet impôt et d'autres qui en sont exonérées. À ce titre, les EPSCP sont amenés à exposer diverses dépenses dont l'affectation détermine les modalités de déduction de la TVA comprise dans leur coût. Ainsi, la TVA grevant les dépenses engagées et utilisées par un établissement, au rang desquelles peuvent figurer les frais généraux de la structure, pour les besoins de la réalisation d'une opération taxée (c'est-à-dire donnant lieu à collecte de TVA ou exonérées en application de règles de territorialité et ouvrant droit à déduction) peut être déduite dans les conditions de droit commun. En tout état de cause, tout établissement qui exerce un droit à déduction doit être à même de le justifier, c'est-à-dire être en mesure de fournir à l'administration tous les éléments objectifs venant étayer la déduction de la TVA afférente aux dépenses en question. On voit là tout l'intérêt que représente la mise en place d'une comptabilité analytique pour répondre à cette exigence dès lors que l'un des objectifs de cet outil est précisément de connaître la destination et de calculer les coûts des différentes charges supportées au sein d'une entité donnée. Faute de pouvoir démontrer qu'une charge grevée de TVA est utilisée pour livrer des biens ou fournir une prestation de services dont le prix est soumis à cet impôt (existence d'un lien direct et immédiat entre la dépense exposée et l'opération taxée réalisée), l'établissement intéressé s'expose à des rappels de TVA, accompagnés de pénalités, de la part de l'administration.

Pour ce qui concerne la fiscalité directe, les règles qui prévalent notamment à la tenue d'une comptabilité d'exercice et à l'enregistrement de la valeur des stocks, tout particulièrement des en-cours de production de services pour les EPSCP, sont intrinsèquement liées à la mise en place d'une comptabilité analytique permettant de déterminer la valeur de ces stocks. Sans un tel système, la sincérité et donc la fiabilité des données de la comptabilité générale et, par voie de conséquence, les informations contenues dans le résultat et le bilan de l'établissement pourraient être remises en cause.

LES FICHES ASSOCIÉES

FICHE 12 La comptabilité analytique par activités

FICHE 13 La comptabilité analytique en sections homogènes

FICHE 14 L'analyse des coûts calculés

FICHE 15 L'analyse des écarts et le budget flexible

FICHE 16 La méthode de la contribution

2. En pratique, un EPSCP peut agir dans des cas très limités comme un assujetti partiel à la TVA (cf. dans la collection des dossiers de l'Agence, le dossier consacré à la TVA).

LOI ORGANIQUE RELATIVE AUX LOIS DE FINANCES (LOLF), OPÉRATEURS DE L'ÉTAT ET CALCUL DES COÛTS

LE CONTEXTE DE LA LOI ORGANIQUE APPLIQUÉ AUX EPSCP

La Loi organique du 1^{er} août 2001 relative aux Lois de finances pose les nouvelles modalités de présentation, d'examen, de vote, d'exécution et de contrôle des lois de finances. La LOLF instaure un budget voté par finalités : des « missions » spécialisées par « programmes », eux-mêmes subdivisés en actions. De façon complémentaire aux modalités de présentation budgétaire, la LOLF rénove en profondeur les règles comptables applicables à l'État et prévoit notamment la tenue d'une comptabilité destinée à l'analyse du coût des actions (article 27 de la loi).

Pour ce qui concerne les EPSCP, baptisés « opérateurs principaux » des politiques de l'État (circulaire du 8 février 2005 de la Direction de la réforme budgétaire), il convient de préciser au préalable que rien n'est dit dans la LOLF elle-même. Toutefois, cette réforme a immédiatement fait apparaître une particularité des politiques publiques d'enseignement supérieur et de recherche : sous un pilotage stratégique de l'État, elles sont essentiellement mises en œuvre par des personnes morales distinctes de lui et autonomes à maints égards. Ainsi, la LOLF rend l'État comptable d'un résultat dont il ne maîtrise pas tous les leviers. Dès lors, l'idée de la déclinaison de cette réforme chez les opérateurs est apparue comme une nécessité.

L'arrêté du 14 novembre 2005 modifiant l'arrêté du 19 mai 1994 sur le budget de gestion ainsi que la circulaire du 7 octobre 2005 sont venus préciser le cadre budgétaire applicable aux EPSCP pour le suivi de la LOLF. Désormais, le budget de gestion des EPSCP doit donc respecter le découpage Mission/Programmes/Actions du ministère. Qui plus est, le suivi selon cette arborescence porte sur l'ensemble des moyens de l'établissement, à savoir aussi bien le budget propre que les moyens hors budget (traitements des personnels titulaires, biens immobiliers mis à disposition par l'État, autres moyens fournis par les partenaires de l'établissement).

QUELLES CONSÉQUENCES EN MATIÈRE DE CALCUL DES COÛTS ?

En raison notamment de l'absence de « budget global » (et du poids des charges de personnels titulaires), les EPSCP devront, de façon extra comptable, agréger les charges budgétaires retraitées aux charges supplétives à recenser et à valoriser. Ce périmètre de charges a vocation à être ventilé entre les différentes actions réalisées par chaque EPSCP. Le ministère fournit aux établissements la grille des actions ainsi que le descriptif des activités composant chaque action et les moyens nécessaires à la réalisation des activités.

La remontée des informations relatives au coût des actions est prévue sur un rythme annuel. Il s'agit bien évidemment pour le ministère de **mesurer la performance des opérateurs** en partie par la production de coûts et leur comparaison entre structures. Cette information est donc utile pour renseigner l'État en tout premier lieu.

En revanche, en dehors de l'exigence de calcul du coût complet des actions aucune indication n'est fournie aux opérateurs en matière de méthode ou de détermination de clés de répartition des charges. Or, il apparaît qu'une part non négligeable des charges devra faire l'objet de traitement analytique. En effet, difficile d'y échapper quand on sait que l'essentiel des coûts relève des frais de personnel et qu'il est quasi certain que tant les enseignants-chercheurs que les personnels IATOS accomplissent leurs activités au minimum au sein de deux actions. La définition de la clé de répartition (nombre d'étudiants, nombre d'heures d'enseignement, etc.) est laissée au libre choix de chaque opérateur.

Le calcul du coût des actions LOLF doit cependant être complété par la prise en compte d'autres **axes analytiques** dont notamment les objectifs de l'établissement décrits dans son projet de développement. Ce dernier, s'il s'inscrit bien évidemment dans le cadre des missions dévolues aux EPSCP, ne trouve pas nécessairement une correspondance avec les actions de la LOLF. Cet aspect stratégique pour un établissement se complète de plusieurs autres considérations à prendre en compte :

- d'une part, certains axes de développement d'un établissement peuvent ne pas figurer en tant que tels dans les actions LOLF (politique internationale ou ouverture au monde socio-économique par exemple) ;
- d'autre part, la grille d'affectation des activités aux actions adoptée par le ministère comporte un certain nombre de choix qui ne correspondent pas nécessairement à ceux d'un établissement (regroupement des charges de logistiques au sein d'une action par exemple) ;
- de même, les besoins spécifiques de l'établissement tout particulièrement liés à ses relations avec les partenaires autres que l'État imposent la mise en place d'une comptabilité analytique qui ne peut pas s'appuyer sur les actions de la LOLF. Tel est notamment le cas pour les programmes européens ou des opérations financées pour partie ou en totalité par des organismes publics ou privés ;
- de même également, un établissement peut souhaiter disposer d'informations de nature à éclairer ses choix internes d'organisation (création d'une filière d'enseignement, internalisation ou externalisation d'une activité par exemple) ;
- enfin, les diverses réglementations liées à la nature de certaines activités d'un EPSCP imposent la tenue d'une comptabilité analytique de nature à justifier le prix de vente d'un produit ou d'une prestation de services (cf. droit de la concurrence, Code des marchés publics et Code général des impôts).

Se contenter de calculer le coût des actions LOLF ne répond à l'évidence que très partiellement aux nécessités qu'imposent à un établissement un exercice responsable de son autonomie. C'est bien une démarche de contrôle de gestion qui doit s'instaurer au sein des EPSCP et l'enjeu de la mise en place d'un système de comptabilité analytique consiste pour ces établissements à se donner les moyens d'alimenter leur outil de pilotage afin d'autoriser des réponses adaptées aux différents axes d'informations répondant à des besoins tant internes qu'externes.

LES FICHES ASSOCIÉES

FICHE 9 La notion d'activité

LES SYSTÈMES D'INFORMATION UTILES À LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE

LES ÉLÉMENTS DE RÉFLEXION

La mise en œuvre d'une comptabilité analytique, quel que soit le modèle retenu, suppose d'utiliser et de mettre en perspective un nombre considérable d'informations relatives aux différentes fonctions de management de l'organisation. En règle générale, les données utiles à la comptabilité analytique sont contenues (éléments d'entrée ou de sortie) dans les applications informatisées d'ores et déjà existantes. Mais il arrive assez fréquemment que l'implantation d'une comptabilité analytique ou le développement d'analyses de coûts ad hoc nécessitent la création de documents spécifiques et la saisie manuelle et directe d'informations de « première main ». Bien évidemment le souci de fiabilité, de sécurité et de sincérité des informations rentrant dans le calcul analytique impose de privilégier l'exploitation de données d'ores et déjà existantes dans le système d'information de gestion de l'établissement.

De fait, plusieurs questions se posent en terme de systèmes d'information associés à la mise en œuvre et l'exploitation de la comptabilité analytique :

- De quels types d'information a-t-on besoin aux différents stades du déversement des charges sur les objets de coûts (cf. fiche n°5) et pour l'analyse de leur variation ?
- L'information est-elle disponible dans les applications existantes du système d'information, et quelles sont les modalités d'accès et d'exploitation pour alimenter le calcul analytique ?
- Comment procéder à la saisie et selon quelle périodicité ?

LA DIVERSITÉ DES DONNÉES

Les informations à collecter émanent souvent de plusieurs services et d'applicatifs de gestion informatisés qui peuvent être difficiles à interfacer, voire sont écrits dans des langages différents ou sont de génération et de système d'exploitation disparates.

La comptabilité analytique peut nécessiter, dans une conception extensive et rigoureuse, de disposer d'informations relevant de :

- **la comptabilité budgétaire de la structure (budget, compte financier et de gestion)**
 - enregistrement des charges et des produits ;
 - prise en compte des amortissements et des provisions ;
 - gestion des ressources affectées ;
 - gestion des prestations internes ;
 - affectation du résultat.

- ***la comptabilité générale et patrimoniale***
 - l'évaluation des encours ;
 - la production immobilisée ;
 - les immobilisations : localisation, taux d'affectation aux activités ;
 - le suivi de l'actif : corporel et incorporel (brevets, licences, logiciels, etc.) ;
 - les règles de provision et d'amortissement.
- ***la comptabilité de stocks et la comptabilité-matières de l'établissement***
 - les flux entrants, sortants et le processus de transformation ;
 - les modalités de valorisation de la variation de stocks.
- ***la comptabilité de liquidation***
 - le nombre de factures liquidées par composantes, centres de responsabilité ;
 - le nombre de mandatements par composantes, centres de responsabilité ;
 - les surcoûts liés aux modificatifs (variation de prix, intérêts moratoires).
- ***le suivi des marchés publics et des achats***
 - le nombre de marchés passés selon la procédure adaptée et de marchés formalisés ;
 - le nombre de commandes et/ou d'engagements juridiques ;
 - le nombre de lots pour les marchés ;
 - les montants mini et maxi sur les marchés à bons de commandes ;
 - le montant des tranches fermes et conditionnelles.
- ***le journal des ventes***
 - quantité, montant et nature des biens vendus ;
 - quantité, montant et nature des prestations réalisées.
- ***la gestion des effectifs et des emplois***
 - la répartition des emplois par catégories, titulaires/non titulaires et grade ;
 - la répartition des ETPT et de la masse salariale ;
 - la prise en compte du personnel non rémunéré sur budget de l'établissement ;
 - les formations et congés-formations ;
 - la prise en compte des personnels mis à disposition ;
- ***la comptabilité et les états de paie et de rémunération***
 - la répartition de la paie entre éléments de structure de l'établissement, entre activités, etc. ;
 - les primes et avantages sociaux ;
 - les heures supplémentaires.
- ***le suivi des temps de travail des agents***
 - les temps de présence et les absences ;
 - la répartition du temps de travail entre activité en % ou en volume ;
 - la répartition de l'activité par programmes, projets et contrat de recherche ;
 - les temps de présence dans et hors de l'établissement.

► **le fichier de structure et l'organigramme de l'établissement**

- la codification des composantes et centres de responsabilité d'un EPSCP ;
- l'organigramme du budget de gestion ;
- la typologie des prestations (diplômes, cursus, grades, contrats, biens, etc.) ;
- la maquette pédagogique ;
- l'organigramme des laboratoires et centres de recherche ;
- la liste des contrats de recherche et des prestations de services.

► **les locaux (par composante) et les équipements**

- la répartition des m² schon ;
- l'état de vétusté des équipements ;
- les modalités et les heures d'utilisation, la réservation des salles ;
- les interventions de maintenance : nombre d'intervention, nature, montant des contrats.

► **la gestion des activités**

- les inscriptions : nombre ventilé par composante, cursus, diplôme, etc. ;
- les nombre d'inscrits, taux réussite, nombre de diplômés ;
- la gestion des contrats et des programmes ;
- le suivi du taux d'employabilité (à 1 an, à 3 ans) ;
- l'outil de gestion des contrats et des programmes : suivi des natures d'opération, des montants ;
- la connaissance de la propriété intellectuelle : suivi des productions (articles, revues, ouvrage, interventions, brevets, etc.) ;
- le suivi de l'activité « Vie de l'étudiant » : nombre de visites aux services, de consultations, de manifestations organisées, d'heures d'activités sportives, etc. ;
- les résultats et les diplômes ;
- la vie étudiante et les fonctions d'animation, de soutien, etc.

► **la fréquentation**

- la fréquentation des équipements, des services (bibliothèques, etc.) et des cours ;
- les visiteurs et la fréquentation des manifestations scientifiques.

LA DISPONIBILITÉ DES DONNÉES ET LEUR ACCESSIBILITÉ

Les EPSCP disposent déjà d'applicatifs de gestion comportant nombre d'informations répertoriées plus haut. On peut citer notamment :

- NABUCO ou JEFYCO pour la gestion financière et comptable ;
- HARPEGE ou GEPETO pour la gestion des ressources humaines ;
- ASTRE ou PAPAYE pour la gestion de la paie ;
- APOGEE ou SCOLARIX pour la gestion des étudiants et des enseignements.

D'autres applications pertinentes pour mener les calculs de coûts existent au cas par cas. Certaines ont été élaborées sur la base de développements propres des établissements.

Dans un premier temps, il importe de procéder à une **cartographie des applicatifs potentiellement utiles** à la comptabilité analytique.

Dans un second temps, le **recensement des bases de données**, des fichiers « indépendants », des outils de gestion sous tableurs (type Excel), des documents papiers (comptes rendus, rapports d'activité, etc.) incluant de données quantitatives de manière plus ou moins régulière s'avère indispensable.

La comptabilité analytique peut nécessiter l'élaboration d'un logiciel particulier ou l'acquisition d'un progiciel. Il n'existe pas à proprement parler d'outils standard permettant de s'adapter parfaitement aux exigences de modèles « sur mesure » calés sur les spécificités de chaque établissement ou structure publique.

Une solution consiste, surtout en période d'expérimentation, à formuler **des requêtes**, plus ou moins systématisée (BO par exemple), pour alimenter une base de données associée au calcul analytique. La saisie manuelle concomitante de données concernant les unités d'œuvre s'avère en général également indispensable.

À terme, la comptabilité analytique peut être intégrée dans le système de gestion sous la forme d'une application spécifique, voir constituer un des éléments d'un PGI.

LA SAISIE ET SA PÉRIODICITÉ

L'alimentation de la comptabilité analytique doit être réalisée au fil de l'eau. En effet, il est toujours délicat de répartir les charges et les produits *a posteriori*. Le risque réside dans la perte de mémoire sur le fait générateur de la dépense et l'approximation de l'affectation.

On privilégiera donc la **saisie analytique au moment de la liquidation** de la charge (ou de son engagement en coût préétabli) ou du produit. Il s'agit lors de l'imputation budgétaire d'affecter un ou plusieurs codes analytiques (activités, composantes, prestations, cycles, etc.) selon la typologie retenue. Les services à l'initiative de la dépense, dont la décision et l'activité génèrent la charge, devront proposer une pré-imputation analytique qui sera *a posteriori* validée ou modifiée (en cas d'erreur manifeste) par le service chargé de la saisie.

La « base de données » analytique est donc alimentée au même rythme que la gestion comptable et budgétaire. Plus délicate est l'intégration des données quantitatives traduisant la répartition des effectifs ou la gestion des activités.

Il convient de **définir précisément les périodes de saisie** et d'exploitation partielle de la comptabilité analytique dans une logique de lecture homogène et synchrone des résultats (on ne peut à la fois travailler sur des données arrêtées au premier trimestre et d'autres au second).

Dans les premiers temps de l'expérimentation, il apparaît pertinent d'envisager un calcul analytique annuel avec la publication des résultats dans les trois mois suivant la clôture de l'exercice, à savoir environ au moment de l'examen du compte financier.

On prêtera également une grande attention aux modalités de mise en historique et d'exploitation des résultats pour le calcul des écarts.

LES MOTS-CLÉS

- Périmètre de charges
- Bases de données
- Application de gestion
- Système d'information
- Requêtes
- Saisie

LES FICHES ASSOCIÉES

FICHE 6 La définition du périmètre de charges

FICHE 7 La définition des prix et d'un périmètre de recettes

FICHE 11 Les modalités de retraitement des charges

NOTA Cette fiche est complétée par les données figurant à l'annexe 2 recensant, pour les principales informations utiles à la comptabilité analytique, leur éventuelle disponibilité (ainsi que leur localisation et mode d'accès) au sein des applications de gestion les plus implantées dans les EPSCP.

DEUXIÈME PARTIE

FICHES DÉFINITION

LES OBJETS DE COÛTS ET LES AXES ANALYTIQUES

LA DÉFINITION

- Les **objets de coût** correspondent à ce que l'on souhaite mesurer et sont dès lors le lieu d'affectation direct et/ou indirect des charges permettant un calcul de coût en valeur absolue ou moyenne (à partir d'une ou plusieurs unités d'œuvre¹ significatives).
- Les **axes analytiques** correspondent chacun à différentes « familles » d'objets de coûts sur lesquelles sont déversées les charges. A chaque axe correspondent des unités d'œuvre et/ou inducteurs d'activité propres permettant de déverser les charges retenues (en fonction du périmètre de charges) sur ses objets de coûts.

LES CARACTÉRISTIQUES PRINCIPALES

1. Les différents types d'objets de coûts

Un objet de coût peut être :

- une entité organique (composante, centre de responsabilité, laboratoire, service) ;
- un processus, une décision ;
- une prestation, un produit ou un service rendu ;
- un moyen de production (coût de l'heure travaillée).

2. La typologie des coûts

On peut distinguer plusieurs types de coûts en fonction de leur rapport à l'objet de coût, ou en fonction de leur comportement par rapport à un niveau d'activité.

➤ Directs/indirects

Les coûts directs sont spécifiques à un objet de coût. Ils désignent l'ensemble des ressources qui ne sont consommées que pour cet objet de coût. Par exemple, la rémunération d'un personnel spécifiquement recruté pour l'exécution d'une prestation de service déterminée.

Les coûts indirects désignent des ressources qui sont consommées en commun par plusieurs objets de coûts et qui doivent faire l'objet d'un calcul préalable avant d'être déversées sur les objets de coûts concernés. Les unités d'œuvre et/ou inducteurs de coûts permettent de répartir ces coûts sur plusieurs objets de coût (produits, prestations, activités, moyens de production, etc.).

1. Cf. fiche n°8.

➤ Fixes/variables

Les coûts fixes concernent l'ensemble des charges qui ne varient pas avec le niveau d'activité. Les coûts variables évoluent proportionnellement au niveau d'activité. Leur interprétation nécessite la prise en compte d'éventuels effets de dégressivité ou de progressivité.

➤ Maîtrisables/inéluçtables

Les coûts sont maîtrisables quand il ne sont pas obligatoires et peuvent faire l'objet d'un choix par le gestionnaire. Ce sont les coûts sur lesquels le gestionnaire dispose d'une marge de manœuvre.

A l'inverse, les coûts inéluçtables sont ceux qui ne peuvent faire l'objet d'un réel choix budgétaire pour les gestionnaires. Il ne s'agit pas de coûts à supporter à cause d'un engagement de l'établissement, mais tout simplement à cause de l'irréductibilité d'un besoin, comme par exemple le coût du loyer.

➤ Réversible/incompressible

Un coût est dit irréversible lorsque les charges correspondantes ont été engagées et ne peuvent être récupérées.

Un coût est dit réversible lorsque les ressources engagées peuvent être libérées facilement. C'est le cas par exemple des heures supplémentaires qui mobilisent les ressources humaines sur une période de temps limitée et pour une activité donnée, mais qui pourront être, soit supprimées, soit affectées à un autre objet.

3. L'identification des objets de coûts

Elle doit permettre de :

- dégager une interprétation sur la construction des coûts finaux (ou intermédiaires);
- assurer une maîtrise de certains coûts intermédiaires (juger de leur opportunité);
- insister sur la notion de faits générateurs, de déterminant et d'indicateurs. Le coût unitaire doit faire sens, c'est-à-dire qu'il doit exister une relation identifiable, perceptible entre le niveau des coûts et l'unité d'œuvre retenue.

LES BONNES PRATIQUES DANS LA DÉFINITION DES OBJETS DE COÛT ET AXES ANALYTIQUES

- S'assurer que le système d'information permet de ventiler les charges jusqu'à l'objet de coût.
- Trouver des catégories génériques homogènes.
- S'assurer du «sens analytique» de l'objet de coût (utilité pour le pilotage et la décision).
- Une masse critique de charges.

L'EXEMPLE APPLIQUÉ : LES 3 AXES ANALYTIQUES DES EPSCP

On peut identifier trois axes analytiques pour les EPSCP :

- l'**axe Composantes** qui consiste à déverser les charges sur les différentes composantes de l'établissement afin d'en déterminer le coût;

- **l'axe Activités** qui définit les activités de l'établissement comme objet de coût et qui entraîne l'identification de modalités de déversement particulières;
- **l'axe LOLF** qui correspond à une première modalité de déversement des charges sur les programmes et actions définis selon la nouvelle architecture budgétaire par la tutelle.

Chaque axe analytique impose donc une codification particulière destinée à affecter les dépenses et les charges supportées par l'établissement afin de les déverser selon les différents axes sur trois types d'objets de coûts : les composantes pour l'axe Composantes, les activités pour l'axe Activités, les programmes et actions pour l'axe LOLF.

LES MOTS-CLÉS

- Coûts directs/indirects
- Coûts maîtrisables/inéluctables
- Coûts réversibles/incompressibles
- Coûts fixes/variables

LES FICHES ASSOCIÉES

FICHE 1 Objectifs et champs de la comptabilité analytique

FICHE 3 LOLF, opérateurs de l'État et calcul des coûts

LA DÉFINITION D'UN PÉRIMÈTRE DE CHARGES

LA DÉFINITION

Le périmètre de charges caractérise l'ensemble des charges et des coûts retenus dans le processus de déversement analytique et permet de calculer le coût final d'une fonction, d'une activité, d'un processus, d'un service ou d'un produit.

LES CARACTÉRISTIQUES PRINCIPALES

1. La définition d'un périmètre de charges se fonde sur le budget de l'entité. La **première étape** consiste à sélectionner dans le budget les charges à prendre en compte (voire à ajouter au périmètre du budget) et les charges à exclure de l'analyse.

► Les charges supplétives

Certaines charges ne sont pas comptabilisées dans le budget de l'entité, mais doivent être prises en compte dans le déversement analytique car elles traduisent une consommation réelle de ressources concourant à la réalisation des activités. L'incorporation de charges supplétives dans le périmètre de charges est souvent nécessaire quand les établissements veulent se comparer entre eux, et doivent retenir des périmètres de charges homogènes. *Une charge supplétive sera par exemple la valorisation du coût de location d'un bâtiment mis à disposition gratuitement par l'État, ou la prise en compte du coût des personnels payés par l'État dans le périmètre de charges de l'établissement ou de la structure.*

► Les charges non incorporables

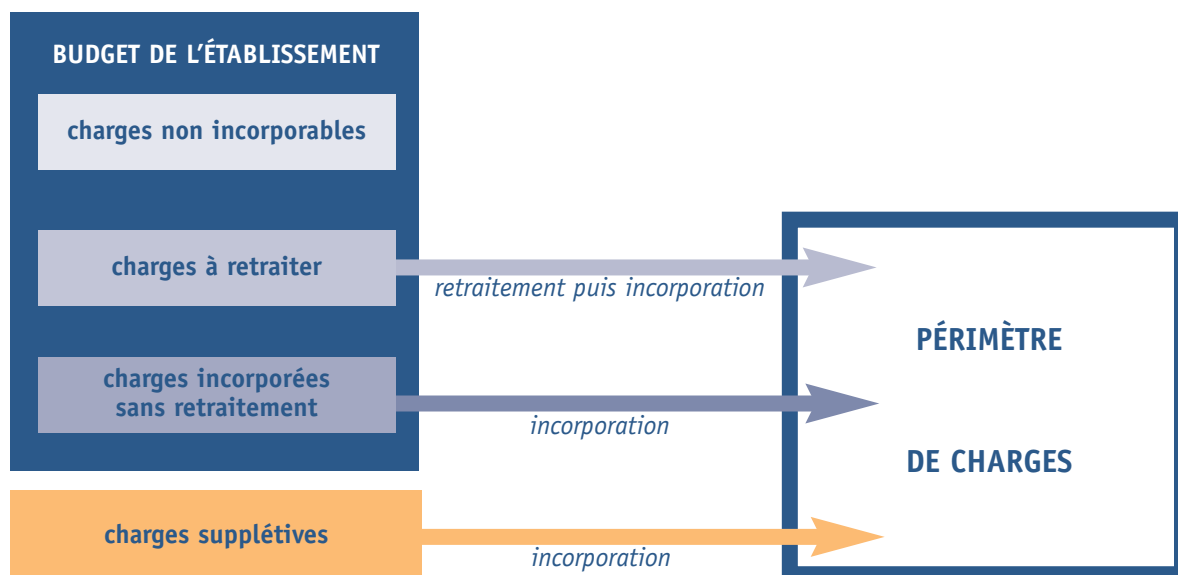
D'autres charges sont prises en compte dans la comptabilité générale, mais doivent être exclues du périmètre de charges retenu en raison de leur caractère ponctuel et/ou de leur absence de rapport avec l'exploitation.

Peuvent être considérées comme charges non incorporables les frais financiers, les frais de fonctionnement de la direction générale, certaines provisions ou certains amortissements (liste non exhaustive), en fonction du périmètre et des objectifs de la comptabilité analytique exprimés.

► Les charges calculées (le retraitement des charges)

Il est parfois pertinent de retraiter certaines charges du budget avant de les intégrer dans le périmètre de charges.

Il peut être nécessaire, par exemple, de recalculer différemment certaines charges d'amortissement et de les prendre en compte d'une manière différente de celles retenues dans la comptabilité générale de l'établissement.



2. La **deuxième étape** consiste à délimiter le périmètre de charges en fonction des objets de coûts analysés. Par exemple, s'il s'agit de calculer le coût des activités d'un Service d'activités industrielles et commerciales (SAIC), il faudra décider d'intégrer ou non des charges de structure que consomment les activités du SAIC. Si on souhaite faire supporter une partie des frais généraux de l'établissement sur les activités SAIC, il convient de s'interroger sur la proportion d'intégration de ces charges de structure. Il s'agit ici moins d'un problème de nature comptable comme dans la première étape ci-dessus, mais davantage d'un problème d'espace, de périmètre à proprement parler.
3. La **troisième et dernière étape** à franchir lors de la définition d'un périmètre de charges est celui du choix de la temporalité. Cette question est particulièrement présente dans les établissements dans la mesure où l'année universitaire ne coïncide pas avec l'exercice budgétaire et comptable. Il faut faire le choix soit d'une comptabilité analytique calée sur l'exercice budgétaire et comptable, soit d'une comptabilité analytique calée sur l'année universitaire. Dans ce dernier cas, la définition du périmètre de charges impose la mise en place de règles assez précises de rattachement des charges au périmètre de la période considérée. Le rapprochement avec les résultats comptables sera de ce fait particulièrement ardu.

LES BONNES PRATIQUES DANS LA DÉFINITION D'UN PÉRIMÈTRE DE CHARGES

1. Définir le périmètre de charges en fonction des objectifs de la comptabilité analytique.
2. Ne pas hésiter à retraiter les charges du budget de l'établissement, en intégrant des charges qui n'étaient pas dans le budget (supplétives), en excluant du budget certaines charges non pertinentes pour la comptabilité analytique (charges non incorporables), en calculant si nécessaire des coûts harmonisés – coût moyen salarial par catégorie d'agent, par exemple. Pour de plus amples précisions, il y a lieu de se reporter à la fiche n°11 sur le retraitement des charges.

3. Formaliser la composition retenue pour le périmètre de charges dans un document qui garante la pérennité de la méthode utilisée, et qui permette la comparaison entre les résultats d'une année sur l'autre.

L'EXEMPLE APPLIQUÉ

Ainsi pour une université, il conviendrait de moduler les charges inscrites au budget de l'établissement en prenant en compte :

- les charges des UMR;
- les salaires et charges sociales des personnels titulaires;
- les mises à disposition (personnel et équipement);
- les associations « périphériques », etc.

LES MOTS-CLÉS

- Charges supplétives
- Charges non incorporables
- Charges calculées
- Retraitement des charges

LES FICHES ASSOCIÉES

FICHE 11 Les modalités de retraitement des charges

LA DÉFINITION DES PRIX ET D'UN PÉRIMÈTRE DE RECETTES

La comptabilité analytique impose de s'interroger sur le périmètre de charges et de produits pris en compte pour calculer les coûts, pour identifier la rentabilité relative des produits et leur contribution au chiffre d'affaires.

L'un des objectifs courants de la comptabilité analytique est de déterminer une politique tarifaire qui permette de garantir le taux de marge souhaité ou d'assurer le bon développement d'une prestation compte tenu de la différenciation économique des coûts (fixes/variables). Dans le secteur public, l'objectif est en général d'arriver à un équilibre global de gestion.

Il n'en reste pas moins que l'on peut assigner plusieurs fonctions à une politique tarifaire appliquée à l'entreprise et, par transposition, à un établissement public.

LES FONCTIONS D'UNE POLITIQUE TARIFAIRE APPLIQUÉE À UN ÉTABLISSEMENT PUBLIC

► Une fonction d'orientation de la demande entre composantes

Le système de prix permet d'établir une différenciation entre les produits. Suivant le degré de développement des produits, leur notoriété, la demande exprimée, mais aussi les coûts qu'ils engendrent, l'organisation peut être conduite à adopter une stratégie de différenciation des prix. Certains produits se verront attribuer un prix permettant de dégager une marge importante qui correspond au financement (subventionnement interne) d'autres produits, lesquels seront affectés d'un prix couvrant juste les coûts de production, voire mettant en relief un « déficit ».

En ce sens, un système de prix consiste à établir des péréquations de prix attribués à différents produits et participe à la coordination des activités de l'organisation. Des activités moins rentables peuvent continuer d'exister au regard de leur intérêt stratégique, de la réponse à une faible demande (offre de service public). L'équilibre de gestion est obtenu et analysé au niveau global de la structure. En ce sens, les activités, les prestations deviennent plus ou moins attractives pour l'utilisateur qui peut réorienter ses préférences.

Le prix a, dans ce cas, une fonction de différenciation de la demande. Pour l'entreprise, une telle pratique de différenciation permet en général d'améliorer la rentabilité globale du produit offert par la maximisation de l'écart entre les recettes par catégories de consommateurs et des coûts de production/commercialisation.

► Une fonction de couverture des charges d'exploitation

Pour l'organisation, qu'elle soit privée ou publique, le rôle du prix est en priorité de permettre la couverture des charges d'exploitation afin de parvenir à l'équilibre budgétaire ou de dégager

une marge. Celle-ci doit assurer la rentabilité des capitaux investis et permettre d'assurer le développement à travers le processus d'investissement (capacité et/ou productivité).

► **Une fonction de développement des produits (démarche marketing et prix de dumping)**

La fixation d'un prix repose aussi très largement sur l'intuition : le fait qu'à un niveau de prix estimatif, sans rapport direct avec les coûts analytiques, une demande va néanmoins s'exprimer. Ce prix intuitif est dans ce cas le meilleur prix, puisque son élaboration n'a rien coûté à l'organisation.

Bien évidemment, la compréhension de la « sensibilité » des marchés est un apport considérable pour la détermination des prix. L'analyse de la courbe de vie des produits, mais aussi l'impact de la communication et de la publicité, à la fois sur les coûts et le niveau de la demande, doivent obligatoirement être pris en compte pour le calcul d'un prix.

Un prix bas peut être la résultante d'une stratégie marketing de captation de la demande et d'écrémage d'un marché (prix prédateurs).

► **Une fonction de redistribution et de péréquation sociale (dégressivité)**

La fonction allocative du prix se traduit par les péréquations qu'une organisation fixe pour permettre l'accès d'une catégorie de clients à la consommation d'une prestation. Les tarifs pourront être modulés, ajustés dans le temps et dans l'espace en fonction de critères prédéterminés. Les prix publics sont ainsi souvent affectés de coefficients qui modulent un prix moyen de marché afin d'élargir le champ de la demande. Il ne s'agit pas ici de différencier la demande pour accroître la rentabilité de tel ou tel produit mais bien d'offrir la possibilité d'accès à la consommation de clients/usagers qui ne disposent pas des ressources nécessaires pour pouvoir l'acquérir. La redistribution a lieu entre les catégories de consommateurs au regard du revenu ou de plafond de ressources mais aussi d'autres critères comme l'appartenance à un groupe, une communauté, à la localisation, etc.

► **Une fonction d'équilibre général préservant le principe d'équité**

Plus globalement, un système de prix s'inscrit dans une fonction de régulation de l'ensemble des marchés amont et aval, c'est-à-dire les marchés des facteurs de production (emplois, ressources naturelles, matières premières), comme celui de la consommation et des modes de financement associés (revenu, emprunt, épargne). En ce sens, la détermination d'un prix n'est jamais indépendante de la fixation des autres prix dans un périmètre donné.

Dans le secteur public sous tutelle, la fixation d'un prix résulte de l'appréciation d'ensemble du système d'offre et est très largement contrainte au regard du principe d'équité, de liberté d'accès et d'égalité (homogénéité) de la prestation.

LES CARACTÉRISTIQUES PRINCIPALES

La comptabilité budgétaire des établissements distingue très clairement plusieurs comptes de recettes (classe 7) :

- les produits et prestations de services (cpt 70), environ 35 % des produits à l'université ;
- les subventions d'État (environ 46 % des produits pour une université en moyenne), régions, communes, départements, CNASEA (cpt 744) ;

- les dons (cpt 746);
- la taxe d'apprentissage (cpt 748);
- les produits de gestion courante (cpt 75);
- les produits financiers et exceptionnels (cpt 76 et 77).

La section de fonctionnement permet d'éclater le compte 70 en fonction de la nature des recettes budgétaires. Ainsi, on peut isoler :

- les droits scolaires et universitaires (cpt 7061 et s);
- les prestations de recherches (cpt 7062);
- les mesures et expertises (cpt 7063);
- les prestations et travaux informatiques (cpt 7064);
- les prestations de formation continue (cpt 7065);
- les colloques et manifestations (cpt 7066);
- les ventes de publications (cpt 7067);
- les diverses prestations de services (cpt 7068);
- les locations (cpt 7083).

L'ensemble de ces recettes est aujourd'hui globalement réparti à partir de l'affectation directe mais aussi à partir de clés de répartition indirectes entre les diverses composantes des établissements. Les charges l'étant également, on obtient des équilibres ou des déséquilibres apparents de gestion suivant les composantes.

Cette recherche de l'équilibre budgétaire ne satisfait pas pleinement aux exigences d'un système de tarification tel qu'exprimé ci-dessus. Certes les droits et nombre de prestations sont encadrés par le ministère mais les établissements disposent également d'une réelle latitude pour fixer certains tarifs – formation continue, recherche à caractère commercial, ventes de publications, accès à la bibliothèque au bénéfice de tiers, etc.

L'enjeu de la comptabilité analytique va donc consister à :

- isoler dans le panel des produits, ceux laissant une latitude à l'établissement et ceux fixés de manière tutélaire;
- flécher les produits « affectables » directement à une activité ou une prestation, ou éventuellement à une composante;
- calculer par différence les subventions d'équilibre;
- envisager en dynamique les évolutions tarifaires et les effets d'élasticité sur la fréquentation, le développement différentiel des activités et la « rentabilité » (couverture des coûts réels);
- estimer la pertinence de subventionnements croisés, voire de la mise place de prix de cession interne.

La question de l'équilibre de gestion peut supposer d'aborder le thème de la dégressivité des tarifs en fonction des niveaux de consommations et du souhait de différenciation de la demande. À l'instar de la fonction éditoriale, la comptabilité analytique peut conduire à l'élaboration de comptes d'exploitation par produit introduisant un équilibre de gestion (atteinte du point mort) différé en fonction de coûts d'investissement. Les programmes de recherches, comme la formation continue peuvent s'inscrire dans cette temporalité.

À l'inverse, l'équilibre de gestion d'une manifestation scientifique, tel un colloque, sera recherché à court terme.

En dernier lieu, on soulignera l'importance de la cohérence et de l'adéquation entre les périmètres de charges et de recettes, prenant en compte des données extra-budgétaires (par exemple : personnels d'État, frais et recettes pour certaines UMR, associations, etc.).

Il conviendra sans doute également de s'intéresser à la problématique des encours et de rattachement (fidèle et sincère) des produits à l'exercice.

LES MOTS-CLÉS

- Prix
- Tarifs
- Équilibre de gestion
- Marge
- Développement

LES FICHES ASSOCIÉES

FICHE 6 La définition d'un périmètre de charges

FICHE 11 Les modalités de retraitement des charges

FICHE 16 La méthode de la contribution

UNITÉS D'ŒUVRE ET INDUCTEURS DE COÛT

REMARQUE LIMINAIRE Les notions d'unités d'œuvre et d'inducteurs de coût sont à distinguer de la notion d'indicateur. Les indicateurs sont des instruments de mesure de la performance et sont toujours associés à des objectifs. En revanche, les unités d'œuvre et les inducteurs de coût sont essentiellement utilisés dans le cadre de la comptabilité analytique. Ils peuvent dans certains cas être intégrés aux tableaux de bord des structures en tant qu'indicateurs.

La notion d'inducteur se rapproche de celle de déterminant de la dépense notamment mise en avant dans le cadre de la justification au premier euro prévue par la LOLF.

LES DÉFINITIONS

► Unité d'œuvre

Dans sa conception la plus étroite, l'unité d'œuvre d'une activité ou d'un service est un instrument de mesure de cette activité ou de ce service. Elle peut être le reflet des modalités de réalisation de l'activité elle-même ou de son résultat, de ce qui est produit. Par exemple, l'activité d'enseignement peut se mesurer en nombre d'heures d'enseignement ou en nombre d'étudiants. En matière de comptabilité analytique, le choix de l'unité d'œuvre dépend du degré de corrélation entre la variation du nombre d'unités d'œuvre et le coût de l'activité qu'elle mesure.

En effet, il peut exister une ou plusieurs unités d'œuvre comme critère de caractérisation d'une seule activité. L'un des objets de la comptabilité analytique sera alors de choisir la plus pertinente (celle qui est la plus liée à la variation de coût). Par exemple, pour une activité de traitement de dossiers de réclamations, l'unité d'œuvre peut être le nombre de dossiers traités ou le nombre d'appels émis.

En comptabilité analytique, l'unité d'œuvre revêt une acception plus particulièrement comptable. Dans certains modèles – sections homogènes en particulier –, l'unité d'œuvre constitue souvent un critère facilitant le déversement des charges et des coûts, plutôt qu'un indicateur de compréhension et d'analyse de l'activité des services.

► Inducteur de coût

Un inducteur de coût (de l'anglais *cost driver*) est un facteur explicatif de la formation des coûts, un «facteur dont la survenance crée le coût»¹. Cette notion a été mise en avant par

1. M. Porter

la méthode de comptabilité analytique par activités, dite « méthode ABC » (*Activity Based Costing*). Par analogie, on peut remarquer que la LOLF, dans le cadre de la justification au premier euro, insiste sur la notion de déterminant de la dépense, proche de la notion d'inducteur de coût.

Les prestations induisent des natures d'activités qui, elles-mêmes, induisent des besoins en ressources. Il existe ainsi des inducteurs de ressources et des inducteurs d'activité. Les premiers sont les facteurs explicatifs de la consommation de ressources par les activités. Par exemple, pour l'activité d'enseignement dans une université, plusieurs inducteurs de ressource pourraient être identifiés : le nombre d'étudiants, le nombre d'heures d'enseignement, etc. Les inducteurs d'activité expliquent la consommation d'activité par les produits ou prestations délivrés. On pourrait retenir comme inducteurs de l'activité d'enseignement le nombre de diplômes, le nombre d'étudiants admis par cycle, etc.

LES CARACTÉRISTIQUES PRINCIPALES

| | UNITÉ D'ŒUVRE | INDUCTEUR DE COÛT |
|------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Origine de la notion | D'une acception plus ancienne, elle est utilisée dans le cadre du modèle des sections homogènes, mais aussi traditionnellement en contrôle de gestion. | Le concept était connu (le fait générateur de la dépense) en matière de contrôle de gestion, l'originalité vient de son utilisation systématique en matière de comptabilité analytique (ABC). |
| Utilisation dans le cadre de la comptabilité analytique (déversement des charges) | L'unité d'œuvre est le critère d'évaluation synthétique d'une activité voire de plusieurs activités d'un centre d'analyse. Elle constitue la base de déversements des coûts. | L'inducteur de coût ne sera choisi pour déverser les charges que s'il est mesurable et qu'il déclenche toujours les mêmes coûts. Tous les inducteurs de coût ne pourront pas forcément être retenus dans le cadre de la mécanique analytique. |
| Interprétation analyse | L'unité d'œuvre s'inscrit dans une logique volumique et non pas dans une logique de causalité. | Un inducteur de coût tend à expliquer la raison, la nécessité et le volume de charges et de ressources , à le justifier pour la réalisation d'une activité. Il permet de se dégager d'une logique de reconduction à l'identique (modulée par un coefficient d'augmentation des dépenses) du budget de chaque structure. |

LES BONNES PRATIQUES DANS LE CHOIX DE L'INDUCTEUR OU DE L'UNITÉ D'ŒUVRE

1. Sections homogènes : une unité d'œuvre pertinente

On vérifiera le taux de corrélation observée entre les variations des deux variables : coût et nombre d'unités d'œuvre.

2. ABC : un inducteur « quantifiable »

On choisira un inducteur de coût qui est aussi une unité d'œuvre de l'activité, c'est-à-dire « qui est mesurable [...] et qui déclenche toujours les mêmes coûts »².

3. Des indices synthétiques

Dans le cadre d'activités complexes et/ou hétérogènes, le choix d'indices synthétiques pourra s'avérer pertinent. Un indice synthétique est une unité d'œuvre composite rendant compte de la complexité de l'activité considérée. Par exemple, une activité de traitement de dossiers pourra être mesurée en nombre de « points dossier », les dossiers complexes valant davantage de points que les autres.

L'EXEMPLE APPLIQUÉ

Dans le cadre de la répartition d'une charge de personnel, il est indispensable de « qualifier » précisément l'unité d'œuvre utilisée. Ainsi, pour la répartition de la charge enregistrée sur le compte « 643 : emplois gagés », plusieurs unités d'œuvre sont envisageables : nombre de personnes concernés, traitement (feuilles de paie), équivalent temps plein travaillé (ETPT), répartition du temps de travail, etc.

Une illustration détaillée d'inducteurs de coûts figure dans l'annexe 1 « La grille des processus et activités (méthode par activités) ».

LES MOTS-CLÉS

- Indicateur
- Inducteur
- Ressources
- ABC
- Unité d'œuvre

LES FICHES ASSOCIÉES

FICHE 9 La notion d'activité

FICHE 12 La comptabilité analytique par activités

FICHE 13 La comptabilité analytique en sections homogènes

2. H. Bouquin, *Comptabilité de gestion*.

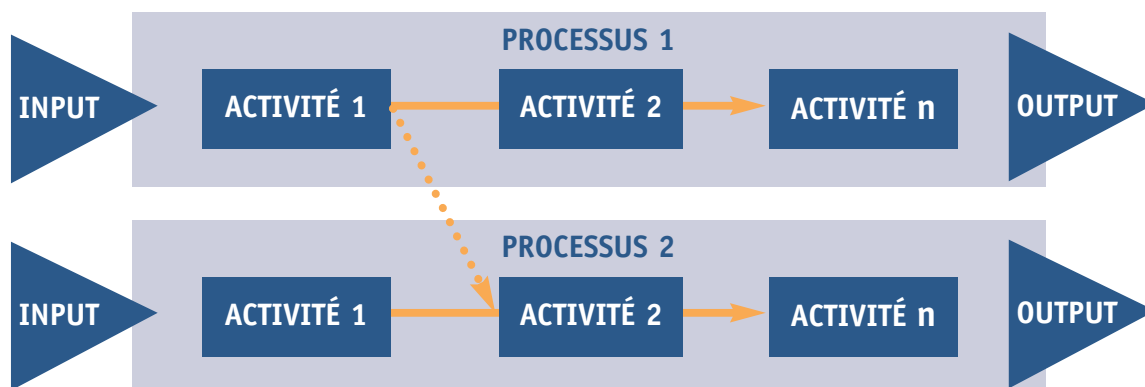
LA NOTION D'ACTIVITÉ

LA DÉFINITION

L'activité est un ensemble de tâches élémentaires orientées vers 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.

LES CARACTÉRISTIQUES PRINCIPALES

1. L'activité se caractérise par un « input » qui déclenche sa réalisation et un « output » (biens, prestations, informations), lui-même déclencheur d'une activité au sein d'un processus.



2. Le niveau de finesse d'une activité est compris entre celui du processus et de la tâche : un processus est un enchaînement d'activités liées entre elles, et une activité est une séquence de tâches.
3. Au sein de l'ossature analytique, on doit rechercher un assez fort degré d'homogénéité des activités, ce qui tend à diminuer le nombre d'unités d'œuvre explicatives. Par exemple, l'activité d'inscription peut se mesurer par le nombre d'inscriptions réalisées. En revanche, l'enseignement ne peut pas se mesurer par une seule unité d'œuvre du fait de son hétérogénéité. Il conviendrait certainement de distinguer plusieurs activités d'enseignement qui soient chacune plus homogène.
4. Il convient de distinguer les activités « support » des activités opérationnelles – ou « finales » :
 - les activités opérationnelles ont pour « output » une prestation ou un produit final ;
 - les activités support ont pour « output » un produit ou une prestation intermédiaire délivré à des clients internes.

5. Une activité se caractérise par sa stabilité :
 - En général, les activités sont plus stables que les services. Le schéma analytique par activité présente un caractère plus pérenne qu'un découpage centré sur les services et l'organigramme des responsabilités.
 - À l'inverse des actions qui composent un projet, une activité est pérenne car elle correspond à la réalisation d'une mission stable de l'établissement.
6. L'activité doit faire sens : contrairement à la tâche qui prise isolément n'a pas d'objectif propre, l'activité s'inscrit lisiblement dans la réalisation d'une partie de la mission de l'établissement.

LES BONNES PRATIQUES DANS LA DÉFINITION DES ACTIVITÉS D'UN ÉTABLISSEMENT

1. Le nombre d'activités retenues est le résultat d'un arbitrage entre un **besoin de précision** dans la connaissance des coûts, qui favorise une arborescence détaillée des activités et les **difficultés techniques d'alimentation** liées au déversement des charges, qui poussent vers une simplification de la nomenclature d'activités.
2. L'établissement devra porter une attention particulière à l'homogénéité du niveau de finesse dans la nomenclature d'activités (tâches, activités élémentaires, activités majeures, processus).
3. La nomenclature d'activités doit être exhaustive : l'ensemble des activités de l'établissement devra être pris en compte.
4. Les activités devront être formalisées et désignées par un verbe. Par exemple « passer les marchés », « recruter », « former », etc.

L'EXEMPLE APPLIQUÉ

Voir « Tableau des activités » en Annexe 1.

LES FICHES ASSOCIÉES

FICHE 12 La comptabilité analytique par activités

LE REPORTING SUR LES COÛTS

LA DÉFINITION

Le reporting (ou la revue de gestion) des coûts est le processus par lequel des informations relatives à l'activité et/ou au niveau d'atteinte des objectifs remontent à la hiérarchie avec une mise en perspective avec les résultats analytiques. Toutes les informations produites par le système de comptabilité analytique ne font pas l'objet du reporting, celui-ci opérant une sélection des informations pertinentes pour donner à la hiérarchie une bonne vision de l'activité et de ses réalisations et aussi pour lui fournir des données dont elle a elle-même besoin pour son activité : négociation budgétaire, décisions d'investissements, compte rendu aux partenaires, etc.

L'état de compte rendu, issu du reporting, constitue un ensemble de documents informatifs, destinés à présenter une information synthétique à la hiérarchie et/ou à un autre service, représentant les indicateurs nécessaires au suivi budgétaire, au suivi d'un budget, ou encore au suivi d'une action ou d'un projet au regard des objectifs fixés.

Le reporting fait l'objet d'une périodicité prédéterminée de remontées d'informations, se fondant sur un organigramme précis des responsabilités de gestion.

Cela suppose *a priori* de sortir du caractère annuel et ponctuel de la publication des résultats du calcul de coûts. En outre, le reporting impose la fixation d'un plan de maîtrise des coûts, d'actions et un calendrier.

LES CARACTÉRISTIQUES PRINCIPALES

Le reporting est constitué de sept éléments clés (ou étapes) :

1. Le mode de reporting

Le reporting doit être une communication d'informations formalisée, régulière, ascendante et descendante, le retour d'information étant indispensable pour que les personnes ayant pris du temps pour le recueil et le traitement des informations voient l'intérêt de ce travail. Plus largement, le reporting sur les coûts doit être adapté au niveau hiérarchique auquel il s'adresse : centré sur quelques points essentiels et les objets de coûts pour la présidence ou la direction de l'établissement, il est plus détaillé au niveau des services et composantes.

2. Le recensement des informations utiles

Afin de constituer le reporting, le contrôleur de gestion (ou la personne la plus directement en charge du système de comptabilité analytique) doit se livrer soit à la constitution de bases de données utilisables soit à l'analyse des modalités de leur exploitation, et au-delà à la mise en cohérence des données utilisables et des commentaires et explications nécessaires à leur compréhension.

L'accès au calcul et base de données de coûts est toutefois à limiter.

3. La procédure contradictoire

La procédure contradictoire vise à produire des données et commentaires fiables, détaillés et validés. Elle doit prévoir un temps d'analyse spécifique avant la diffusion officielle du reporting, et donc laisser un temps de réactions pour les corrections, validations.

4. Le choix du support

Le reporting dispose d'un support dédié, bien distinct des tableaux de bords par exemple. Il doit être disponible en édition papier car, le reporting est un document de travail qui demande à être analysé, discuté et destiné à être une source d'interrogations.

5. La communication interne du reporting

Tout reporting s'accompagne d'une liste précise de destinataires (qui peuvent avoir un rôle distinct par rapport à la transmission du reporting : pour décision, pour action, pour information), de réunions périodiques dédiées à son analyse, d'un réseau de personnes en charge de sa production.

6. La diffusion externe des informations

Le reporting peut faire l'objet d'une diffusion externe, mais en se fondant sur une liste précise de destinataires (au sein de la tutelle, des partenaires locaux, etc.).

7. La mise en place des mesures correctives

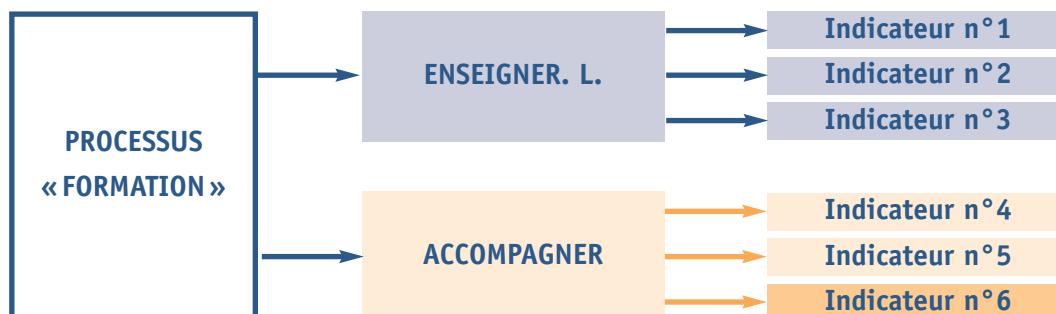
Le reporting et les réunions qui l'accompagnent sont des occasions de rappeler les objectifs de la structure (par rapport au projet d'établissement par exemple, ou par rapport à la contractualisation avec la tutelle) et de procéder à de nouvelles prévisions. Il doit être l'occasion de mettre à jour des leviers d'action à court terme. Les préconisations antérieures issues du reporting doivent faire l'objet d'un suivi.

LES BONNES PRATIQUES DANS L'ÉLABORATION D'UN REPORTING DES COÛTS

- 1. Ne jamais communiquer uniquement sur la valeur absolue du coût final** mais insister sur sa composition et les critères pouvant justifier d'une maîtrise interne.
- 2. Rattacher les résultats à des objectifs affichés initialement :** dépasser l'effet « découverte ».
- 3. Définir des modalités de validation et de diffusion du reporting**
Les services doivent connaître la procédure de validation et de diffusion du reporting. Cette procédure doit être rédigée et communiquée à tous. Plus particulièrement, les services concernés par des écarts majeurs doivent avoir la possibilité de se justifier et de discuter avec le contrôleur de gestion ou le responsable de la comptabilité analytique.
- 4. Définition précise des destinataires des informations en interne**
La liste des personnes habilitées à accéder aux informations résultant du calcul des coûts doit être définie collégialement et validée par la direction de l'établissement. Certaines personnes peuvent avoir des accès prioritaires à certaines des informations contenues dans les documents.
- 5. Maîtriser la communication externe (partenaires institutionnels, étudiants, entreprises, etc.) sur les coûts par composantes, filières.**

L'EXEMPLE APPLIQUÉ

Concernant la mise en forme, le reporting de coûts peut se matérialiser par un tableau de bord qui permette de révéler rapidement les indicateurs sous forme d'alerte. Ainsi, pour le processus d'activité « Formation », mettre sur une seule page les indicateurs liés aux activités d'un même processus permet de se rendre compte des niveaux et domaines qui nécessitent une intervention spécifique dans une optique de maîtrise de coûts.



Concernant le contenu, il est primordial de déterminer au préalable les informations sur lesquelles il est possible de communiquer. Ainsi, le Conseil général de la Nièvre a mis en place une charte interne élaborée dans le cadre du développement du contrôle de gestion. La problématique de la diffusion des outils y est abordée : « Tout outil (analyse de coûts, comptabilité analytique, tableau de bord, etc.) ne sera diffusé et utilisé de manière élargie qu'après une phase de test et d'expérimentation (en grandeur nature) *in situ* sur une période d'au moins 6 mois. »

En outre, le lien avec la communication sur les coûts d'exploitation (prix de la maintenance, mise à jour, formation nécessaire, équipements supplémentaires, etc.) est à prendre en compte et à maîtriser.

LES MOTS-CLÉS

- Indicateur
- Suivi budgétaire

LES FICHES ASSOCIÉES

FICHE 14 L'analyse des coûts calculés

FICHE 15 L'analyse des écarts et le budget flexible

TROISIÈME PARTIE

FICHES MÉTHODE

LES MODALITÉS DE RETRAITEMENT DES CHARGES

L'ESSENTIEL DE LA MÉTHODE

Avant d'incorporer certaines charges de la comptabilité de la structure dans le calcul des coûts en comptabilité analytique, il est possible, et parfois nécessaire de les retraiter. Les charges usuellement retraitées sont les suivantes :

- les charges de personnel;
- les dotations aux amortissements;
- les charges de structure.

Le retraitement de ces charges s'effectue à plusieurs fins :

- lisser les effets d'ancienneté et/ou d'entrées-sorties pour les charges de personnel;
- éviter les distorsions dans la comparaison des coûts entre structures similaires;
- ne faire porter sur le service que ses coûts propres (coût de la décision);
- intégrer une valeur moyenne en l'absence d'informations fiables.

Deux méthodes sont principalement mises en œuvre :

- La **méthode des coûts harmonisés** consiste à intégrer dans le périmètre de charges une moyenne de charges par catégorie (par exemple le salaire moyen par métier et par grade) et non pas les charges réelles supportées par la structure.
- L'utilisation des **prestations réciproques ou internes** permet de valoriser, dans le calcul des coûts d'une entité, les services rendus par une autre entité. Le calcul du coût des prestations réciproques est d'autant plus important lorsque l'on cherche à connaître le coût complet d'une entité.

LES MODALITÉS DE CALCUL

- **Les étapes de calcul des coûts harmonisés**
 - Identifier les catégories (de personnel, d'équipements, etc.) de calcul. Ces catégories doivent être suffisamment homogènes pour que la moyenne des individus les composant ait un sens (taux de dispersion faible). D'autre part ces catégories doivent correspondre à des groupes d'individus ayant des caractéristiques communes dans la réalité (métier similaire, taille d'équipement identique, etc.);
 - Calculer la moyenne de charges par catégorie;
 - Intégrer cette moyenne au calcul des coûts.
- **Les étapes de la valorisation du coût des prestations réciproques**
 - Identifier le périmètre des prestations reçues par l'entité dont on calcule le coût (entité X). Dans le cadre d'un calcul en coût complet, la liste des prestations reçues doit être exhaustive sous peine de sous-évaluation du coût;

- Calculer le coût complet des entités délivrant les prestations. Dans le cas où une comptabilité analytique existe, ce coût sera un résultat connu ;
- Identifier des unités d'œuvre réalistes par entité ou activité dont le coût est à déverser.
- Calculer un coût par unité d'œuvre ;
- Déterminer la consommation de l'entité X en unités d'œuvre.

LES AVANTAGES ET INCONVÉNIENTS POUR LES EPSCP

► Les avantages

- Pouvoir calculer un coût complet en l'absence d'informations précises en matière de charges de personnel ;
- Lisser les effets du « Glissement/Vieillesse/Technicité » dans le coût des contrats de recherche ;
- Imputer des frais de structure réalistes sur les contrats.

► Les inconvénients

- Perte de précision dans le calcul du coût complet ;
- Système d'équations complexes pour traiter les prestations réciproques en l'absence de système de comptabilité analytique déjà implanté.

LES EXEMPLES APPLIQUÉS

► Le calcul des coûts salariaux horaires dans le cadre d'un contrat de recherche¹

Dans le cadre de ses activités de recherche, l'université Jean Monnet de Saint-Étienne a créé une fiche d'estimation des coûts et de bilan permettant de calculer :

- une estimation des coûts d'une opération ;
- une estimation des prix à facturer ou du montant de financement apporté par l'établissement.

Les coûts horaires de plusieurs catégories de personnel sont intégrés dans cette fiche. Ainsi, au moment de l'alimentation, il suffit d'indiquer l'estimation du nombre d'heures travaillées par catégorie de personnel.

Les catégories suivantes ont été identifiées :

| CATÉGORIES DE PERSONNEL | MODALITÉS DE CALCUL DU COÛT HORAIRE |
|-------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Enseignants-chercheurs | <ul style="list-style-type: none"> • Rémunération annuelle chargée milieu de carrière / 1600 h • Les doctorants sont assimilés aux ingénieurs d'études (IGE) |
| Chercheurs CNRS (charges supplétives) | <ul style="list-style-type: none"> • Assimilation aux coûts personnels de rang A et de rang B pour les directeurs et chargés de recherche |
| Enseignants second degré | <ul style="list-style-type: none"> • Assimilés IGE |
| Personnels IATOSS Université | <ul style="list-style-type: none"> • Rémunération annuelle chargée milieu de carrière / 1600 h |
| Personnels ITA CNRS (charges supplétives) | <ul style="list-style-type: none"> • Coût des catégories A, B et C assimilé à IGE, Technicien et Agent |
| Contractuels recrutés sur opération | <ul style="list-style-type: none"> • Intégration au coût réel : rémunération brute chargée à l'heure |

1. Extrait du *Guide de la mise en place d'un SAIC*, publié par l'AMUE en janvier 2003.

► **L'intégration des charges de structure dans le coût d'un contrat de recherche**

L'université de Strasbourg 1 a élaboré une méthode de comptabilité analytique en coût complet. Dans ce cadre, elle intègre, entre autres, une part de dépenses réalisées en matière de réseau informatique et une part du coût du service commun de documentation dans les frais de siège rattachables au contrat de recherche. Ces coûts représentent en réalité le coût des prestations délivrées en matière d'informatique et de documentation à la recherche.

Pour valoriser ces coûts, deux unités d'œuvre sont utilisées :

- le NEC : nombre d'équivalent chercheur : part du temps consacré par le personnel (en ETP estimé) à la recherche (ici 1 583 ETP) ;
- le PEC : personnel équivalent chercheur : nombre total de personnel réalisant des activités de recherche (ici 2 278 ETP).

Réseau informatique

| CATÉGORIES DE CHARGES | MONTANT | MONTANT/PEC (2278) | COÛT HORAIRE (/1600) |
|--------------------------------|---------------------|--------------------|----------------------|
| Viabilisation | 4 245,59 € | 1,86 € | 0,001 € |
| Maintenance | 3 059,15 € | 1,34 € | 0,001 € |
| Restructurations | 3 596,34 € | 1,58 € | 0,001 € |
| Personnels IATOSS État | 271 450,08 € | 119,16 € | 0,074 € |
| Personnels IATOSS Contractuels | 68 320,02 € | 29,99 € | 0,019 € |
| Fonctionnement | 120 418,87 € | 52,86 € | 0,033 € |
| Investissement | 396 367,44 € | 174,00 € | 0,109 € |
| TOTAL | 867 457,50 € | 380,80 € | 0,240 € |

Ainsi, les coûts de réseau informatique sont imputés à hauteur de 0,24 € par heure de recherche prévue dans le contrat.

Service Commun de Documentation

| CATÉGORIES DE CHARGES | MONTANT | MONTANT/NEC (1583) | COÛT HORAIRE (/1600) |
|--------------------------------|-----------------------|--------------------|----------------------|
| Infrastructure | 92 901,65 € | 58,69 € | 0,04 € |
| Maintenance | 66 940,13 € | 24,29 € | 0,03 € |
| Restructurations | 192 487,65 € | 121,60 € | 0,08 € |
| Personnels IATOSS État | 1 342 864,78 € | 848,30 € | 0,53 € |
| Personnels IATOSS Contractuels | 66 530,27 € | 42,03 € | 0,03 € |
| Fonctionnement | 1 532 879,47 € | 968,34 € | 0,61 € |
| TOTAL | 3 294 603,95 € | 2 063,25 € | 1,30 € |

Ainsi, les coûts du SCD sont imputés à hauteur de 1,30 € par heure de recherche prévue dans le contrat.

LES MOTS-CLÉS

- Coût complet
- Taux de dispersion
- Unité d'œuvre
- Périmètre de charges
- Charges supplétives

LES FICHES ASSOCIÉES

FICHE 6 La définition d'un périmètre de charges

FICHE 8 Unités d'œuvre et inducteurs de coût

FICHE 13 La comptabilité analytique en sections homogènes

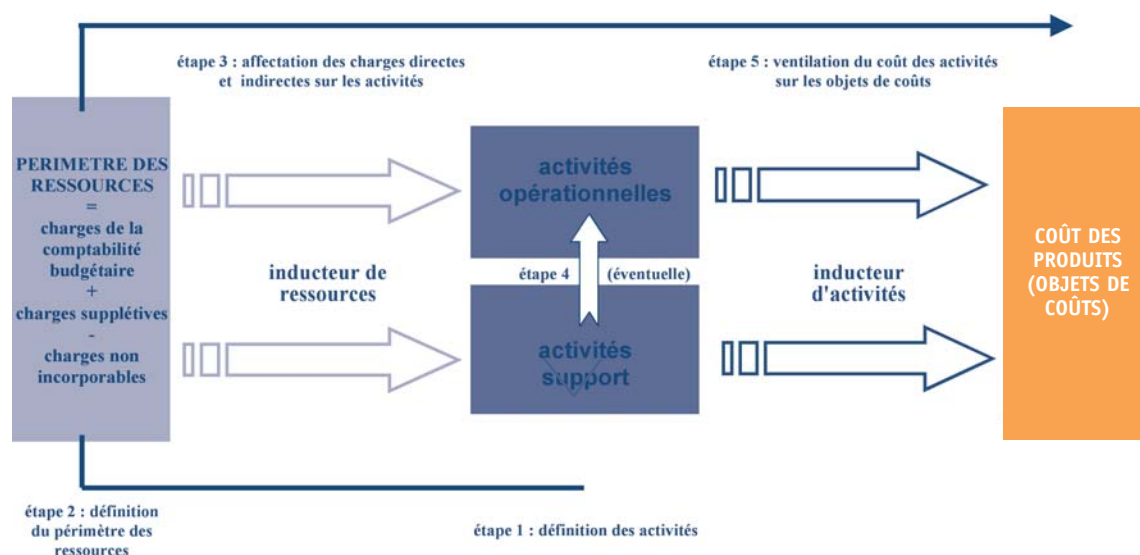
LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE PAR ACTIVITÉS

L'ESSENTIEL DE LA MÉTHODE

La comptabilité analytique par activités 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 des objets de coût (les activités supports et opérationnelles de l'organisation). Dans un second temps, elle permet de déverser les coûts sur les produits et prestations que l'organisation délivre.

- Elle se fonde sur un **découpage transversal** de la structure, **par processus et activités supports** (permettant le bon fonctionnement de la structure) et **opérationnels**¹ (directement liés à la délivrance d'une prestation finale).
- **Les activités sont placées au cœur du modèle.** Ainsi, les charges ne peuvent 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 ;
 - la délivrance de prestations ou de produits finaux implique la consommation d'activités.
- L'homogénéité des activités choisies autorise l'identification d'inducteurs² de coût pertinents permettant l'analyse du coût de ces activités ainsi que son déversement sur les prestations délivrées.

LE SCHÉMA ANALYTIQUE



1. Voir fiche n°9 « La notion d'activité ».

2. Voir fiche n°8 « Unités d'œuvre et inducteurs de coûts ».

Les étapes du schéma analytique

1. Établissement de la liste des activités et, éventuellement, des objets de coût finaux : prestations, biens, etc.
2. Définition du périmètre des ressources (charges incorporables).
3. Affectation des charges sur les activités par le biais d'inducteurs de ressources.
4. (Étape éventuelle) Déversement des coûts des activités supports sur les activités opérationnelles, par le biais d'inducteurs d'activité (voir fiche n° 8 pour plus de détails).
5. (Étape éventuelle) Ventilation des coûts des activités opérationnelles sur les objets de coût finaux (biens, prestations, etc.), par le biais d'inducteurs d'activité.

LES AVANTAGES ET INCONVÉNIENTS POUR LES EPSC

► Les avantages

- Une vision transversale de l'établissement permettant l'identification d'activités critiques, créatrices de valeur et palliant le cloisonnement des services.
- La prise en compte du coût complet des activités support, simples résultats intermédiaires de calcul dans la méthode des sections homogènes (centres d'analyse auxiliaires).
- La possibilité de connaître le coût de revient complet des activités industrielles et commerciales.
- Une méthode compréhensible par tous, favorisant l'implication des acteurs, aussi bien administratifs qu'enseignants chercheurs.
- Des modalités de calcul simplifiées, notamment du fait de l'absence de prestations réciproques.
- Des résultats lisibles et traçables.

► Les inconvénients

- La difficile définition d'une nomenclature d'activité pour des établissements ayant un fonctionnement en centres de responsabilité.
- L'identification d'inducteurs d'activité pertinents et quantifiables dans un contexte d'activités complexes.
- La difficulté d'inscrire la méthode de comptabilité analytique dans une démarche de gestion par processus (ABM³), notamment en l'absence de personnes responsables des processus.
- La nécessaire valorisation du temps de travail passé par les agents sur les activités en l'absence d'outils de suivi des temps.

L'EXEMPLE APPLIQUÉ

Les CREPS, Centres Régionaux d'Éducation Populaire et de Sport ont mis en place une comptabilité analytique par activités à partir de 2000/2001. Cet exemple n'illustre pas de manière exhaustive l'ensemble du schéma analytique. Il décrit, par quelques exemples, les étapes 4 et 6 explicitées ci-dessus⁴.

3. *Activity Based Management*. Sur ce sujet, voir le dossier *MISE EN PLACE D'UNE COMPTABILITÉ ANALYTIQUE/GUIDE MÉTHODOLOGIQUE*, point 4.5, « L'Explication des coûts ».

4. Pour l'étape 3, voir la fiche n°9 « La Notion d'activité ».

► Étape 4

Plusieurs modalités d'affectation des charges sur les activités ont été définies :

1. Affectation directe et totale d'une charge sur une activité

| N° DE COMPTE | NATURE DE LA DÉPENSE | ACTIVITÉ « DESTINATAIRE » |
|--------------|---------------------------------|-------------------------------|
| 6011 | • Achat de denrées alimentaires | • NOURRIR |
| 60221 | • Carburant et lubrifiant | • TRANSPORTER |
| 60222 | • Produits d'entretien | • ASSURER L'ENTRETIEN COURANT |
| 60223 | • Fournitures d'atelier | • ASSURER L'ENTRETIEN COURANT |

2. Affectation engagement par engagement en fonction de la destination

| N° DE COMPTE | NATURE DE LA DÉPENSE | ACTIVITÉ « DESTINATAIRE » |
|--------------|------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------|
| 60633 | • Fournitures de jardin et terrain | • ASSURER L'ENTRETIEN COURANT • ENTREtenir LE PATRIMOINE |
| 6065 | • Linges, vêtements de travail | • ASSURER L'ENTRETIEN COURANT • NOURRIR • ASSURER LE SUIVI MÉDICAL • HÉBERGER, ETC. |

3. Affectation via des inducteurs de ressource

| N° DE COMPTE | NATURE DE LA DÉPENSE | INDUCTEUR DE RESSOURCE |
|--------------|-------------------------|------------------------|
| 60612 | • Gaz | • Surface concernée |
| 60611 | • Électricité | • Surface concernée |
| 60625 | • Fournitures de bureau | • Effectifs |

► Étape 6

Le coût des prestations des CREPS est constitué :

- des charges qui ont pu être affectées directement;
- d'une partie des charges indirectes par rapport aux prestations réparties sur la base d'inducteurs d'activité⁵.

LES MOTS-CLÉS

- Produits
- Prestations
- Périmètre de charges
- Charges supplétives et non incorporables
- Retraitement/reclassement de charges
- Coût harmonisé
- Activités support/opérationnelles
- Inducteurs de coût
- Charges directes/indirectes
- Ventilation/affectation/imputation/répartition

LES FICHES ASSOCIÉES

FICHE 6 La définition d'un périmètre de charges

FICHE 8 Unités d'œuvre et inducteurs de coût

FICHE 13 La comptabilité analytique en sections homogènes

5. Voir la fiche n°8 «Unités d'œuvre et inducteurs de coût».

LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE EN SECTIONS HOMOGÈNES

L'ESSENTIEL DE LA MÉTHODE

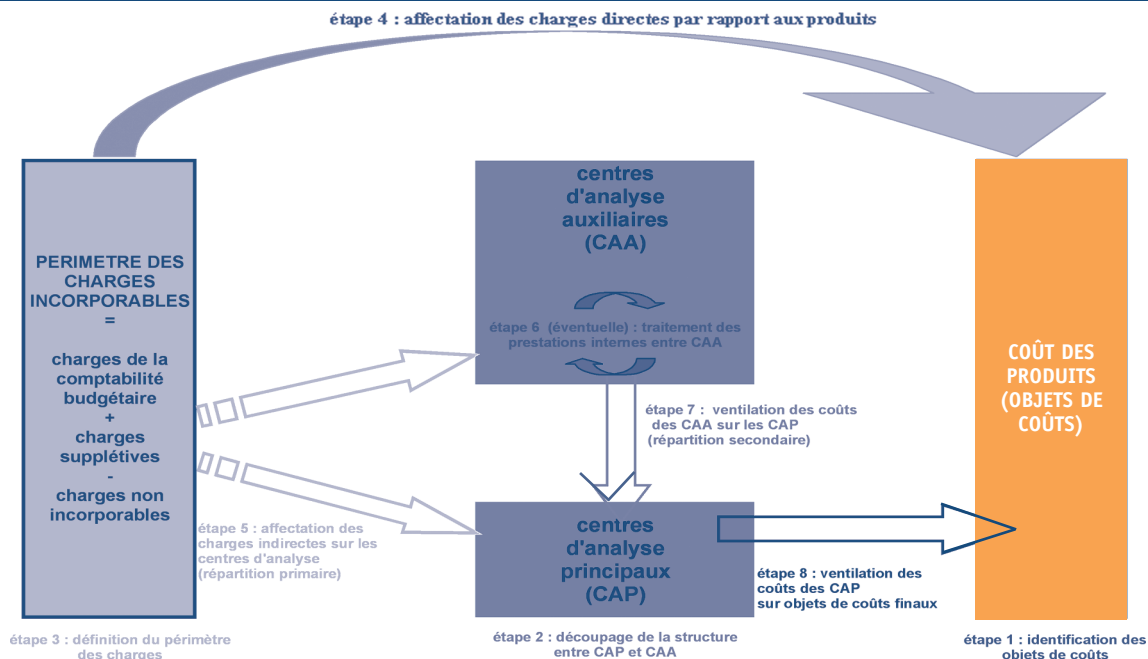
La comptabilité en sections homogènes est un modèle de comptabilité analytique en **coûts complets**. Elle vise à répartir l'ensemble des charges voire des produits budgétaires de l'organisation sur des objets de coût qui sont en priorité des services (**centres d'analyse**), et des **produits ou prestations finaux**.

- Elle se fonde sur un **découpage organique** préétabli et stable de la structure, en distinguant :
 - les **centres d'analyse principaux** (désignés dans le schéma ci-après sous l'acronyme CAP) correspondant à des entités opérationnelles plus directement liées à l'exécution des missions;
 - des **centres d'analyse auxiliaires** (désignés dans le schéma ci-après sous l'acronyme CAA) correspondant à des entités support offrant des prestations de service internes aux centres d'analyse principaux.
- Le modèle en sections homogènes s'apparente à un déversement en cascade du budget vers les produits ou prestations.
 - La première étape consiste à affecter de manière directe ou indirecte les charges budgétaires incorporables sur les centres d'analyse. Cette affectation repose sur l'identification de **clés de répartition**¹ représentatives de la consommation de ressources par ces centres d'analyse.
 - Dans un second temps, les coûts calculés des centres d'analyse sont déversés entre eux puis sur les produits ou prestations, à l'aide d'une **unité d'œuvre**².
- L'hypothèse majeure de cette approche consiste à ne retenir qu'une seule unité d'œuvre par centre d'analyse traduisant de manière homogène le fonctionnement et/ou l'activité du centre.

1. La clé de répartition est un critère qui permet de répartir des charges indirectes sur plusieurs centres d'analyse (m², équivalent temps plein, etc.). Par exemple, les charges de fluides peuvent se répartir au prorata de la surface occupée par chacun des centres.

2. L'unité d'œuvre est le critère d'appréciation de l'activité d'un centre d'analyse qu'il soit auxiliaire ou principal (voir fiche n°8).

LE SCHÉMA ANALYTIQUE



Les étapes de construction du schéma analytique

1. Identification des objets de coût, c'est-à-dire des biens produits ou services fournis par l'établissement (programmes, disciplines, etc.).
2. Découpage de l'organisation en centres d'analyse auxiliaires et principaux.
3. Définition du périmètre de charges (charges incorporables).
4. Affectation des charges directes par rapport aux objets de coût.
5. Affectation des charges indirectes (par rapport aux objets de coût) aux centres d'analyse auxiliaires et principaux (répartition primaire).
6. Traitement éventuel des prestations internes¹ entre centres d'analyse auxiliaires.
7. Ventilation des charges des centres d'analyse auxiliaires sur les centres d'analyse principaux (répartition secondaire).
8. Ventilation des charges des centres d'analyse principaux sur les produits finaux.

LES AVANTAGES ET INCONVÉNIENTS POUR LES EPSC

► Les avantages

L'adaptation avec :

- une méthode fondée sur un découpage organique lisible et connu de tous ;
- le calage sur la structuration statutaire des établissements par UFR, département, laboratoire, service, etc. ;
- la possibilité de connaître le coût de revient complet des activités industrielles et commerciales ;
- à la différence des méthodes en coûts partiels qui s'appuient sur une distinction charges fixes-charges variables, la méthode des sections homogènes s'inscrit bien dans une logique de service public puisqu'elle ne cherche pas à comparer la rentabilité différentielle des différentes composantes ;

1. Le terme de prestations internes correspond à ce que l'on appelle également prestations réciproques.

- la méthode des sections homogènes calcule un coût complet moyen des biens et/ou prestations qui lisse les résultats car elle permet de faire porter par les produits les plus rentables davantage de charges en provenance des centres d'analyse auxiliaires ;
- l'association de la structure budgétaire qui s'appuie sur les composantes et les centres de responsabilité, avec la structure du calcul des coûts ;
- la capacité à isoler le coût des fonctions support ;
- une comparaison externe (inter-établissements) facilitée compte tenu de critères de structuration homogène, sous réserve de choix de méthodes de comptabilité analytique similaires.

► Les inconvénients

- une fois les coûts obtenus, il est difficile de remonter dans la chaîne de création des coûts afin d'identifier l'origine de leur dérive et de leur évolution ;
- la faible élasticité des coûts dans le temps compte tenu de l'importance des charges de structure et des charges permanentes de personnel ;
- un fort impact potentiel des changements organisationnels sur l'ossature analytique, qui limite la traçabilité des coûts dans le temps ;
- la multiplicité des centres d'analyse due à l'organisation actuelle des EPSCP qui engendre une complexité des déversements ;
- l'insuffisante mise en relief des tâches administratives et de gestion réalisées par les unités de formation et de recherche (non mise en relief de la juxtaposition des activités administratives, pédagogiques et de recherche) ;
- la complexité du modèle peut entraîner des difficultés d'acceptation (syndrome « usine à gaz »).

L'EXEMPLE APPLIQUÉ

On peut citer l'exemple d'une université qui a mené une réflexion sur un projet de comptabilité analytique en sections homogènes. Cet exemple n'illustre pas de manière exhaustive l'ensemble du schéma analytique. Il décrit les étapes 1, 2 et 7 explicitées ci-dessus.

Bien que n'ayant pas encore donné lieu à une application, ce premier travail illustre la structuration d'une université en centres d'analyse et les choix d'unités d'œuvre qui ont été retenus. Il ne s'agit en aucun cas d'un exemple normatif.

L'université a identifié des objets de coûts (étape 1) :

Pour les composantes :

- la formation initiale classique ;
- la recherche ;
- la formation initiale apprentissage ;
- la formation continue ;
- la formation professionnalisée ;

Pour les activités industrielles et commerciales (AIC) :

- les contrats de recherche ;
- la location ;
- la publication ;
- la vente de logiciels ;
- la vente de produits ;
- les droits d'auteur, etc.

Elle a également défini plusieurs types de centres d'analyse (voir étape 2 ci-dessus) :

- des centres d'analyse principaux (les composantes y compris les activités industrielles et commerciales) ;
- des centres d'analyse auxiliaires (administration générale, administration financière et comptable, scolarité, médecine préventive, affaires culturelles, accueil des étudiants étrangers, etc.).

Le travail a ensuite principalement consisté à définir les modalités de déversement des charges des centres d'analyse auxiliaires sur les centres d'analyse principaux (étape 7) (voir tableau ci-après).

| | UNITÉ D'ŒUVRE | COMPOSANTE 1 | COMPOSANTE 2 | AIC 1 | ... |
|-----------------------------------------------|-----------------------------------------|--------------|--------------|-------|-----|
| ADMINISTRATION FINANCIÈRE ET COMPTABLE | Euro dépensé | X | X | X | X |
| SCOLARITÉ | Nombre d'étudiants de la composante | X | X | | |
| MÉDECINE PRÉVENTIVE | Effectif total (personnel et étudiants) | X | X | X | X |
| ACCUEIL ÉTUDIANTS ÉTRANGERS | Nombre d'étudiants étrangers par UFR | X | X | | |

LES MOTS-CLÉS

- Produits
- Prestations
- périmètre de charges
- Charges supplétives et non incorporables
- Retraitement/reclassement de charges
- Coût harmonisé
- Centres d'analyse auxiliaires/principaux
- Prestations réciproques
- Unités d'œuvre
- Charges directes/indirectes
- Ventilation/affectation/imputation/répartition

LES FICHES ASSOCIÉES

FICHE 8 Unités d'œuvre et inducteurs de coût

FICHE 12 La comptabilité analytique par activités

L'ANALYSE DES COÛTS CALCULÉS

L'ESSENTIEL DES MÉTHODES

L'exploitation des résultats de l'analyse de coûts se fonde sur la mesure et l'analyse d'un écart par rapport à une valeur de référence, appelée **standard de gestion**.

Le standard de gestion permet de comparer les résultats de l'organisme à des références internes ou externes. On distingue trois types différents de standards de gestion :

1. Les standards historiques

La méthode consiste à comparer les coûts calculés avec les valeurs des années précédentes (calcul de tendance ou de moyenne sur les 3 dernières années par exemple).

2. Les standards d'objectifs

Il s'agit d'analyser l'écart avec une valeur cible déterminée *a priori* comme un objectif à atteindre au cours de la période. Si par exemple un établissement souhaite ne pas dépasser tel montant pour le coût moyen de la reprographie au cours de la période, l'analyse du coût calculé passera par la comparaison à cette valeur de référence.

3. Les standards de comparaison externe (benchmarking)

L'établissement peut également décider de comparer ses coûts à ceux d'une structure analogue ou exerçant le même type d'activité, avec des comportements de coût similaires. Un établissement pourrait ainsi comparer ses coûts d'entretien de bâtiments à ceux d'autres EPSCP voire d'autres établissements type recherche qui ont des activités pour partie similaire.

LE CALCUL DES STANDARDS DE GESTION ET L'ANALYSE DES COÛTS CALCULÉS

L'analyse des coûts calculés passe par une analyse de la différence entre la valeur observée et la valeur prévue. Cet écart doit être apprécié de façon nuancée, en fonction de la signification de la valeur de l'écart. Pour cela, plusieurs méthodes en fonction des natures de standards :

1. pour les standards historiques

analyse de la dispersion autour de la moyenne et analyse de tendance. Il est possible dans certains cas de procéder à des corrections de séries historiques ;

2. pour les standards d'objectifs

seuils de tolérance, hypothèse haute et basse, méthode de simulation (budget flexible) ;

3. pour les standards de comparaison

analyse de dispersion autour de la moyenne, indice de corrélation coût/activités/moyens.

LES AVANTAGES ET INCONVÉNIENTS POUR LES EPSCP

- La comparaison des coûts calculés avec des standards historiques est intéressante dans les cas où le contexte ne connaît pas de rupture brutale qui bouleverse le comportement des coûts. On peut alors de façon pertinente utiliser une courbe de tendance pour déterminer le standard de gestion auquel comparer le coût calculé. Un établissement pourra ainsi établir des standards historiques en particulier pour les dépenses régulières de fonctionnement, type dépenses de fluides, ou dépenses de fournitures.
- Les standards comparatifs sont particulièrement intéressants dans le cas des EPSCP qui peuvent avoir accès à l'information leur permettant de se comparer. Il est cependant nécessaire que les coûts soient calculés de la même façon. C'est bien là que réside tout l'intérêt et la difficulté de cette méthode. Dans certains secteurs comme celui de la culture, les établissements commencent à utiliser des pratiques de benchmarking.
- Les standards d'objectifs sont pertinents quand ils sont l'expression d'une volonté politique affirmée, communiquée et appropriée des personnes concernées par les objectifs à atteindre. Il faut cependant prendre garde à ce que ces valeurs-cibles soient réalistes et puissent raisonnablement être atteintes dans le temps imparti.

LES MOTS-CLÉS

- Standard
- Historique
- Benchmarking
- Valeur cible

LES FICHES ASSOCIÉES

FICHE 1 Objectifs et champs de la comptabilité analytique

FICHE 10 Le reporting sur les coûts

FICHE 15 L'analyse des écarts et le budget flexible

L'ANALYSE DES ÉCARTS ET LE BUDGET FLEXIBLE

L'ESSENTIEL DES MÉTHODES

- L'analyse des écarts sur coûts standard se fonde sur l'appréciation *ex post* des différences entre coûts constatés et coûts préétablis (standards¹). Cette méthode permet d'évaluer les différents facteurs qui ont fait dévier le coût réel du coût préétabli, afin de pouvoir, le cas échéant, prendre des mesures correctives. Partant de la constatation de l'écart de coût, on le décompose ensuite en plusieurs sous-écarts de coût correspondant aux facteurs suivants :

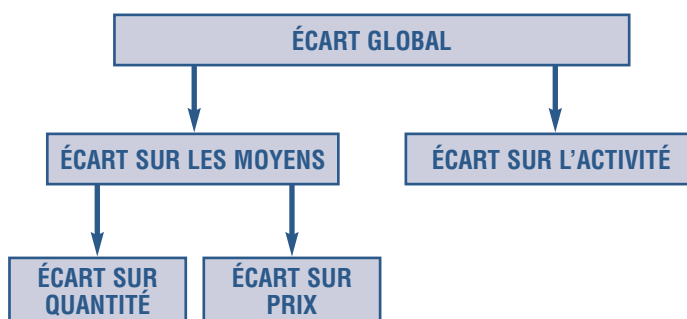
| FACTEURS | SYMBOLE | DESCRIPTION | ÉCART ASSOCIÉ |
|-----------------------------------------|---------|------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|
| Volume d'activité | V | Nombre d'unités d'œuvre d'activité (réalisées ou prévues) | Écart sur activité |
| Quantité de facteurs de production | q | Quantité de moyens nécessaires à la réalisation d'une unité d'œuvre (réalisés ou prévus) | Écart sur quantité |
| Prix (ou coût) du facteur de production | p | Montant du prix unitaire du facteur (réalisé ou prévu) | Écart sur prix |

- Les écarts observés nécessitent ensuite d'être analysés de manière conjointe avec les services opérationnels. Ainsi, les écarts permettent en général de mettre en évidence :
- la bonne ou mauvaise allocation des ressources humaines ou organisation du travail;
 - l'efficacité du personnel;
 - les dérives du coût horaire ou des prix unitaires;
 - la qualité des produits, leurs prix, les quantités utilisées, la qualité de gestion des stocks;
 - la mauvaise estimation des standards, ce qui induit leur révision.
- La méthode du budget flexible vise à élaborer son budget en fonction de plusieurs hypothèses de niveau d'activité. Elle se fonde sur la distinction entre charges fixes et charges variables. À partir du coût de revient unitaire, il est également possible d'estimer le prix nécessaire à fixer pour un niveau d'activité donné.

1. Pour la détermination des standards, voir fiche n°14.

LES SCHÉMAS ANALYTIQUES

► L'analyse des écarts



► Les symboles utilisés

| | PRÉVU (STANDARD) | RÉALISÉ |
|--------------------------------------|---------------------|---------|
| Volume d'activité | V_s | V_r |
| Quantité de facteurs de production | q_s | q_r |
| Coût (prix) du facteur de production | p_s | p_r |

► Les formules de calcul

$$\text{Écart global} = (V_r \times q_r \times p_r) - (V_s \times q_s \times p_s)$$

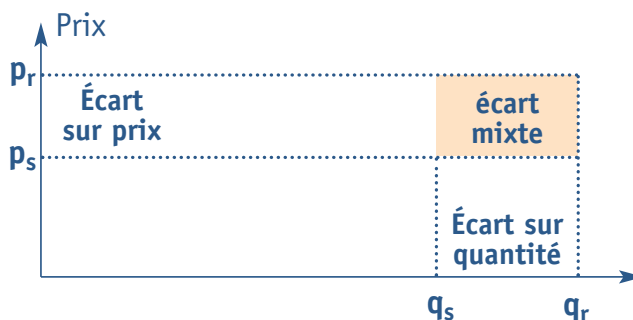
$$\text{Écart sur l'activité} = (V_r - V_s) \times q_s \times p_s$$

$$\text{Écart sur les moyens} = (q_r \times p_r - q_s \times p_s) \times V_r$$

$$\text{Écart sur quantité} = (q_r - q_s) \times p_s \times V_r$$

$$\text{Écart sur prix} = (p_r - p_s) \times q_r \times V_r$$

Par convention, on intègre l'écart mixte dans l'écart sur prix.



► Le budget flexible

En matière de préparation budgétaire, la connaissance des coûts permet de construire un budget en fonction d'un niveau d'activité prévisionnel. Ainsi :

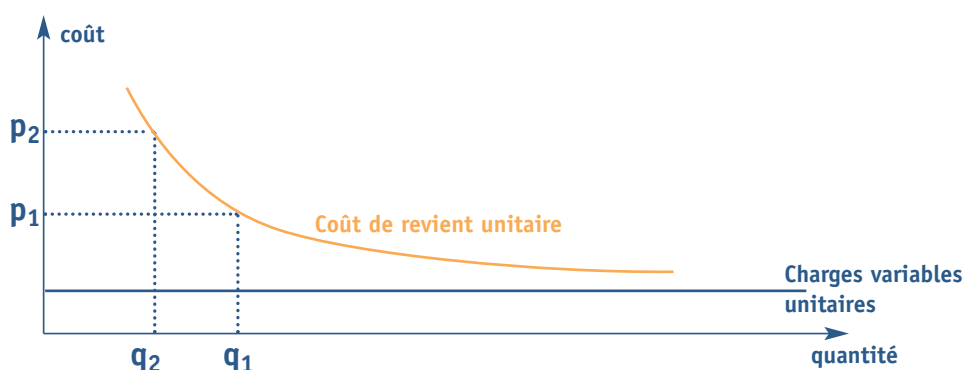
$$\text{budget flexible} = (q_{\text{prévisionnelle}} \times C_{Vu}) + C_f$$

où $q_{\text{prévisionnelle}}$ = quantité d'activité prévue, C_{Vu} = coût variable unitaire et C_f = coût fixe

Le calcul du coût de revient unitaire permet d'analyser le coût de l'unité produite au regard de la quantité d'activité totale :

$$\text{coût de revient unitaire} = \frac{(C_{Vu} \times q) + C_f}{q}$$

Le coût de revient unitaire se lit donc sur la courbe suivante, qui permet d'illustrer le fait que la baisse d'activité se traduit par une hausse du coût de revient unitaire.



LES AVANTAGES ET INCONVÉNIENTS POUR LES EPSCP

► Les avantages

- La possibilité de piloter par les coûts ;
- La possibilité de construire un budget en relation avec les prévisions d'activité, en accord avec la LOLF.

► Les inconvénients

- La difficile identification d'unités d'œuvre représentatives de l'activité dans le contexte universitaire

L'EXEMPLE APPLIQUÉ

L'analyse des écarts dans un service de traitement de dossiers

| | PRÉVU (STANDARD) | RÉALISÉ | ÉCART EN % |
|-------------------------------------|------------------------|------------------------|------------|
| Volume = nombre de dossiers traités | $V_s = 900$ | $V_r = 780$ | -13,33 % |
| Quantité = durée du traitement | $Q_s = 2 \text{ h}$ | $Q_r = 2,2 \text{ h}$ | + 10 % |
| Répartition agents catégorie A | 1/4 | 1/3 | |
| Répartition agents catégorie B | 3/4 | 2/3 | |
| Coût horaire agents catégorie A | 14 € | 13 € | |
| Coût horaire agents catégorie B | 8 € | 8,45 € | |
| Prix = Coût salarial moyen horaire | $P_s = 9,50 \text{ €}$ | $P_r = 9,97 \text{ €}$ | + 4,9 % |

► **Écart global** = $(V_r \times Q_r \times P_r) - (V_s \times Q_s \times P_s)$
 = 17 108,52 € - 17 100 €
 = 8,52 €

L'écart budgétaire est proche de zéro, il est d'autant plus important de calculer les sous-écarts « masqués ».

- **Écart sur activité** = $(V_r - V_s) \times Q_s \times P_s$
 = $(780 - 900) \times 2 \times 9,5$
 = - 2 280,00 €
- **Écart sur moyens** = $(Q_r \times P_r - Q_s \times P_s) \times V_r$
 = $(2,2 \times 9,97 - 2 \times 9,5) \times 780$
 = 2 288,52 €
- **Écart sur quantité** = $(Q_r - Q_s) \times P_s \times V_r$
 = $(2,2 - 2) \times 9,5 \times 780$
 = 1 482,00 €
- **Écart sur coût** = $(P_r - P_s) \times Q_r \times V_r$
 = $(9,97 - 9,5) \times 2,2 \times 780$
 = 806,52 €

➤ Conclusion

Les moyens (durée de traitement des dossiers et coût salarial) ont coûté globalement plus cher que ce qui était prévu, pour une valeur de 2 288,52 €, soit plus de 13% du budget (budget prévu = 17 100 €). Parmi les moyens c'est l'accroissement de la durée de traitement des dossiers qui a été le facteur le plus coûteux. Ainsi, la maîtrise du temps de traitement des dossiers est le facteur essentiel dans ce cas de figure.

LES MOTS-CLÉS

- Coût standard
- Coût préétabli
- Unité d'œuvre
- Charges fixes
- Charges variables

LES FICHES ASSOCIÉES

FICHE 8 Unités d'œuvre et inducteurs de coût

FICHE 14 L'analyse des coûts calculés

FICHE 16 La méthode de la contribution

LA MÉTHODE DE LA CONTRIBUTION

L'ESSENTIEL DES MÉTHODES

Les méthodes de comptabilité analytique en coût partiels (méthode de la contribution et imputation rationnelle) ont pour principe de ne rattacher au coût des produits ou prestations que les charges jugées pertinentes : charges directes par rapport au produit ou charges variables. En effet, les utilisateurs de ces méthodes considèrent les charges indirectes comme fixes et irrévocables.

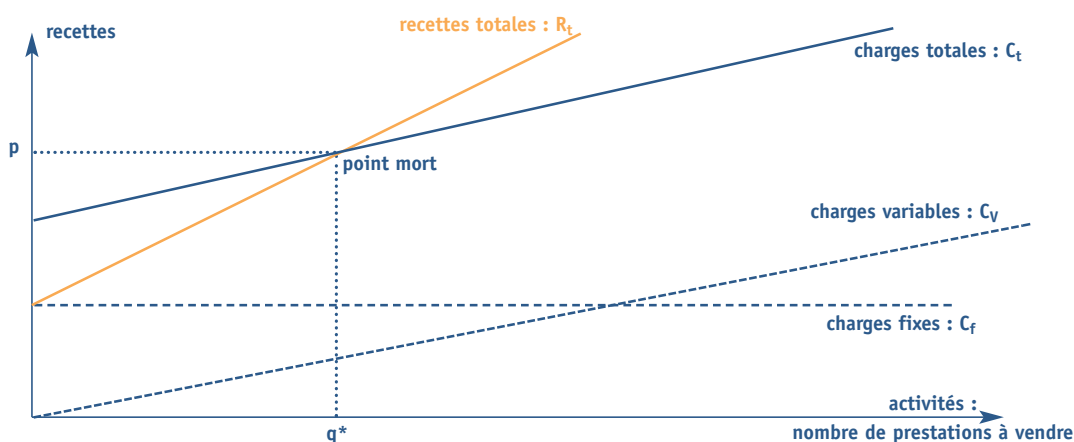
- Elles se fondent sur un rattachement des charges directes (variables puis fixes) à chaque produit ou prestation vendu ou subventionné.
- Ces charges sont ensuite comparées au niveau de recettes perçues par chaque produit afin de calculer plusieurs indicateurs de rentabilité des produits :
 - la **marge sur coût variable** caractérisant la capacité du produit à couvrir les charges fixes de la structure ;
 - la **contribution nette**, indicateur de couverture des charges de structure (charges fixes indirectes) ;
 - le **point mort ou le seuil de rentabilité** du produit : le nombre de produits à vendre pour atteindre une marge nulle.
- Les méthodes en coûts partiels visent à étayer **le choix des prestations à favoriser et des productions à arrêter** compte tenu de leur rendement en utilisant comme critère de décision le niveau de marge sur coût variable ou la contribution nette. Elles permettent ainsi de :
 - mesurer l'impact d'une décision en terme de rentabilité (bénéfices dégagés) ;
 - décider de l'augmentation ou de la diminution voire de la suppression de l'offre de produits ou services ;
 - déterminer un niveau optimal d'activité nécessaire pour couvrir les coûts.
- La méthode de l'imputation rationnelle se traduit par une certaine élasticité des charges fixes et permet ainsi de déterminer un montant de charges fixes incorporables calculées en fonction du niveau d'activité de la structure. Elle autorise de mettre en avant un « coût de chômage » ou « un bonus de suractivité ».

LES SCHÉMAS ANALYTIQUES

► L'élaboration du compte d'exploitation produit (chiffres fictifs)

| | PRODUIT 1 | PRODUIT 2 |
|--------------------------------------------------|---------------|--------------|
| Chiffre d'affaires (1) | 1 500 | 2 000 |
| Charges variables (2) | 300 | 500 |
| Marge sur coût variable : (3) = (1) - (2) | 1 200 | 1 500 |
| Charges fixes directes (4) | 1 000 | 1 800 |
| Contribution nette : (5) = (3) - (4) | 200 | - 300 |
| Charges indirectes | NON RÉPARTIES | |

► Le calcul du point mort



Le point mort se calcule en résolvant l'équation $R_t = C_t$, soit :

$$p \times q^* = C_f + (C_v \times q^*)$$

$$q^* = C_f / (p - C_{vu})$$

$$= C_f / MsC_{vu}$$

où p = prix de vente correspondant au point mort ;

q^* = quantité correspondant au point mort ;

C_{vu} = coût variable unitaire ;

MsC_{vu} = marge sur coût variable unitaire.

LES AVANTAGES ET INCONVÉNIENTS POUR LES EPSCP

► Les avantages

- La possibilité de mesurer la rentabilité des activités marchandes des EPSCP ;
- La possibilité de mesurer l'impact de la variation de trois variables sur la rentabilité du produit ou de la prestation vendue :
 - le prix unitaire,
 - le coût variable unitaire,
 - la quantité vendue ;
- L'absence de répartition des charges de structure selon des clés souvent arbitraires : des mesures fiables ;

- La possibilité de connaître le coût des écarts d'activité par rapport à une activité normale (taux d'occupation des laboratoires, etc.).

► Les inconvénients

- Des choix de gestion souvent induits par des critères autres qu'économiques (facteurs politiques ou de service public);
- La délicate détermination du niveau « normal » d'activité en l'absence de standards nationaux;
- La difficile distinction entre charges fixes et charges variables.

L'EXEMPLE APPLIQUÉ

La méthode de la contribution permet entre autre de calculer le point mort en volume ou en valeur en intégrant les éventuels versements de subventions ou d'aides forfaitaires. La formule de décomposition du calcul est alors la suivante :

$$(PQ) + (SQ) + F = VQ + C_f$$

où P = prix du bien ou de la prestation ;

Q = quantité ;

S = subvention perçue par unité produite ;

F = subvention forfaitaire perçue par l'établissement ;

V = coût variable unitaire de production ;

C_f = charges fixes ;

R_t = recette totale (globale).

En prenant un exemple dans une logique d'édition, il serait possible de calculer le prix P d'un ouvrage. Les informations complémentaires sont les suivantes :

Coûts de production variables (V) = 20 € ;

Coûts fixes de production (C_f) incluant l'amortissement des machines = 40 000 € ;

Subvention forfaitaire (F) = 10 000 € ;

Subvention par unité (S) = 3 € par ouvrage ;

Vente estimée (Q) = 3 000 ouvrages sur 3 ans.

Il est donc possible de calculer le prix d'équilibre P à fixer afin de ne pas produire à perte. Le résultat serait donc le suivant :

$$P = (C_f - F)/Q + (V - S) \\ = (40\,000 - 10\,000)/3\,000 + (20 - 3) = 27 \text{ €}$$

LES MOTS-CLÉS

- Produits
- Prestations
- Charges directes/indirectes
- Charges fixes/variables
- Ventilation/affectation/imputation/répartition

LES FICHES ASSOCIÉES

FICHE 12 La comptabilité analytique par activités

FICHE 13 La comptabilité analytique en sections homogènes

QUATRIÈME PARTIE

ANNEXES

LA GRILLE DES PROCESSUS ET ACTIVITÉS (MÉTHODE PAR ACTIVITÉS)

Le contenu de cette annexe vient compléter et illustrer les descriptifs des fiches n°9 «La notion d'activité» et n°12 «La comptabilité analytique par activités». Les données qui figurent ci-après sont issues de la réflexion du groupe de travail piloté par l'AMUE et constitué pour les besoins de la rédaction du dossier *MISE EN PLACE D'UNE COMPTABILITÉ ANALYTIQUE AU SEIN DES EPSCP/ GUIDE MÉTHODOLOGIQUE*. Les inducteurs proposés ne doivent pas être lus comme représentatifs de l'exhaustivité des situations pouvant exister dans les établissements.

Il s'agit de fournir aux lecteurs une liste d'inducteurs, qui ont été analysés comme pouvant être pertinents par les membres du groupe de travail. Il appartient à chaque établissement de s'appuyer, s'il le souhaite, sur cette liste. Néanmoins, il convient de souligner que la sélection de tel ou tel inducteur dépend avant tout de sa représentativité au sein de la structure. L'inducteur doit faire sens d'une part et d'autre part, il doit s'appuyer sur une base de données (existante ou à créer). Ainsi, si pour une activité un inducteur peut paraître pertinent mais que son obtention suppose de disposer de données que l'établissement juge par trop ardu à réunir, il conviendra (au moins dans un premier temps) de porter son choix sur un autre inducteur. Ce dernier paraîtra peut être moins pertinent mais se révélera en revanche quantifiable.

Il est également rappelé que seul un inducteur de ressource et d'activité doit être retenu par activité. Un choix doit donc nécessairement être effectué au sein de la liste proposée.

La liste des processus et des activités doit être appréhendée selon le même axe de lecture. En aucun cas, il ne s'agit ici de tracer le schéma unique et exhaustif des activités menées par les EPSCP. Il appartient à chaque établissement de se forger son propre plan analytique et donc de dessiner sa cartographie des processus et activités qu'il entend suivre et mesurer. Là aussi, une activité qui peut paraître intéressante mais pour laquelle, il est difficile de déterminer un inducteur ou pour lequel la collecte des données nécessaires à l'alimentation de l'inducteur est par trop hasardeuse devra (au moins dans un premier temps) être écartée ou regroupée au sein d'une autre activité.

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 et des connaissances, pilotage, 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).

La colonne charge ne comporte volontairement pas de données. Il s'agit ici d'illustrer les étapes de la réflexion à savoir que les charges se déversent sur les activités et que cette étape nécessite la mise en œuvre d'inducteur de ressources.

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. Les charges indirectes identifiées notamment au titre de cette activité seront affectées sur la base d'un de ces inducteurs.

Une fois les inducteurs de ressources identifiés, les inducteurs d'activités, c'est-à-dire les critères de répartition des coûts des activités entre les objets de coûts, pourraient être le nombre de dossiers d'inscription par parcours de formation et/ou par grade et/ou le nombre d'heures de travail des agents.

| INDUCTEURS DE RESSOURCES critères de ventilation des charges sur les activités (permettant de mesurer l'activité) | ACTIVITÉS REGROUPÉES AU SEIN D'UN PROCESSUS | INDUCTEURS D'ACTIVITÉS critères de ventilation du coût de l'activité sur le produit final (justifiant de la consommation des coûts) | SOURCE D'INFORMATION |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------|
| LE PROCESSUS DE FORMATION | | | |
| <ul style="list-style-type: none"> Nb de diplômes et de formations Évolution des équipes pédagogiques (rotation du corps enseignant) – difficilement mesurable Mise en ligne de l'offre | Diffuser l'information sur les programmes | <ul style="list-style-type: none"> Nb de documents envoyés/diffusés Routage des plaquettes Nb de connexions sur le site | Équipe de formation, SCUIO |
| <ul style="list-style-type: none"> Nb d'étudiants inscrits | Informier, accueillir et orienter l'étudiant | <ul style="list-style-type: none"> Nb d'étudiants ayant eu recours au SCUIO | Équipe de formation, directeur des études, services scolarité, SCUIO |
| <ul style="list-style-type: none"> Nb de dossiers de candidatures retirés (y compris VAE) Nb de demandes de renseignements Nb d'arrivées en cours de cycle LMD Typologie des candidatures Nb demandes d'équivalence | Recruter et procéder aux inscriptions administratives et pédagogiques | <ul style="list-style-type: none"> Nb de dossiers d'inscription par parcours de formation, par grade Nb d'heures de travail des agents (titulaires et vacataires) Nb de vacances | Équipe de formation, services scolarité |
| <ul style="list-style-type: none"> Nb de diplômes et de formations et Nb moyen d'étudiants par diplôme Nb d'étudiants inscrits | Réaliser les enseignements en présentiel et accompagner l'étudiant dans son appropriation des savoirs et compétences | <ul style="list-style-type: none"> Nb d'heures d'enseignement Nb d'heures consacrées à l'accompagnement | Enseignants-chercheurs : enquête temps Logiciel de scolarité + heures complémentaires |
| <ul style="list-style-type: none"> Nb d'étudiants inscrits par formation | Accompagner l'étudiant (soutien pédagogique, tutorat, conseil, orientation) | <ul style="list-style-type: none"> Nb d'étudiants ayant eu recours à l'équipe de formation (à défaut au SCUIO) | Enseignants-chercheurs : enquête temps Équipe de formation |
| <ul style="list-style-type: none"> Nb accords de coopération et conventions Nb échange d'enseignants et d'étudiants (entrants / sortants) Nb d'étudiants étrangers : mobilité LMD Unité de valeur des diplômes Reconnaissance des filières Programmes européens et internationaux Nb accords de coopération et conventions (ERASMUS) : politique de choix du niveau des bourses Nb de filières avec accueil étranger Nb de cours en langue étrangère Action de solidarité | Favoriser la mobilité internationale et promouvoir l'établissement à l'étranger | <ul style="list-style-type: none"> Nb de cohabilitations Nb de stages Nb d'étudiants entrant/sortant et/ou inscrits Durée des études Nb de candidats sélectionnés Nb d'heures de prépa linguistique Nb de délocalisation de diplôme Nb de double de diplôme Taux de réussite aux diplômes Nb de déplacements Action de relation publique Visite de responsables Colloques et séminaires | Services scolarité, directeur des études, services RI |
| <ul style="list-style-type: none"> Nb d'UE faisant l'objet d'une sanction semestrielle Nb d'étudiants admis par diplôme et nb de présents aux examens Nb de « diplômes signés » Copies d'examens et sujets d'examens | Évaluer les étudiants ou les apprenants (valider les enseignements) | <ul style="list-style-type: none"> Nb d'étudiants admis par diplôme et nb de présents aux examens Nb d'heures consacrées aux corrections (mais manipulable) Nb d'UE faisant l'objet d'une sanction semestrielle Nb d'épreuves/de copies Nb d'attestations de stage (FC non diplomante) | Logiciel de scolarité, Services scolarité |
| <ul style="list-style-type: none"> Nombre de formations évaluées Nb d'étudiants interrogés Durée de suivi des cohortes (Suivi de l'intégration des étudiants) Nb de diplômes concernés | S'auto-évaluer : évaluer les formations et suivre les cohortes d'étudiants | <ul style="list-style-type: none"> Nb admissibles/admis Taux d'employabilité au niveau de la formation et délai d'insertion professionnelle, rémunération | Observatoire Services scolarité |

RESSOURCES (charges indirectes)

| INDUCTEURS DE RESSOURCES critères de ventilation des charges sur les activités (permettant de mesurer l'activité) | ACTIVITÉS REGROUPÉES AU SEIN D'UN PROCESSUS | INDUCTEURS D'ACTIVITÉS critères de ventilation du coût de l'activité sur le produit final (justifiant de la consommation des coûts) | SOURCE D'INFORMATION |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------|
| LE PROCESSUS DE LA RECHERCHE | | | |
| RESSOURCES (charges indirectes) | Constituer des équipes et des laboratoires (importante mais difficilement mesurable) | <ul style="list-style-type: none"> Nb d'équipes, d'UMR et équipe d'accueil Nb de chercheurs Nb d'heures Nb doctorants | Service de la recherche |
| | Rechercher les partenariats et obtenir les contrats (élaborer des propositions) et les financements | <ul style="list-style-type: none"> Nb de contrats obtenus Nb de chargés de valorisation Nb de missions Nb de congrès Montant relatif des contrats | Service de la recherche |
| | Chercher : réaliser les programmes et les contrats | <ul style="list-style-type: none"> Nb d'heures consacrées à la recherche Nb de rapports Nb de thèses et HDR | Service de la recherche |
| | Valorisation scientifique de la recherche (y compris à l'échelle internationale ainsi que la production des savoirs) | <ul style="list-style-type: none"> Nb de rapports publiés Nb d'articles publiés Nb de thèses publiées Nb de participations à des colloques et manifestations Nb d'ouvrages issus des travaux de recherche Nb de thésards, Nb de thèses Nb de missions d'expertise | Service de la recherche |
| | Valorisation marchande de la recherche | <ul style="list-style-type: none"> Nb de contrats (y compris brevets, licences, expertises) Nb de brevets, Nb de licences Nb de contrats Nb de produits diffusés Nb d'entreprises créées Nb de séminaires d'entreprise | Service de la recherche ou de la valorisation |
| | Évaluer la recherche | <ul style="list-style-type: none"> Nb de comités scientifiques Taux de diffusion des rapports | Service de la recherche |

| | INDUCTEURS DE RESSOURCES critères de ventilation des charges sur les activités (permettant de mesurer l'activité) | ACTIVITÉS REGROUPÉES AU SEIN D'UN PROCESSUS | INDUCTEURS D'ACTIVITÉS critères de ventilation du coût de l'activité sur le produit final (justifiant de la consommation des coûts) | SOURCE D'INFORMATION |
|----------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| RESSOURCES (charges indirectes) | LE PROCESSUS DE DIFFUSION DU SAVOIR ET DE LA CONNAISSANCE | | | |
| | <ul style="list-style-type: none"> Nb d'agents du service Nb de contrats avec des éditeurs | Éditer | <ul style="list-style-type: none"> Nb d'ouvrages diffusés | Service des presses |
| | <ul style="list-style-type: none"> Nb d'inscrits Évolution du fonds documentaire Demandes nouvelles satisfaites, refusées Nb d'inscrits Diversité des publics Amplitude des heures d'ouverture | Offrir de la documentation (bibliothèque) | <ul style="list-style-type: none"> Nb d'heures d'ouvertures Nb de lecteurs internes/externes Nb de prêts | SCD |
| | <ul style="list-style-type: none"> Nb de colloques et de séminaires organisés Temps de préparation | Organiser des manifestations | <ul style="list-style-type: none"> Taux de participation Nb de payants | Service communication, service recherche |
| | <ul style="list-style-type: none"> Nb de projets d'exposition Valeurs et diversité du fonds documentaire et des collections | Muséologie, expositions permanentes | <ul style="list-style-type: none"> Surfaces occupées Temps consacrés aux expositions Nb de visiteurs | Musée |
| | LE PROCESSUS DE COOPÉRATION INTERNATIONALE : PROCESSUS RECONSTITUÉ | | | |
| | Voir pilotage | Favoriser la mobilité internationale | | |
| | Voir formation et recherche | Promouvoir l'établissement à l'étranger | | |
| | LE PROCESSUS DES FONCTIONS DE PILOTAGE | | | |
| | a. Processus de pilotage et de gouvernance (gestion) | | | |
| | <ul style="list-style-type: none"> 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 | Pilotage stratégique de l'établissement, contrôle et évaluation | <ul style="list-style-type: none"> 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 | Services centraux en charge du pilotage de la structure et de l'organisation des différents instances et conseils |
| | <ul style="list-style-type: none"> Montant du budget de l'établissement Évolution de la structure du budget Mise en place de nouveau système comptable Respect des délais de paiements | Assurer la gestion financière et comptable | <ul style="list-style-type: none"> Nb de factures liquidées Nb de contrats ou de marchés signés | Services financiers Services achat/marché |
| | <ul style="list-style-type: none"> Nb d'agents (titulaires et non titulaires) Évolution du corps enseignants Nb de vacataires GPEC Médecine du travail | Gérer les ressources humaines | <ul style="list-style-type: none"> Nb ETPT Nb de fiches de paie Nb d'heures rémunérées Nb ETPT Nb de contrats | Services ressources humaines |
| | <ul style="list-style-type: none"> Développement international Orientations nouvelles Filières et diplômés | Communication institutionnelle et relations publiques | <ul style="list-style-type: none"> Nb de connexions internet Nb de publications | Service communication et relations internationales |

| | INDUCTEURS DE RESSOURCES critères de ventilation des charges sur les activités (permettant de mesurer l'activité) | ACTIVITÉS REGROUPÉES AU SEIN D'UN PROCESSUS | INDUCTEURS D'ACTIVITÉS critères de ventilation du coût de l'activité sur le produit final (justifiant de la consommation des coûts) | SOURCE D'INFORMATION |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------|
| RESSOURCES (charges indirectes) | LE PROCESSUS DES FONCTIONS DE PILOTAGE (suite) | | | |
| | a. Processus de pilotage et de gouvernance (gestion) | | | |
| | <ul style="list-style-type: none"> Nb d'applications Évolution du système d'information Diversité des applications Taux de panne | Piloter les systèmes d'information | <ul style="list-style-type: none"> Nb de connexions sur le système central propriétaire Taux d'utilisation du système d'information Nb de connexions sur le système central propriétaire Heures de maintenance | Services informatiques |
| | | Assurer le fonctionnement administratif | | |
| | b. Vie de l'étudiant (attention car libellé du programme 2 LOLF) et service à l'utilisateur (vie de la communauté) | | | |
| | <ul style="list-style-type: none"> Nb de visites (infirmière, médecins, psychologue, assistance sociale) Nb d'inscrits au service de sport Nb de repas Chiffre d'affaires | Accompagner l'étudiant (culture, santé, sport, soutien psychologique, emploi, services sociaux, restauration, cafétéria, librairie, crèches) | | Services en charge de la vie de l'étudiant |
| | LE PROCESSUS DES FONCTIONS SUPPORT ET LOGISTIQUE | | | |
| | <ul style="list-style-type: none"> Taux de vétusté du patrimoine Nb de contrats et taux de location | Entretien du patrimoine immobilier et espace vert | <ul style="list-style-type: none"> Surfaces rénovées et/ou entretenues | |
| | <ul style="list-style-type: none"> Nb d'agents Montant des contrats d'entretien Nb de services Valeur des immobilisations et nombre d'équipements techniques | Maintenir les équipements (biens mobiliers) | <ul style="list-style-type: none"> Nb d'interventions des services techniques | |
| | <ul style="list-style-type: none"> Montant (régie ou contrats de prestation de service) Nb de véhicules de service | Assurer le fonctionnement des services et installations communes (viabilisation, nettoyage, parc automobile, gardiennage, blanchissage) | <ul style="list-style-type: none"> Nb d'heures d'intervention Nb de kilométrage parcourus | |
| <ul style="list-style-type: none"> Nb d'équipement de l'établissement en parc de matériels | Regraphier | <ul style="list-style-type: none"> Nb de documents reprographiés par nature | | |

LA GRILLE DES INFORMATIONS UTILES À LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE

ET LEUR DISPONIBILITÉ AU SEIN DES APPLICATIONS DE GESTION LES PLUS IMPLANTÉES DANS LES EPSCP

| DONNÉES À OBTENIR | SOURCES logiciel/progiciel application/document, etc. (ex : Jefyco, Nabuco, etc.) | DISPONIBILITÉ | LOCALISATION ET MODE D'ACCÈS À L'INFORMATION AU SEIN DE LA SOURCE (ex : modules, fenêtres, types de requête, menu, etc.) |
|-----------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------|------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| La comptabilité budgétaire de la structure | | | |
| Enregistrement des charges et produits | NABuCo | Oui, de manière informatique | Pièces de l'ordonnateur : - en Dépenses (Mandat, Ordres de reversements, Réimputations de Dépenses) - en Recettes (Titres, Réductions de titres, Réimputations de Recettes) Ecritures comptables |
| Prise en compte des amortissements et des provisions | NABuCo | Oui, de manière informatique | Ecritures comptables sur comptes 68, Consultation des cumuls d'un compte (CPTCCCP1), détails comptes et émargement (CPTCDCP1) |
| Gestion des ressources affectées | NABuCo | Oui, de manière informatique | Les conventions Ressources Affectées (conventions dont le type de ressource est '01' ou '02') si utilisation du Module Conventions |
| | (Cocktail) COCONUTS/MARACUJA | Oui, de manière informatique | Module |
| Transferts entre sections de fonctionnement et d'investissement | NABuCo | Oui, après retraitement | DBM : Edition détaillée D'UNE DBM ETAB. APRES MISE EN EXEC. (BNGLDBMN) en Nature ou Requête sur les tables de DBM |
| | (Cocktail) JEFYCO/BUDGET (DBM/VIRE) | Oui, de manière informatique | Module |
| Affectation du résultat | NABuCo | Oui, de manière informatique | Saisie des écritures comptables (gestion des Opérations Diverses) sur comptes 120 et 129, Consultation des cumuls d'un compte (CPTCCCP1), Détails compte et émargement (CPTCDCP1) |
| | (Cocktail) MARACUJA | Oui, de manière informatique | Module |
| La comptabilité générale et patrimoniale | | | |
| Evaluation des encours | NABuCo | Oui, de manière informatique | Saisie des écritures comptables (gestion des Opérations Diverses) sur comptes 33 et 34, Consultation des cumuls d'un compte (CPTCCCP1), Détails compte et émargement (CPTCDCP1) |
| Production immobilisée | NABuCo | Oui, de manière informatique | Saisie des écritures comptables (gestion des Opérations Diverses) sur comptes |
| Immobilisations | NABuCo - Immobilisations | Oui, de manière informatique | Etat des immobilisations |
| | (Cocktail) MATOS/INVENTAIRE | Oui, de manière informatique | Module |
| Suivi de l'actif (corporel et incorporel) | NABuCo - Immobilisations | Oui, de manière informatique | Etat de l'actif |
| | (Cocktail) MATOS/INVENTAIRE | Oui, de manière informatique | Module |
| Règles de provision et d'amortissement | NABuCo - Immobilisations | Oui, de manière informatique | |
| | (Cocktail) MATOS/INVENTAIRE | Oui, de manière informatique | Module |

| COMMENTAIRES |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| |
| |
| |
| |
| Dans NABuCo, les transferts entre section ne sont pas mémorisés dans les tables. Seules les restitutions du budget et du cadre 4 les font apparaître : pour éditions budget selon le paramétrage des masses, pour le Cadre 4 selon le paramétrage du canevas cadre 4. |
| |
| |
| |
| |
| Listes des éditions : Détail physique des biens, Ecritures de cession des amortissements exceptionnels, Ecritures de cession d'ordre non budgétaire, Etat de l'actif, Etat des immobilisations, Etat des Immos par Niveau 1, 3 et Catégorie, Fiche des biens et..., Fiche d'immobilisation et mandats/titres, Fiche d'inventaire, Inventaire, Liste des cessions/sorties, Liste des mandats, Liste des mandats trop ou partiellement immobilisés, Liste des titres de cession, Liste des écritures de dotations, Plan d'amortissement, Plan de reprise, Etat des autres immobilisations corporelles, Etat des autres Immos financières, Etat des constructions, Etat des installations techniques, Etat des participations et créances rattachées, Liste des entrées, Etat des dépréciations |
| |
| |
| |
| |

| DONNÉES À OBTENIR | SOURCES logiciel/progiciel application/document, etc. (ex : Jefyco, Nabuco, etc.) | DISPONIBILITÉ | LOCALISATION ET MODE D'ACCÈS À L'INFORMATION AU SEIN DE LA SOURCE (ex : modules, fenêtres, types de requête, menu, etc.) |
|------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| La gestion des effectifs et des emplois (suite) | | | |
| Formations et congés-formation | HARPEGE | Oui, de manière informatique | Requêtes à développer selon le besoin pour tout ce qui relève d'HARPEGE (possibilité de passer par BO ou par des requêtes directes sur la base) |
| | (Cocktail) GEPETO/MANGUE | Oui, de manière informatique | Fenêtre |
| Mises à disposition | HARPEGE | Oui, de manière informatique | Requêtes à développer selon le besoin pour tout ce qui relève d'HARPEGE (possibilité de passer par BO ou par des requêtes directes sur la base) |
| | (Cocktail) GEPETO/MANGUE | Oui, de manière informatique | Fenêtre |
| Personnels présents non-rémunérés sur le budget | HARPEGE | Oui, de manière informatique | Requêtes à développer selon le besoin pour tout ce qui relève d'HARPEGE (possibilité de passer par BO ou par des requêtes directes sur la base) |
| | (Cocktail) GEPETO/MANGUE | Oui, après retraitement | Requête |
| La comptabilité, les états de paie, la rémunération | | | |
| Répartition de la paie | ASTRE/GIRAFE/KA | Oui, après retraitement | Livre de rémunération (édition actuée) |
| | HARPEGE | Oui, après retraitement | |
| | (Cocktail) PAPAYE | Oui, de manière informatique | Fenêtre |
| Temps de présence et absence | ASTRE | Oui, après retraitement | Requêtage SQL |
| | (Cocktail) GEPETO/MANGUE/ Congés/ARTT | Oui, après retraitement | Requête |
| Primes et avantages sociaux | ASTRE | Oui, après retraitement | Requêtage SQL |
| | Module PRIMES connecté à HARPEGE | Oui, de manière informatique | |
| | GIRAFE Fichiers KA/MANGUE | Oui, après retraitement | Requête |
| | logiciels locaux | Oui, après retraitement | |
| Heures supplémentaires | ASTRE | Oui, après retraitement | Requêtage SQL |
| | Produits développés localement | Oui, après retraitement | |
| | (Cocktail) Congés/ARTT | Oui, après retraitement | Requête |

| COMMENTAIRES |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Les congés de formation sont bien dans HARPEGE mais pour ce qui est de la gestion du contenu de la formation (formation continue des personnels), plusieurs établissements utilisent une application nationale (LAGAFFE) |
| Il convient de distinguer deux cas : - les agents de l'établissement mis à disposition à l'extérieur, bien gérés dans HARPEGE ; - les agents de l'extérieur qui sont mis à disposition de l'établissement (qui font a priori partis des personnels extérieurs vus un peu plus haut). Pour ceux-là, des évolutions sont prévus à court terme pour mieux les connaître dans le cadre de la LOLF. |
| Deux catégories de personnes peuvent entrer dans ce critère : - les individus hébergés comme les chercheurs ; - les personnes mis à disposition par une autre administration. Ces deux cas sont connus dans HARPEGE. |
| Tous les éléments de paie sont répartis par UB CR destination et convention. |
| Cf. Répartition des ETP et de la masse salariale |
| Seuls les congés maladie sont saisis dans ASTRE. Les autres absences ne le sont pas. En outre, dans ASTRE, sont à disposition les heures supplémentaires IATOSS. |
| Un module "PRIMES" a été mis à disposition des établissements qui ont HARPEGE mais son utilisation reste très limitée (moins d'une dizaine d'établissement). Toutes les primes ne sont pas prises en charge par le module. |
| La gestion des heures supplémentaires et complémentaires ne fait pas partie du périmètre des applications de l'AMUE mais un nombre significatif d'établissements utilise des produits développés localement qui permettraient de répondre à question (GEISHA, AMADEUS, HELICO...). |

| DONNÉES À OBTENIR | SOURCES logiciel/progiciel application/document, etc. (ex : Jefyco, Nabuco, etc.) | DISPONIBILITÉ | LOCALISATION ET MODE D'ACCÈS À L'INFORMATION AU SEIN DE LA SOURCE (ex : modules, fenêtres, types de requête, menu, etc.) |
|--------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------|------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Le fichier de structure et l'organigramme de l'EPSCP | | | |
| Codification des composantes d'un EPSCP | NABuCo, APOGEE, HARPEGE, GRAAL, Entrepôt | Oui, après retraitement | Gestion des structures : Niveau 1 établissement (STRXNV11), unités de rattachement (STRXRAT1), Niveau 2 unité de rattachement (STRXNV21), Niveau 3 centre de responsabilité (STRXNV31) |
| | HARPEGE | Oui, de manière informatique | |
| | ASTRE | Oui, après retraitement | |
| | (Cocktail) ANNUAIRE | Oui, de manière informatique | Module |
| Organigramme du budget de gestion | NABuCo | Oui, après retraitement | Gestion des nomenclatures : Nomenclature des destinations (NOMXDESN), Edition des destinations (BUDLDESN) |
| | ASTRE | Oui, après retraitement | |
| | (Cocktail) ADMINISTRATION APP | Oui, de manière informatique | Module |
| Typologie des prestations (diplômes, filières, cycles) | (Cocktail) ANNUAIRE | Oui, de manière informatique | Fenêtre |
| | APOGEE | Oui, de manière informatique | Domaine Structure des enseignements (concepts de diplômes, de cursus LMD, action LOLF, cycle, ...) |
| Maquette pédagogique | (Cocktail) SCOLARIX/SCOLPEDAGOGIE | Oui, de manière informatique | Modules |
| | APOGEE | Oui, manuellement | Domaine Structure des enseignements (concepts de diplômes, de cursus LMD, action Lolf, cycle, ...) |
| Liste des contrats | NABuco | Oui, après retraitement | Si utilisation du Module Conventions, il est possible d'obtenir la situation générale des conventions (CNVLGLB1), autres consultations et éditions |
| | (Cocktail) COCONUTS/COCOWEB | Oui, de manière informatique | Modules |
| La comptabilité de liquidation | | | |
| Nombre de factures liquidées par services | NABuCo | Oui, de manière informatique | Requête sur la table E_MAN (Table des mandats/liquidations) |
| | (Cocktail) JEFYCO | Oui, après retraitement | Requête |
| Nombre de mandatements | NABuCo | Oui, de manière informatique | Requête sur la table E_MAN (Table des mandats/liquidations) |
| | (Cocktail) JEFYCO | Oui, après retraitement | Requête |
| Surcoûts liés aux modificatifs (variation de prix, intérêts, etc.) | | Non | |

| COMMENTAIRES |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| |
| Il n'existe que rarement un référentiel unique des composantes. Les composantes d'un EPSCP sont différents en fonction de la vue considérée: vue finance, vue scolarité, vue personnel, vue recherche |
| La notion de composante est présente dans APOGEE, mais elle est traitée plus précisément (c'est-à-dire proche de la réglementation) dans HARPEGE. |
| Certaines de ces informations sont présentes dans ASTRE mais ne sont que des copies d'informations issues de NABUCO |
| |
| |
| Certaines de ces informations sont présentes dans ASTRE mais ce sont des copies d'informations issues de NABUCO |
| |
| |
| La carte des formations est présente dans APOGEE. L'ensemble des cursus suivi sont typés. La notion de composante est également présente (dans HARPEGE aussi, et ce de façon plus proche des dispositions réglementaires) |
| |
| La notion de "maquette pédagogique" correspond plus aux choix des établissements avant la codification dans les logiciels (où on parle alors d'offre de formation). |
| |
| |
| |
| |
| |
| |
| |

| DONNÉES À OBTENIR | SOURCES logiciel/progiciel application/document, etc. (ex : Jefyco, Nabuco, etc.) | DISPONIBILITÉ | LOCALISATION ET MODE D'ACCÈS À L'INFORMATION AU SEIN DE LA SOURCE (ex : modules, fenêtres, types de requête, menu, etc.) |
|--------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| La comptabilité de liquidation | | | |
| Nombre de factures liquidées par services | NABuCo | Oui, de manière informatique | Requête sur la table E_MAN (Table des mandats/liquidations) |
| | (Cocktail) JEFYCO | Oui, après retraitement | Requête |
| Nombre de mandatemnts | NABuCo | Oui, de manière informatique | Requête sur la table E_MAN (Table des mandats/liquidations) |
| | (Cocktail) JEFYCO | Oui, après retraitement | Requête |
| Surcoûts liés aux modificatifs (variation de prix, intérêts, etc.) | | Non | |
| Le suivi des marchés publics et les achats | | | |
| Nombre de marchés passés selon la procédure adaptée | NABuCo | Oui, de manière informatique | Si utilisation du Module Marchés (ou requête sur table E_MAR) |
| | (Cocktail) JEFYCO | Oui, de manière informatique | Module |
| Nombre de commandes et/ou engagement juridique | NABuCo | Oui, de manière informatique | Requête sur la table E_CDE (Table des commandes) et E_ENG (Table des engagements) |
| | (Cocktail) JEFYCO | Oui, après retraitement | Requête |
| Nombre de lots pour les marchés | NABuCo | Oui, de manière informatique | Si utilisation du Module Marchés, requête sur la table E_FOU_LOT (Table des fournisseurs de lot) et E_LOT_MAR (Table des lots de marches) |
| | (Cocktail) JEFYCO | Oui, de manière informatique | Module |
| Montant mini/maxi sur les marchés à bon de commande | NABuCo | Oui, de manière informatique | Si utilisation du Module Marchés, CONSULTATION D'UN MARCHÉ (MARCEN1) et FICHE DE SYNTHÈSE DES MARCHÉS (MARLFM1) sur les marchés dont le Type juridique=MB |
| | (Cocktail) JEFYCO | Oui, de manière informatique | Module |
| Montant des tranches fermes et conditionnelles | NABuCo | Oui, de manière informatique | Si utilisation du Module Marchés, consultation des tranches d'un marché (MARCEN1) (diff. Ferme/Conditionnelle) |
| Le suivi des temps de travail des agents | | | |
| Temps suivant les activités | (Cocktail) Demande de Travaux | Oui, de manière informatique | Module |
| Répartition par programmes et par projets de recherche | (Cocktail) FEVE/MANGUE | Oui, de manière informatique | Fenêtre |
| | Pour répartition par programmes : Rapprochement Harpège/Apogée | Oui, après retraitement | Rapprochement "Potentiel enseignant Harpège/Charges d'enseignement Apogée" |
| Temps de présence dans et hors de l'établissement | (Cocktail) Congés/KIWI/Agenda | Oui, de manière informatique | Requête |

| COMMENTAIRES |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| |
| |
| |
| |
| |
| |
| |
| |
| |
| |
| |
| |
| |
| |
| |
| |
| |
| |
| |
| |
| |
| |
| |
| |
| |
| Dans APOGEE, les temps ne sont pas affectés précisément. Seul le nombre global d'heures correspondant à telle formation (par ex. 1000 h pour telle année de formation en mathématique) est disponible mais on ne connaît pas le détail de qui réalise ces heures. D'où un rapprochement qui serait nécessaire avec HARPEGE. A l'heure actuelle, ce pont n'existe pas. |
| |
| |
| |

| DONNÉES À OBTENIR | SOURCES logiciel/progiciel application/document, etc. (ex : Jefyco, Nabuco, etc.) | DISPONIBILITÉ | LOCALISATION ET MODE D'ACCÈS À L'INFORMATION AU SEIN DE LA SOURCE (ex : modules, fenêtres, types de requête, menu, etc.) |
|-------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| La gestion des activités | | | |
| Inscriptions | (Cocktail) SCOLARIX | Oui, de manière informatique | Module |
| | APOGEE | Oui, de manière informatique | |
| Examens | (Cocktail) SCOLARIX/ScolPédagogie | Oui, de manière informatique | Module |
| | APOGEE | Oui, de manière informatique | Domaine Modalités de contrôle et Domaine Organisation des épreuves |
| Gestion des contrats et des programmes | (Cocktail) COCONUT/SaphaRI/GRHUM | Oui, de manière informatique | |
| | ENTREPOT | Oui, après retraitement | |
| Résultats et diplômes | (Cocktail) SCOLARIX/ScolPédagogie | Oui, de manière informatique | Modules |
| | APOGEE | Oui, de manière informatique | Domaine Collecte et Diffusion des Résultats |
| Vie étudiante et fonctions d'animation et de soutien | APOGEE (partiellement) | Oui, après retraitement | Aides financières (bourses, ...) |
| La fréquentation | | | |
| Fréquentation des équipements, services et cours | (Cocktail) EDTScol/Résa/Kiosque/Agenda | Oui, de manière informatique | |
| Fréquentation des manifestations scientifiques et visiteurs | (Cocktail) Enquêtes/QCM | Oui, de manière informatique | |
| Le journal des ventes | | | |
| Nombre de produits écoulés | (Cocktail) PIE | Oui, de manière informatique | Fenêtre |
| Nombre de ventes | NABuCo | Oui, de manière informatique | Requête sur la table E_TIT |
| | (Cocktail) PIE | Oui, de manière informatique | Fenêtre |
| Tarifs | (Cocktail) PIE | Oui, de manière informatique | Fenêtre |
| Vente de prestations | NABuCo | Oui, de manière informatique | Titres de recettes, réductions de recettes et réimputations de recettes sur les comptes 706 |
| | (Cocktail) PIE | Oui, de manière informatique | Fenêtre |

| COMMENTAIRES |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| |
| Faire attention à la notion de "formation" mobilisée dans les outils et/ou les établissements. |
| |
| APOGEE utilise la notion "d'épreuve" (à la place de celle d'examen), mais il faut faire attention car des établissements peuvent ne pas retenir cette notion pour rendre compte des modalités de contrôle. Mise à part cette précaution, les données sur les "épreuves" sont disponibles facilement via APOGEE. |
| |
| Indicateurs correspondant aux contrats lorsque l'entrepôt aide au suivi du contrat |
| |
| |
| Les données concernant la "Vie étudiante" via APOGEE, concernent essentiellement les bourses, les aides financières et les FSEDIE. |
| |
| |
| |
| Attention au regroupement de factures sur un même titre. Il sera plus fiable d'utiliser les données de facturation si un tel logiciel existe. |
| |
| |
| Attention au regroupement de factures sur un même titre. Il sera plus fiable d'utiliser les données de facturation si un tel logiciel existe. |
| |

GLOSSAIRE

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

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 référencement 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 aval.

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.