

# Mise en place d'une comptabilité analytique au sein des EPSCP

Guide méthodologique - 2<sup>e</sup> édition

# Mise en place d'une comptabilité analytique au sein des EPSCP

Guide méthodologique

2<sup>e</sup> édition



La loi libertés et responsabilités des universités place le projet d'établissement et le contrat quadriennal au cœur du dispositif de pilotage des EPSCP.

Dans ce cadre, les instances dirigeantes doivent être en capacité de définir des objectifs, de mettre en place les moyens pour les atteindre et de disposer d'éléments d'information permettant de mesurer leur réalisation. L'enjeu consiste à évaluer les résultats ainsi que leur niveau de qualité en comparaison des objectifs initialement fixés. Cette analyse doit s'appuyer sur la mesure et l'interprétation des coûts des actions entreprises pour atteindre les objectifs affichés.

A cet égard, la comptabilité analytique est un outil particulièrement pertinent en ce qu'elle permet de calculer et de connaître les coûts des différentes fonctions assumées par un établissement mais également d'analyser et d'expliquer les résultats obtenus. Elle constitue ainsi un instrument précieux de mesure de la performance et d'aide à la prise de décision.

Les informations produites par la comptabilité analytique sont donc un élément déterminant du système de pilotage des EPSCP. Elles permettent en outre de répondre aux obligations propres au droit de la concurrence, aux exigences fiscales, aux contraintes posées par la Commission européenne dans le cadre du 7<sup>ème</sup> Programme Cadre de Recherche et Développement. Ces informations autorisent enfin le calcul du coût des actions définies dans la Loi Organique relative aux Lois de Finances (LOLF).

Le présent guide méthodologique a pour objectif de mettre en relief non seulement les étapes d'une démarche analytique mais également les enjeux de celle-ci dans le contexte spécifique des EPSCP.

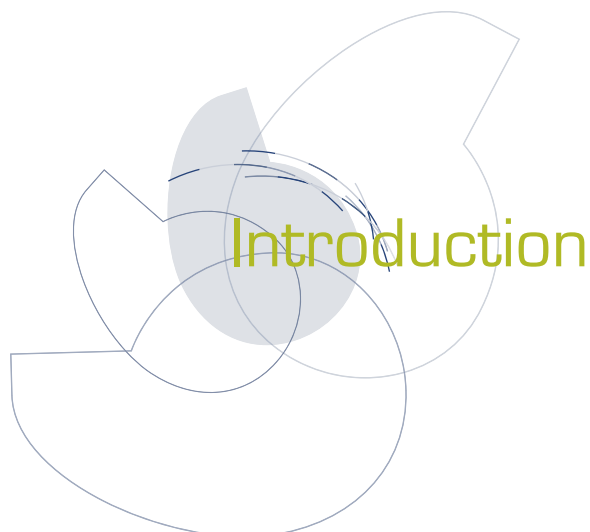
L'ambition de ce document est de faire connaître les étapes à franchir pour parvenir à la mise en œuvre d'un tel système. Le guide propose des modèles analytiques illustrés de cas pratiques permettant de se forger une opinion quant aux conséquences de telle ou telle méthode. Ainsi, tout établissement trouvera les éléments d'information adaptés à sa démarche, de nature à permettre à ses responsables de se poser les bonnes questions.

L'Amue a accompagné durant un an et demi deux établissements dans la mise en place de leur système analytique. Ces expérimentations, fructueuses au regard des objectifs définis en commun avec ces établissements, ont été sources de nombreux enseignements. Le présent guide s'appuie sur ceux-ci pour illustrer, de la façon la plus concrète, les réponses qui peuvent être apportées aux questions qui se posent lors de la mise en place d'une comptabilité analytique au sein d'un établissement universitaire.

Se lancer dans le déploiement d'une comptabilité analytique est un travail de longue haleine. Les universités disposent avec ce guide d'un ensemble d'éléments d'information et de partage d'expériences de nature à faciliter cette démarche.

Jacques BERNARD  
Directeur de l'Amue





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

La comptabilité analytique donne accès à une telle information. Il convient, toutefois, de ne pas oublier, qu'en se nourrissant largement de données issues de la comptabilité générale, la qualité de cette dernière au regard du respect de normes s'avère indispensable pour recueillir une information fiable. La comptabilité analytique constitue alors l'une des sources d'alimentation du système global de pilotage de tout établissement.

Afin d'offrir aux EPSCP un cadre propice à la mise en place d'une comptabilité analytique adaptée à leur situation, l'Amue a publié en 2006 un document mettant à disposition de ces établissements les fruits d'une réflexion collégiale. Compte tenu de l'importance majeure de ce sujet pour l'enseignement supérieur et la recherche, l'Agence a souhaité éprouver le contenu du guide par une mise en œuvre pratique au sein d'établissements. Deux de ses adhérents, l'Institut Polytechnique de Grenoble (Grenoble INP) et l'université de Savoie se sont portés volontaires pour mener cette expérimentation qui s'est déroulée au cours des années 2006 et 2007.

La publication du présent guide, intitulé « Guide méthodologique pour la mise en place d'une comptabilité analytique au sein des EPSCP », est la concrétisation de cet ensemble de travaux. Il s'appuie bien évidemment sur la première version et s'enrichit des enseignements et



illustrations issus des expérimentations. Le recueil de fiches thématiques destinées à approfondir les notions essentielles de la comptabilité analytique qui accompagnait la première version du guide est également, mais dans une moindre mesure, enrichi. Le lecteur est invité à s'y reporter en complément à la lecture du guide.

Parallèlement, et pour accompagner au mieux ses adhérents, l'Agence a dispensé au cours de l'année 2008 une formation à la comptabilité analytique spécialement construite et centrée sur les préoccupations et le contexte de gestion et de management des EPSCP. Cette formation désormais inscrite au catalogue des formations de l'Agence sera proposée chaque année à ses adhérents.

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

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

Il se décompose en huit parties. Schématiquement, il s'agit de présenter dans un premier temps les éléments de compréhension de la matière (parties 1 à 3), dans un deuxième temps de décrire les techniques analytiques susceptibles d'être mises en œuvre (parties 4 à 7) puis de préciser comment peuvent être interprétés les résultats obtenus au moyen de la comptabilité analytique (partie 8). Enfin, s'agissant d'une matière technique qui utilise un certain nombre de concepts bien particuliers, il a paru indispensable d'insérer un glossaire (partie 9) pour définir les notions essentielles traitées dans le guide en s'exonérant, autant que faire se peut, de tout langage de spécialiste.

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

**Introduction** : en quelques lignes, elle contribue à restituer dans son contexte le point clé abordé et à présenter les principaux enjeux spécifiques liés à la comptabilité analytique ;

**Caractéristiques** : cœur du guide méthodologique, ce point, sous forme de textes, d'articles, de schémas, de tableaux ou encore de calculs analytiques couvre l'ensemble des notions et mécaniques analytiques qu'il est nécessaire de connaître ;

**Que faire ?** : une fois les notions essentielles présentées, il est important de connaître les éléments clés du domaine abordé afin de construire étape par étape la mécanique analytique ;

**Pièges à éviter** : à chaque étape de la mise en place de la comptabilité analytique, de mauvais choix de méthodes, de structures ou de renseignements d'informations peuvent conduire à s'engager dans des voies peu propices ; cette partie a pour but de mettre en exergue ces pièges afin de les écarter ;

**À retenir** : synthèse des éléments essentiels à retenir, il s'agit ici de regrouper les quelques points constitutifs du socle commun de connaissances des personnels des EPSCP en matière de comptabilité analytique ;

**Voir** : ce point renvoie à un ou plusieurs numéros de fiches du recueil rédigé, en complément du présent guide, en vue de permettre au lecteur d'approfondir, s'il le souhaite, la compréhension de certaines notions ;

**Focus** : son objet est de retenir l'attention du lecteur en s'arrêtant sur une question essentielle dans l'appréhension d'une notion ou la faisabilité de telle ou telle méthode ou procédure ;

**Illustration** : les expérimentations et mises en œuvre réalisées par plusieurs établissements apportent un éclairage pratique et concret aux thèmes développés, ils permettent de renforcer l'ancrage pragmatique du guide.





# Sommaire général

## **PARTIE 1**

### **Un outil de pilotage**

		11
1.1	Objectifs et enjeux	15
1.2	Contexte	18
1.3	Comptabilité analytique, contrôle de gestion et système de pilotage	20
1.4	Les différents « objets de coût » : que veut-on mesurer ?	23

## **PARTIE 2**

### **Mise en œuvre**

		27
2.1	Les acteurs et leur mobilisation	31
2.2	Données à collecter	37
2.3	Les différentes comptabilités utiles	43
2.4	Les systèmes d'information à mobiliser	45
2.5	Organisation support : l'ossature analytique	50
2.6	Les étapes clés pour démarrer	54
2.7	Auditabilité du système de calcul des coûts	60

## **PARTIE 3**

### **Choix du modèle et du périmètre comptable**

		65
3.1	Les différents modèles adaptés aux EPSCP	69
3.2	Critères de choix d'un modèle	72
3.3	Définition du périmètre des charges et des produits	75
3.4	Recettes, prestations et résultat analytique	78

## **PARTIE 4**

### **Éléments communs aux méthodes**

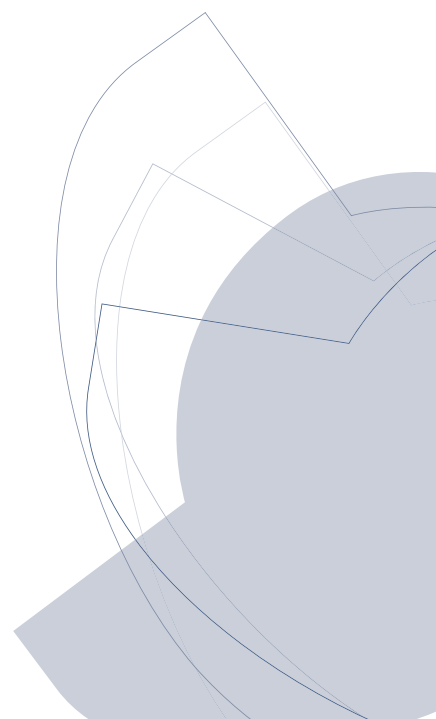
		83
4.1	Retraitements de charges	87
4.2	Retraitements de produits	89
4.3	Modalités de saisie	93

<b>PARTIE 5</b>	
<b>Méthode des sections homogènes</b>	95
5.1 La mécanique générale	100
5.2 Sélection des centres d'analyse	101
5.3 Choix des clés de répartition et des unités d'œuvre	104
5.4 Logique de déversement des charges	107
5.5 Calcul et explication des coûts	125
<b>PARTIE 6</b>	
<b>Méthode par activités</b>	127
6.1 Mécanique générale	132
6.2 Sélection des activités	133
6.3 Choix des inducteurs de ressources et d'activités	138
6.4 Logiques de déversement des charges	146
6.5 Explication des coûts	169
<b>PARTIE 7</b>	
<b>Calculs de coûts spécifiques</b>	171
7.1 Calcul de coûts spécifiques et partiels	175
7.2 Méthode de la contribution	178
7.3 Méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes	181
7.4 L'analyse des écarts	187
<b>PARTIE 8</b>	
<b>Analyse et prise en compte des résultats</b>	191
8.1 Mise en évidence des résultats : les équilibres de gestion	195
8.2 Benchmarking des coûts	201
8.3 Intégration des coûts dans le système de pilotage	204
8.4 Diffusion interne et externe des résultats	209
<b>PARTIE 9</b>	
<b>Glossaire</b>	215
Remerciements	





# **Un outil de pilotage**







# Sommaire de la partie 1

## La comptabilité analytique, un outil de pilotage des EPSCP

<b>1.1</b>	<b>Objectifs et enjeux</b>	15
	Les objectifs du système analytique de l'université de Savoie	17
<b>1.2</b>	<b>Contexte</b>	18
<b>1.3</b>	<b>Comptabilité analytique, contrôle de gestion et système de pilotage</b>	20
	Comprendre le contrôle de gestion	22
<b>1.4</b>	<b>Les différents « objets de coût » : que veut-on mesurer ?</b>	23
	Les objets de coûts retenus par les sites expérimentateurs	25



## 1.1 Objectifs et enjeux

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

### caractéristiques

#### 1 connaître

##### Calculer des coûts pour mieux se connaître :

- Calculer le coût des fonctions, des services, des actions ;
- Favoriser la prise en compte des coûts comme éléments d'aide à la décision ;
- Calculer des coûts « environnés ».

##### Valoriser les échanges et la coopération entre les services :

- Valoriser comptablement les échanges et les prestations réciproques (prestations de services, mise à disposition de moyens) entre services ;
- Calculer des prix de cession interne ;
- Évaluer le niveau de consommation des services supports par les services « cœur de métier » (enseignement, recherche, diffusion des savoirs).

##### Compléter l'analyse par nature fournie par la comptabilité générale.

#### 2 évaluer

##### Se comparer :

- Disposer de standards de gestion afin d'améliorer et objectiver l'allocation budgétaire au sein de l'établissement ;
- Favoriser la comparaison des meilleures pratiques ;
- Définir des critères de répartition de moyens entre établissements.

##### Valoriser certains éléments patrimoniaux :

- Valoriser les immobilisations en fonction de leur utilisation économique ;
- Valoriser les matières et les produits stockés ;
- Intégrer les amortissements dans le calcul de coûts.

#### 3 préciser

##### Analyser les coûts, prévoir et expliquer des écarts :

- Fixer des niveaux de coûts standards (ou coûts-cibles) ;
- Apprécier l'effet et l'impact des résultats au « premier euro investi » (LOLF) ;
- Souligner les impacts économiques des choix de régie directe ou d'externalisation.

#### 4 agir

##### Nourrir les arbitrages lors de l'allocation de ressources / Disposer d'éléments de négociation du budget :

- Objectiver la prise de décision ;
- Négocier les moyens avec les acteurs internes et les partenaires externes sur la base de données complètes et justifiées ;
- Calculer le coût des actions LOLF ;
- Alimenter le Rapport Annuel de Performance (RAP) ;
- Décider de faire ou de faire faire (externalisation).

##### Tarifier des produits et / ou prestations :

- Comparer des coûts de revient et des prix ;
- Définir la structure des coûts en fonction d'un coût cible ;
- Disposer des éléments de coûts concourant à la formation des prix dans le cadre d'un contrat.

##### Améliorer le degré de précision des autres comptabilités :

- Valoriser la gestion des matières, produits et fluides ;
- Compléter les informations issues de la comptabilité budgétaire par des valorisations de coûts « réels ».





## que faire ?

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

## pièges à éviter

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

## à retenir

La comptabilité analytique est :

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

## voir

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

## Les objectifs du système analytique de l'université de Savoie

L'université de Savoie a choisi d'intégrer la mise en place de son système analytique dans le cadre de la réalisation de son projet d'établissement. L'extrait du rapport d'expérimentation produit par cette université retrace parfaitement cet objectif :

« Le projet se rattache à l'objectif stratégique n°3 de l'établissement : Capacité d'adaptation et efficacité de l'établissement.

Il est référencé à l'objectif opérationnel :

a « Faciliter la prise de décision stratégique, renforcer la capacité aux dialogues de gestion ».

Tout en répondant à l'intérêt de dépasser le stade de la lecture et de l'analyse des données issues de la comptabilité budgétaire et générale, dont dispose l'Université de Savoie, la comptabilité analytique a pour ambition, à travers une meilleure connaissance des mécanismes de formation des coûts, d'apporter une meilleure connaissance de l'établissement, de ses fonctionnements, de ses marges et limites. Il s'agit donc :

1. d'affiner le pilotage stratégique de l'Etablissement et optimiser la répartition des moyens ;
2. de disposer d'une meilleure connaissance et un meilleur contrôle des coûts complets des actions ;
3. de définir le coût réel des produits et des prestations notamment pour ce qui concerne la valorisation de la recherche ;
4. d'outiller le dialogue de gestion avec le ministère, les autres partenaires, et aussi en interne. »

La réalisation de cet objectif suppose de disposer **d'outils de pilotage indiscutables** et la comptabilité analytique est apparue comme un de ces outils.

Cette volonté a été affichée au sein de l'établissement et précisée à travers les éléments suivants propres à la future exploitation des résultats issus du système analytique qui devra favoriser :

« ✓ La mise en place d'une logique de négociation objective :

- en interne : composantes, services...
- en externe : tutelle, partenaires.

✓ La mesure de nos marges de manœuvre de l'université et la quantification de nos objectifs de manière réaliste ;

✓ Le chiffrage de nos prestations au coût réel ;

✓ L'affinage de nos choix de gestion ».

Pour résumer en une formule le bénéfice attendu du système analytique ainsi mis en place, l'université de Savoie a retenu le message suivant :

« **Mieux se connaître (fonctionnements, organisation, métiers, répartitions, charges...) ».**



## 1.2 Contexte

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

### caractéristiques

#### L'environnement applicable aux EPSCP en matière de comptabilité analytique

- ✓ Référence à la possibilité de tenir une comptabilité analytique - Décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 (art. 179 et 181).
- ✓ Calcul précis et décomposition du prix de revient - Décret n°80-700 du 17 novembre 1980 (contrats de recherche).
- ✓ Obligation pour l'Etat de tenir une comptabilité permettant la connaissance du coût des actions LOLF n°2001-692 du 1<sup>er</sup> août 2001 (art. 27).
- ✓ Modèle unique de financement retenu par la Communauté européenne dans le cadre du 7<sup>ème</sup> PCRD : basé sur la production de coûts complets.
- ✓ Dans le cadre de la révision générale des politiques publiques, le conseil qui s'est tenu le 11 juin 2008 a relevé la nécessité pour l'enseignement supérieur et la recherche de : « mieux connaître les coûts des activités d'enseignement supérieur et de recherche, de manière à permettre aux responsables des établissements concernés de procéder à des choix, en interne, de répartition des moyens. Cela impose de mettre en place une comptabilité analytique... de raisonner en coûts complets ».
- ✓ **Obligation pour les établissements de mettre en place « un outil de contrôle de gestion et d'aide à la décision** de nature à leur permettre d'assumer l'ensemble de leurs missions, compétences et responsabilités » (art. L. 711-1 du code de l'éducation inséré par la loi n°2007-1199 du 10 août 2007 relative aux libertés et responsabilités des universités dite loi LRU).
- ✓ **Les EPSCP « se dotent d'une comptabilité analytique »** - Décret n°2008-618 du 27 juin 2008 (art. 46).

#### Les dispositions liées au droit de la concurrence

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

## caractéristiques

### Les règles applicables en matière de fiscalité

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

## que faire ?

- ✓ Mettre en place une **veille réglementaire** et prévoir un échéancier rapide d'information et d'application des nouvelles dispositions dans l'établissement (exemple : adéquation LOLF et méthode de comptabilité analytique).
- ✓ Nommer un **référént responsable** du suivi des évolutions réglementaires et de leur déclinaison dans le cas particulier de chaque EPSCP.
- ✓ Veiller à assurer l'adéquation la plus complète possible avec le chantier de la mise en œuvre du contrôle interne comptable et financier (CICF), dispositif incontournable pour la qualité des comptes sur laquelle s'appuie la comptabilité analytique.
- ✓ S'assurer du respect des règles en matière de comptabilité analytique et de la conformité de celles-ci avec la réglementation propre à la **comptabilité publique**.

## pièges à éviter

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

## à retenir

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

## voir

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



## 1.3 Comptabilité analytique, contrôle de gestion et système de pilotage

La comptabilité analytique constitue l'un des **outils** du système global de pilotage des EPSCP ainsi qu'un des éléments pivots du contrôle de gestion.

Elle permet **d'afficher les coûts** de leurs produits (biens et services) et d'analyser les écarts, en particulier ceux constatés entre les coûts prévisionnels et coûts réels ou entre établissements (voir infra 7.4 « L'analyse des écarts »).

A cet effet, les indicateurs retenus dans les tableaux de bord construits dans le cadre du contrôle de gestion doivent être compatibles si ce n'est identiques aux unités d'œuvre et inducteurs de la comptabilité analytique (ces notions sont développées ci-après au 5.3 « Choix des clés de répartition et des unités d'œuvre » et au 6.3 « Choix des inducteurs de ressources et d'activités »).

### caractéristiques

**Le contrôle de gestion est un système d'aide au pilotage qui s'attache aux objectifs fixés et aux résultats obtenus**

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

Il s'insère dans :

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

**La comptabilité analytique est un outil au service de la démarche de contrôle de gestion**

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

**Les résultats issus du calcul de coûts à intégrer dans les outils de pilotage**

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

**que faire ?**

- ✓ Sensibiliser les responsables (aussi bien l'équipe dirigeante que les responsables opérationnel) au fait que le coût est un facteur d'aide à la décision.
- ✓ Analyser les résultats de la comptabilité analytique (écarts constatés par rapport aux prévisions ou aux années passées, cf. infra 7.4 « L'analyse des écarts ») et réaliser les ajustements nécessaires avant de les intégrer dans le système de tableaux de bord.
- ✓ Créer des liens automatisés entre comptabilité analytique et tableaux de bord.
- ✓ Coordonner les indicateurs des tableaux de bord avec ceux de la comptabilité analytique et ajuster la périodicité des indicateurs de coûts des tableaux de bord à celle du système de comptabilité analytique.
- ✓ Différencier les ratios utilisés à l'allocation budgétaire des ratios de coûts illustrant la réalisation des activités.
- ✓ Intégrer le reporting des coûts dans le dialogue de gestion (voir la partie 8 consacrée à « L'analyse et la prise en compte des résultats de la comptabilité analytique »).

**pièges à éviter**

- ✓ Inscrire la comptabilité analytique dans une démarche technique et limitée à une approche « budgétaro comptable ».
- ✓ Construire les outils, les alimenter mais ne pas pouvoir ou vouloir les exploiter.
- ✓ Mettre en place des outils redondants.
- ✓ Associer directement accroissement de ressources avec performance sur les coûts (différence public / privé).
- ✓ Avoir des tableaux de bord ne comportant aucun indicateur de coût mais uniquement des indicateurs budgétaires trop larges.

**à retenir**

1. La comptabilité analytique s'inscrit dans la démarche de contrôle de gestion.
2. Les résultats en termes de coûts sont utiles en matière d'aide à la prise de décision.
3. La comptabilité analytique intéresse avant tout les décideurs de l'établissement à leur niveau respectif de responsabilité (conseils, président, directeur de composante et de laboratoire, responsable de formation, de service, de projet...).

**voir**

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

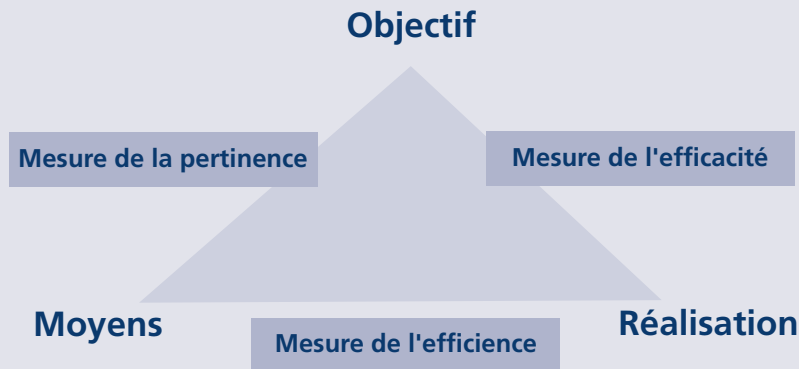


## focus 1

### Comprendre le contrôle de gestion

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

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



Source : Délégation interministérielle à la réforme de l'Etat, extrait du guide intitulé : « Le contrôle de gestion dans les administrations de l'état-éléments de méthodologie »

Au regard de ces éléments, les liens suivants peuvent donc être effectués entre comptabilité analytique au sein du système de pilotage. En effet, la comptabilité analytique :

- permet de mesurer l'efficacité des biens et services fournis par l'établissement (indicateurs d'efficacité de la gestion dans le cadre de la LOLF) ;
- permet également de mesurer la pertinence des moyens alloués à la réalisation d'un objectif (les moyens alloués sont-ils en adéquation avec la décision politique ?) ;
- participe à la mise en place d'un système de présentation périodique de rapports sur les activités et les résultats (« reporting ») permettant la remontée d'informations au niveau hiérarchique ;
- contribue à éclairer les choix stratégiques de développement de certaines activités ou à l'inverse de décider de diminuer voire d'arrêter une activité.

## 1.4 Les différents « objets de coût » : que veut-on mesurer ?

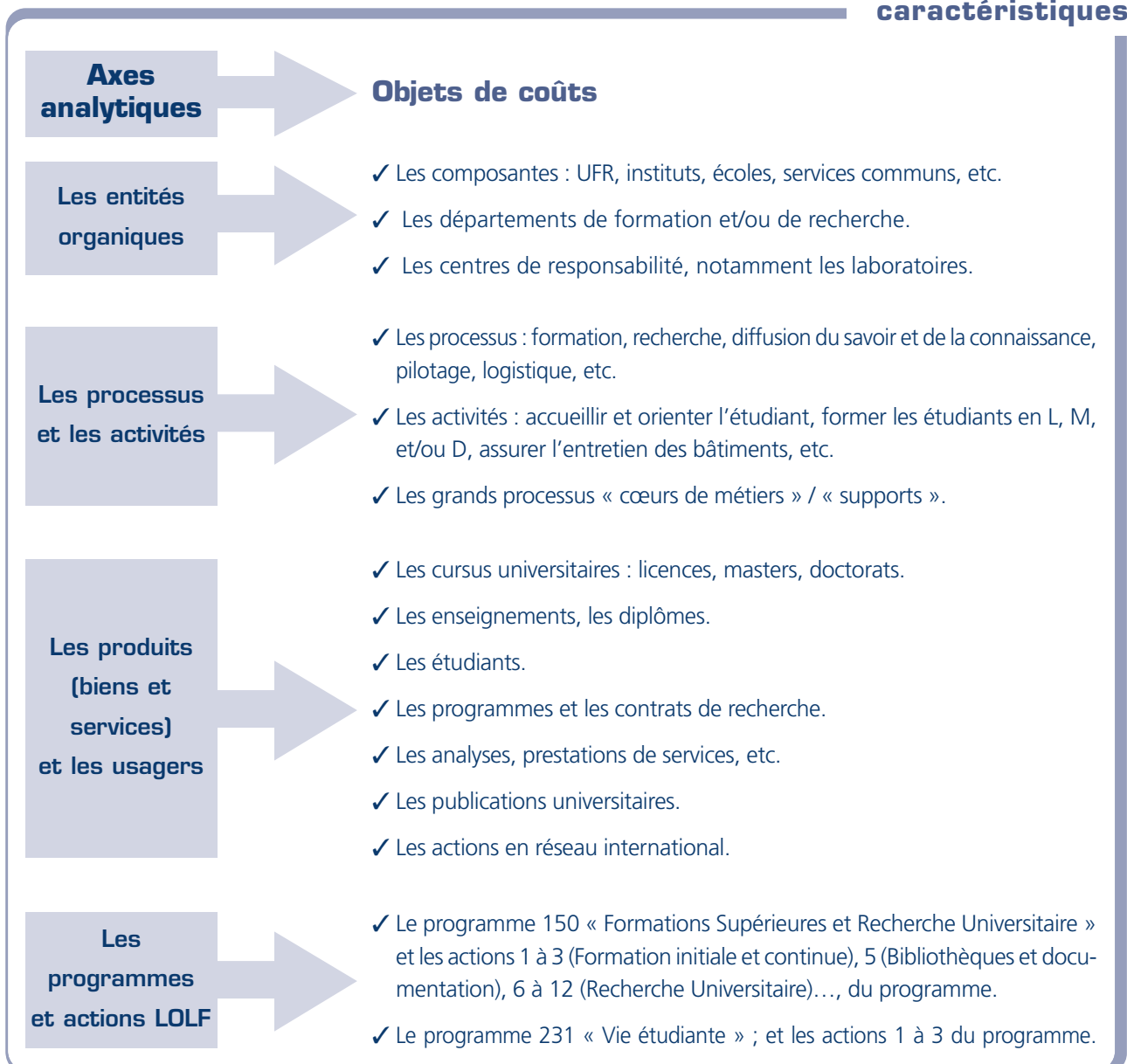
Les objets de coûts correspondent à ce que l'on souhaite calculer.

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

L'identification des objets de coûts 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 déterminants et d'indicateurs / inducteurs.

### caractéristiques







## que faire ?

- ✓ S'assurer du « sens analytique » de l'objet de coût : choisir des objets de coût pertinents par rapport aux objectifs fixés c'est-à-dire qui présentent une utilité pour le pilotage de la décision.
- ✓ Retenir un nombre d'objets de coûts permettant la lisibilité des informations et mettant en évidence des coûts dépassant un seuil critique et significatif. Un trop grand nombre d'objets de coûts rend leur lecture et analyse difficile, un trop petit nombre « lisse » les écarts.
- ✓ Identifier des groupes d'objets de coût homogènes et cohérents. Exemple : cycles universitaires par disciplines et par diplôme.
- ✓ S'assurer que le système d'information permet de ventiler les charges sans ambiguïté jusqu'à l'objet de coût.
- ✓ Faire valider la liste des objets de coût par le groupe de pilotage voire le conseil d'administration (voir infra 2.1 « Les acteurs et leur mobilisation »).
- ✓ Ventiler des charges sur des objets de coûts en fonction d'une logique de décision. C'est la décision d'un responsable qui constitue l'inducteur, le fait générateur de la ventilation d'une charge sur une entité particulière.

## pièges à éviter

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

## à retenir

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

## voir

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

## Les objets de coûts retenus par les sites expérimentateurs

Un certain nombre d'enseignements à la fois communs et structurants peuvent être tirés de l'accompagnement des deux sites expérimentateurs l'Institut Polytechnique de Grenoble et l'université de Savoie. Pour que la comptabilité analytique devienne un véritable outil du système de pilotage et soit exploitée en tant que telle, il est utile de calculer une palette élargie d'objets de coûts.

En effet ce panel permet de :

- diffuser une culture de la comptabilité analytique étendue à l'ensemble du périmètre de l'établissement ;
- proposer une réponse adaptée aux différentes attentes des acteurs de l'établissement (responsables de formation, directeurs de laboratoires, directeur de composante, équipe de direction...) ;
- constituer des groupes d'objets de coûts cohérents (ex : cycles universitaires par discipline et par diplôme) ;
- construire une ossature analytique établissant des liens fonctionnels et comptables entre objets de coûts ;
- disposer de plusieurs axes analytiques : l'articulation des axes propres de l'établissement avec les axes composantes, processus / activités et LOLF ;
- mobiliser les agents sur les enjeux de l'identification des faits générateurs de la dépense et d'une saisie précise des charges à la source.

**L'université de Savoie** a effectué les choix suivants (extrait du rapport d'expérimentation produit par cette université) :

*« Le choix des objets de coût (OC) s'est effectué en partant du principe que la production de l'université peut être ramenée à deux types d'objets : de la formation et de la recherche.*

*Ces deux objets constituent ainsi les prestations « élémentaires » de l'université, et c'est le coût de ces prestations qui est déterminé.*

*Les objets de coût constituent la prestation finale de l'établissement. On ne distingue que des objets de coût formation et des objets de coût recherche.*

*La constitution des objets de coût a fait l'objet d'un travail en comité de pilotage, et en groupe projet. Les propositions ont ensuite été faites aux directeurs de composantes et à leurs responsables administratifs.*

*Pour la prestation formation, le choix a été fait d'aller au niveau relativement fin du diplôme ou de la famille de diplômes. Ce choix est conditionné par l'attente des composantes de résultats sur les niveaux qu'elles gèrent, et par la nécessité, pour le pilotage, de disposer d'informations suffisamment contrastées. Des objets de coût à un niveau plus global (par exemple le domaine, au sens LMD), malgré une lisibilité meilleure, rendraient difficile la mise en œuvre d'actions de pilotage spécifiques.*

*Les objets de coût formation sont constitués d'étapes APOGEE (VET), regroupées d'une manière cohérente du point de vue du pilotage, par la composante, comme par l'établissement.*

Exemple :

*La licence ST mention MASS*

*Cet objet de coût regroupe la VET commune de 1<sup>ère</sup> année et les différents parcours offerts en 2<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> années, à savoir : économie, géographie, psychologie et sociologie.*

*L'objet de coût recherche élémentaire est le laboratoire (coût chargé et environné du laboratoire).*

*Les données utiles plus fines seront obtenues par un post traitement. Ces données sont les coûts du chercheur environné, les coûts d'usage du laboratoire ou de ses équipements, les coûts de support technique... ».*



## illustration 2

**L'Institut Polytechnique de Grenoble (Grenoble INP)**, quant à lui, a suivi une démarche différente.

Si dans un premier temps la volonté affichée était de disposer d'un système couvrant toutes les activités de l'établissement, le contexte particulier de Grenoble INP l'a amené à revoir ses objectifs. En effet, Grenoble INP était en phase de restructuration interne (changement de statut et réorganisation complète des écoles et tout particulièrement du secteur de la recherche). Dans ce contexte mouvant, la mise en place d'un système analytique « complet » paraissait impossible pour les raisons suivantes : structuration de l'établissement évolutive et donc périmètres des structures non connus, objets de coûts non définis de façon suffisamment précise, périmètre de charges non suffisamment stable (objet de coûts imprécis), mobilisation des acteurs extrêmement difficile sur le projet comptabilité analytique.

En conséquence, il a été décidé de se concentrer sur des objets de coûts partiels en ce qu'ils ne portent que sur des secteurs précis de l'établissement. Ils ont cependant été sélectionnés afin d'être représentatifs des différentes activités accomplies par Grenoble INP. Il s'agit en quelque sorte de déterminer des coûts « stratégiques » car portant sur des points clés intéressant particulièrement le pilotage de l'établissement.

En d'autres termes, l'établissement a souhaité disposer d'une boîte à outils analytique dans laquelle il pourra puiser lorsqu'il sera prêt à déployer son système analytique (prévu a priori pour l'année 2010, date de la mise en service du logiciel Sifac<sup>1</sup>).

Les objets de coûts retenus sont les suivants :

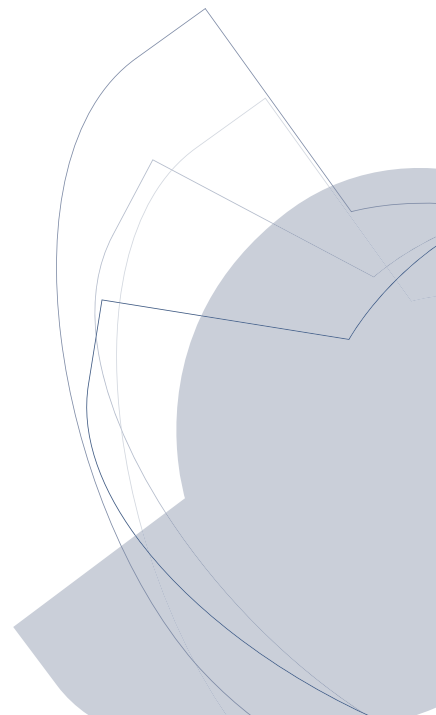
- le diplômé d'une école l'ENSIEG - Ecole Nationale Supérieure d'Ingénieurs Electriciens de Grenoble - (agrégation des coûts sur 3 ans) : un « produit » ;
- le laboratoire LEGI - Laboratoire des Ecoulements Géophysiques et Industriels - : une « structure » ;
- le coût du pilotage ou des fonctions supports : une « fonction de gestion ».

Il faut noter que la détermination d'un quatrième objet de coûts n'a pas abouti en raison de difficultés majeures dans la détermination même de son contenu et de son périmètre. Il s'agissait du « coût de la formation à la recherche ». La réflexion doit être reprise dans la perspective de la mise en œuvre du système analytique en 2010.

<sup>1</sup> Sifac : Système d'information financier, analytique et comptable. Progiciel de gestion financière diffusé par l'Amue.

# 2

## Mise en œuvre







# Sommaire de la partie 2

## La décision de mettre en œuvre une comptabilité analytique

<b>2.1</b>	<b>Les acteurs et leur mobilisation</b>	31
	Informer et former	34
	La constitution des équipes en charge du projet de mise en place	36
<b>2.2</b>	<b>Données à collecter</b>	37
	De la mesure de l'activité des personnels	39
	L'enquête activités menée auprès des personnels	42
<b>2.3</b>	<b>Les différentes comptabilités utiles</b>	43
<b>2.4</b>	<b>Les systèmes d'information à mobiliser</b>	45
	Les applications et données utiles	47
<b>2.5</b>	<b>Organisation support : l'ossature analytique</b>	50
	Exemples d'ossatures analytiques	53
<b>2.6</b>	<b>Les étapes clés pour démarrer</b>	54
	La mise en œuvre opérationnelle	56
	Feuille de route et calendrier	58
<b>2.7</b>	<b>Auditabilité du système de calcul des coûts</b>	60
	La notion d'auditabilité	63



## 2.1 Les acteurs et leur mobilisation

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

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

Il est indispensable d'identifier les acteurs concernés par le projet, leurs attentes (ou leur désintérêt) et leurs réticences. La structuration du projet et par conséquent le choix des personnes mobilisées doit du reste s'appuyer sur cette cartographie.

### caractéristiques

#### L'intérêt à mettre en œuvre une comptabilité analytique

Disposer d'éléments de pilotage pour son établissement et de négociation avec la tutelle.

Disposer d'une vision globale et détaillée des activités et de leurs coûts.

Avoir une vision de gestion de l'activité qui mette en cohérence le budget et les coûts.

Avoir une vision de gestion de l'activité.

Alimenter la direction en indicateurs et analyser.

Valoriser et rendre compte de son activité réelle.

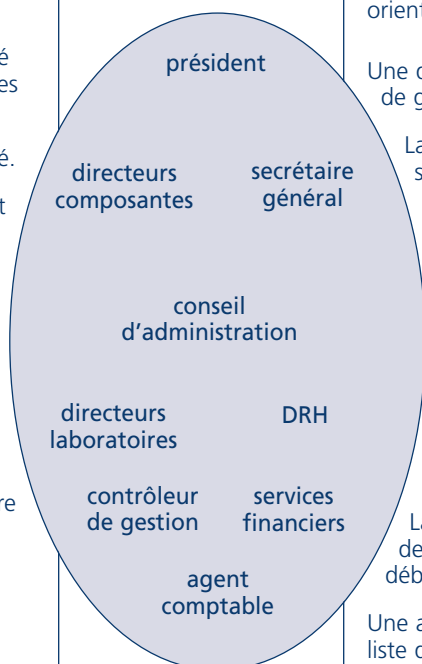
Disposer de base de discussion avec les entités de l'établissement.

Disposer d'une connaissance exacte de la contribution des ETP à l'activité.

Connaître l'impact des choix en matière d'enseignement et de recherche sur la consommation de ressources.

Disposer de la connaissance des ressources consommées par son activité et des contributions faites.

#### Les acteurs sur lesquels doit s'appuyer la comptabilité analytique



#### Les freins éventuels à dépasser

Une réticence à entrer dans une procédure technique et éloignée des habitudes de la communauté universitaire.

Une valorisation exclusive des choix et orientations pédagogiques.

Une dévalorisation de l'approche de gestion.

La réticence à expliciter le détail de son emploi du temps.

La réticence à disposer de chiffres détaillés sur l'ensemble des activités.

Des modes de répartitions fondés sur des clés de répartitions générales.

Une valorisation trop exclusive de l'approche comptable et budgétaire.

La volonté de ne pas mettre à jour des données susceptibles d'ouvrir les débats sur la répartition des moyens.

Une approche trop technique et pointilliste de la comptabilité analytique.

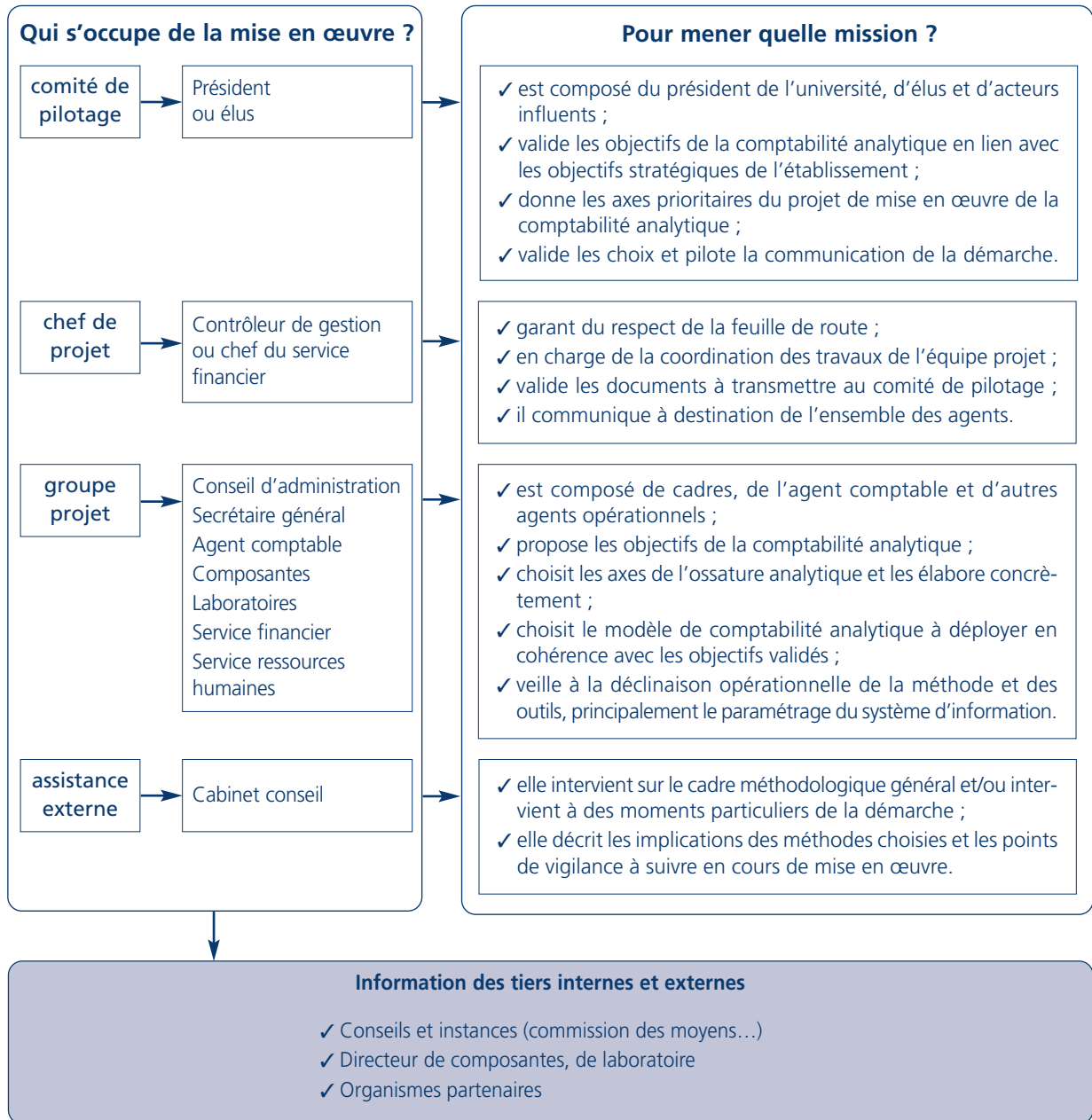
La mise en place d'une comptabilité analytique suppose la définition d'un système de responsabilités de gestion. Par définition, une telle comptabilité s'inscrit dans les structures et outils existants et doit y trouver sa place propre, qui est en partie définie par l'état des relations existantes entre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





## caractéristiques

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



## que faire ?

- ✓ Afficher l'appui de la présidence et le pilotage de la démarche de comptabilité analytique par des acteurs légitimes, membres de l'équipe de direction.
- ✓ Énoncer clairement les raisons et les objectifs d'une comptabilité analytique et articuler les objectifs de la comptabilité analytique avec les choix stratégiques de l'établissement.
- ✓ S'appuyer ou créer des instances dotées de moyens pour construire, discuter et amender le modèle de comptabilité analytique à mettre en place au sein de l'établissement.
- ✓ Communiquer :
  - impliquer l'ensemble des personnels, définir les besoins et rendre compte de l'évolution du projet et des résultats (dispositif d'animation de gestion, site intranet) ;
  - faire connaître l'équipe projet en charge du déploiement de la comptabilité analytique.
- ✓ Mobiliser les acteurs impliqués et identifiés comme tels au sein du groupe projet.
- ✓ Afficher un calendrier, réaliste et négociable à la marge, prévoyant les étapes de la démarche.
- ✓ S'assurer de la participation constante des acteurs décisionnaires de l'établissement.

## pièges à éviter

- ✓ Ne pas porter clairement le programme de mise en place de la comptabilité analytique et ne pas lui octroyer des objectifs clairs et affichés.
- ✓ Favoriser une mise en place rapide sur un périmètre réduit de l'activité de l'établissement.
- ✓ Croire que la comptabilité analytique trouvera d'elle-même et facilement sa place au sein de l'ensemble des procédures existantes.
- ✓ Croire que tous les acteurs ne peuvent qu'adhérer à une comptabilité analytique.
- ✓ Impliquer les seuls spécialistes des questions comptables ou budgétaires dans la mise en œuvre de la comptabilité analytique.
- ✓ Convoquer un groupe réduit de personnes qui travailleraient sur la comptabilité analytique de manière isolée.
- ✓ Négliger les différences d'utilisations projetées et souhaitées par les différents acteurs.
- ✓ Communiquer tardivement, une fois le produit largement élaboré.
- ✓ Omettre les restitutions d'informations à destination des personnels ou transmettre l'information avec un décalage dans le temps trop long entre la collecte et l'exploitation.



## à retenir

1. En dépit de l'intérêt que présente la mise en place d'une comptabilité analytique tant pour les acteurs eux-mêmes, qu'au regard des règles et procédures existantes, des freins à la démarche ne manqueront pas d'apparaître : aussi, faut-il impérativement les repérer pour mieux les traiter.
2. Corrélativement, une démarche de mise en place d'une comptabilité analytique doit être portée, suivie et animée par les instances politiques de l'établissement.
3. Définir une équipe dédiée à la mise en place de la comptabilité analytique, et arrêter les responsabilités de chacun au sein de cette équipe.
4. Associer l'ensemble des groupes d'acteurs dont l'activité est décrite par la comptabilité analytique afin de permettre aux différentes approches et réticences de trouver à s'exprimer et d'être prises en compte, dans la mesure du possible, afin de concevoir un modèle de comptabilité analytique le mieux adapté à l'établissement.
5. Afficher un calendrier de la mise en place de la démarche, communiquer et respecter ce calendrier.
6. Enfin, il convient de veiller à la diffusion d'informations à destination de chacun des acteurs dont la mobilisation est primordiale pour le succès de la démarche. Cette communication doit s'effectuer dans des délais rapides et être ciblée pour faire sens à chacun (cf. focus infra : « informer et former »).

## voir

- ✓ **Fiche n° 1** : Objectifs et champs de la comptabilité analytique
- ✓ **Fiche n° 4** : Les systèmes d'information utiles à la comptabilité analytique

## focus 2

### Informer et former

#### *La contribution de tous*

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

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

Les travaux menés par l'Observatoire des Coûts durant les années 1990 sont intéressants à ce titre, car ils font état, entre autres choses, de l'importance à accorder aux voies et moyens d'aborder les initiatives en ce domaine. Ils rendent notamment compte de l'évolution des modes d'association des personnels des établissements aux travaux conduits par l'Observatoire des coûts. Alors que les premières études ne sollicitaient que l'équipe dirigeante de l'université, les équipes de l'Observatoire procédant ensuite au recueil de données et aux analyses, celles entreprises à partir de l'étude menée au sein de l'Institut d'Informatique d'Entreprise (IIE - CNAM), procédaient d'une façon différente. La citation suivante extrait de l'étude menée au sein de cet institut résume bien cette nouvelle orientation dans la démarche : « (...) *tous les personnels ont participé*

à une journée d'information et de travail avec les consultants de l'Observatoire pour prendre conscience des enjeux de l'analyse, du travail qu'elle induit pour chacun, et formuler les attentes propres de l'établissement. Ensuite un protocole de collaboration détaillé a été mis au point et voté par le conseil de l'établissement. Il s'en est suivi une meilleure adhésion et motivation des acteurs et par conséquent un temps d'analyse plus bref » (Observatoire des Coûts, Coût de l'étudiant de l'Institut Informatique d'Entreprise (CNAM), 1995, p. 7).

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

### **Un plan de formation**

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

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

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

A titre indicatif, les thématiques « supports » à une action de formation et de sensibilisation pourraient s'articuler de la façon suivante :

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



### illustration 3

#### La constitution des équipes en charge du projet de mise en place

Il est utile de s'appuyer sur les démarches mises en œuvre par l'université de Savoie et par l'Institut Polytechnique de Grenoble (Grenoble INP) afin d'identifier des éléments clés de la mobilisation des personnels de ces établissements.

Les tableaux ci-dessous présentent la composition des équipes mises en place par chacun des établissements.

Université de Savoie	Grenoble INP
<p><b>Le comité de pilotage (9 personnes)</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• le président</li><li>• 3 vice-présidents</li><li>• le secrétaire général</li><li>• l'agent comptable</li><li>• un directeur d'UFR</li><li>• la responsable de la Division des Ressources et Outils de Pilotage (DROP)</li><li>• un responsable administratif de composante</li></ul>	<p><b>Le comité de pilotage (6 personnes)</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• le vice-président à la réforme budgétaire</li><li>• le vice-président chargé du SI</li><li>• le secrétaire général</li><li>• l'agent comptable</li><li>• le contrôleur de gestion</li><li>• un expert extérieur</li></ul>
<p><b>Le groupe projet (10 personnes)</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• 2 vice-présidents</li><li>• le secrétaire général adjoint</li><li>• l'agent comptable</li><li>• la responsable de la DROP</li><li>• un responsable administratif</li><li>• 4 agents représentant la DROP</li></ul>	<p><b>Le groupe projet (11 personnes)</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• le contrôleur de gestion</li><li>• 5 représentants des services administratifs</li><li>• 3 responsables administratifs et financiers de composantes et laboratoires</li><li>• 2 représentants des services informatiques</li></ul>

Par ailleurs, les établissements ont mis en place un certain nombre de dispositifs de formation, communication, information à destination des personnels de l'établissement :

- journée de sensibilisation « ouverte à tous » lors du lancement du projet afin de présenter la matière (contextualisation et enjeu de la comptabilité analytique pour les établissements effectué par chacun des présidents, large appui sur le guide méthodologique publié par l'Amue) ;
- information via le journal ou la lettre interne de chacun des établissements du lancement du projet et de son objet ;
- information du conseil d'administration ;
- information lors des réunions de directeurs de composantes et lors des réunions des directeurs administratifs de composantes ;
- avant le démarrage à l'université de Savoie : formation des gestionnaires ;
- à l'université de Savoie : mise en place d'une base de données et d'un outil permettant de comprendre et de sélectionner le bon objet de coût.

## 2.2 Données à collecter

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

Il est par ailleurs essentiel de disposer de données de qualité, accessibles rapidement (l'information issue de la comptabilité analytique doit permettre de prendre des décisions de gestion). Mais cette exigence n'est pas propre à la matière analytique.

Enfin, compte tenu des activités des universités (formation et recherche), **la part des informations portant sur les personnes, acteurs de l'établissement, est cruciale**. Il suffit de rappeler que ces charges représentent en moyenne 75 % des charges de fonctionnement, personnel État compris (source : DGES, données 2005 extraites des comptes financiers des universités) pour mesurer l'enjeu d'une connaissance exhaustive, précise et ajustée de cette nature d'information. Le focus et l'illustration insérés dans cette fiche reviennent de façon détaillée sur cette question.

### caractéristiques

#### Les données liées aux différentes comptabilités

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

#### Les données liées à la gestion des effectifs et de l'activité

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



## caractéristiques

### Les données administratives et logistiques

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

## que faire ?

- ✓ Veiller à la qualité des données et profiter des travaux dans ce domaine lancés notamment dans le cadre du passage aux compétences élargies.
- ✓ Identifier le type de données nécessaires aux différents moments du déversement des charges sur les objets de coûts.
- ✓ Disposer ou mettre en place une enquête permettant de recenser les activités des personnels (enseignant-chercheurs et BIATOSS).
- ✓ Etablir une cartographie des logiciels et progiciels potentiellement utiles à la comptabilité analytique.
- ✓ Recenser les différentes bases de données (fichiers indépendants, outils de gestion sous tableurs, etc.).
- ✓ Identifier les modalités d'accès et d'exploitation et utiliser des requêtes pour alimenter les bases de données associées au calcul analytique.
- ✓ Définir les périodes de saisie des données dans une logique de lecture homogène et synchrone des résultats.
- ✓ Saisir les données au moment de la liquidation de la charge ou du produit.
- ✓ Définir les modalités de mise en historique et d'exploitation des résultats pour le calcul des écarts (cf. infra aux 5.5 « Calcul et explication des coûts dans le cas des sections homogènes », 6.5 « Explication des coûts dans le cas de la méthode par activités » et 7.4 « L'analyse des écarts »).

## pièges à éviter

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

## à retenir

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

## voir

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





## focus 3

### De la mesure de l'activité des personnels

#### *La mesure du temps : un enjeu*

Chacun le sait, la part des charges de personnel est prépondérante dans le budget consolidé des EPSCP. Ainsi, au titre de l'exercice 2005, ces dépenses représentaient 75 % des charges de fonctionnement de l'ensemble des budgets consolidés des universités (budgets propres des universités additionnés des dépenses de personnel sur le budget de l'État).

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

#### *L'option de répartition forfaitaire des temps*

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

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

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

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

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

De surcroît, il nous semble que souhaiter connaître l'activité des agents ne correspond nullement à une remise en cause de l'indépendance du corps enseignant puisque cette demande ne concerne pas la liberté d'expression de l'enseignement délivré mais bien les modalités d'organisation d'un service au

public. Assurément, une meilleure connaissance du fonctionnement de l'établissement offre des éléments d'information de nature à mieux apprécier ses moyens et ouvre de ce fait la voie à l'élaboration d'un projet d'établissement étayé efficacement par des données sur ses ressources, ses besoins, leur adéquation optimum ainsi que sur une organisation des temps et des moyens en cohérence avec la réalité.

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

Enfin, il faut également différencier mesure de l'activité et coût. En premier lieu, il convient de rappeler que l'approche analytique ne vise pas à calculer le coût de tel ou tel personnel (information d'ores et déjà connue du reste). Il ne s'agit pas non plus d'établir un lien entre l'activité produite par un agent et son coût. Tel n'est pas l'objet de la comptabilité analytique. Il s'agit de raisonner en terme d'activité accomplie (au sens des processus de réalisation des missions de l'établissement et non de l'activité d'un agent) et de fournir des éléments chiffrés quant au poids financier de telle ou telle activité. L'objectif dans un premier temps est avant tout la disposition d'une base d'information plus ou moins détaillée selon le niveau d'exigence choisi par l'établissement. Dans un deuxième temps, il s'agit d'analyser les résultats au regard des objectifs de la comptabilité analytique : connaître, améliorer la programmation budgétaire, analyser la performance. Le rapprochement activité – coût doit s'apprécier à l'aune des objectifs politiques qu'a défini l'établissement. C'est alors une analyse d'efficacité qui doit être menée. Il faut ici rappeler que la nature des missions des établissements impose une prise en compte première d'indicateurs qualitatifs pour apprécier le service rendu. Le coût n'est dans ce contexte qu'une information, certes essentielle, mais simplement une information utile à la décision.

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

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



## illustration 4

### L'enquête activités menée auprès des personnels

L'INPG a mis en place depuis plusieurs années (cet établissement a fait partie des établissements expérimentateurs de la LOLF) une enquête dite « fonction ». Ce travail s'appuie sur plusieurs principes :

- il s'agit d'une enquête déclarative ;
- réalisée auprès de tous les personnels (enseignants-chercheurs et BIATOSS) ;
- fondée sur les actions LOLF et sur les fonctions Silland ;
- des contrôles de cohérence des informations renseignées sont effectués par les directeurs au niveau des écoles et des laboratoires, puis par les services centraux de l'établissement.

En terme d'exploitation des informations, l'INPG indique que cette enquête permet :

« une analyse essentielle :

- pour la gestion et l'étude des coûts de l'établissement ;
- la répartition des moyens entre les composantes ;
- sur le plan de La GRH, elle permet de disposer d'une vision consolidée des fonctions occupées par l'ensemble des personnels permanents ;
- le résultat en sera communiqué aux services de la Trésorerie Générale pour que l'imputation de la paye des personnels soit ajustée à l'activité de l'établissement ;
- notre base de données HARPEGE sera également corrigée et permettra en outre de répondre à l'enquête ministérielle de consommation de nos emplois. »

Un extrait de l'analyse des données collectées est fourni ci-dessous, il s'agit de la répartition des personnels par action et sous-destination LOLF (ventilation permettant un suivi par activités) :

ACTIVITÉS / DESTINATION		DETAIL		ETP	%
FORMATION	101 Formation initiales et continue du baccalauréat à la licence	1011	FI	4,35	
		1012	FC	47,87	
	102 Formation initiales et continue de niveau doctorat	1021	FI	429,89	
		1022	FC	12,15	
		1023	Relations Internationales	18,25	
		1026	Relations Industrielles	5,13	
	103 Formation initiales et continue de niveau master	1031	FI	31,02	
		1033	Relations Internationales	0,26	
<b>SOUS-TOTAL FORMATION</b>				<b>548,92</b>	<b>56,61%</b>
DOC	105 Bibliothèque et documentation	105	Bibliothèque et documentation	9,20	
	<b>SOUS-TOTAL DOC</b>				
RECHERCHE	107 Recherche Universitaire en maths, sc. et techniques de l'information et de la communication, micro et nano technologies	1071	Recherche 107	124,24	
		1072	Valorisation 107	4,81	
		1073	Relations Internationales 107	1,32	
		1074	Commission, missions, colloques 107	5,90	
	108 Recherche Universitaire Phys., chimie, sc. pour l'ingénieur	1081	Recherche 108	101,14	
		1082	Valorisation 108	14,50	
		1083	Relations Internationales 108	0,95	
		1084	Commission, missions, colloques 108	2,10	
	110 Recherche Universitaire en sc. de la terre, de l'univers et de l'environnement	1101	Recherche 110	3,15	
		1103	Relations Internationales 110	0,15	
	111 Recherche Universitaire en SHS	1111	Recherche 111	1,45	
	112 Recherche Universitaire interdisciplinaire et transversale	1121	Recherche 112	2,55	
1122		Valorisation 112	0,35		
1124		Commission, missions, colloques 112	0,55		
<b>SOUS-TOTAL RECHERCHE</b>				<b>263,16</b>	<b>27,14%</b>
IMMO	114 Immobilier	11421	Immobilier Patrimoine	7,44	
		11422	Immobilier CPER	0,26	
		1143	Maintenance	25,85	
		1144	Sécurité	7,45	
<b>SOUS-TOTAL IMMOBILIER</b>				<b>41,00</b>	<b>4,23%</b>
PILOTAGE	115 Pilotage	1151	Pilotage système universitaire	1,85	
		11521	Pilotage fonctionnement général	91,14	
		11522	Actions pour le personnel	2,58	
		11523	Relations Internationales	0,85	
		11525	Pilotage recherche	7,16	
		11526	Relations Industrielles	0,10	
<b>SOUS-TOTAL PILOTAGE</b>				<b>103,68</b>	<b>10,69%</b>
VIE ETUD	Aides	201	Aides directes	0,46	
		203	Aides médicales et socio-éducatives	3,28	
		<b>SOUS-TOTAL AIDES</b>			

## 2.3 Les différentes comptabilités utiles

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

### caractéristiques

	Quelles en sont les caractéristiques ?	Quelle en est l'utilité pour la comptabilité analytique ?
<b>La comptabilité budgétaire</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Objectifs : préparation et exécution du budget.</li> <li>✓ Règle d'imputation : par section, enveloppe, groupe ou chapitre.</li> <li>✓ Usage : interne et externe.</li> <li>✓ Méthodes : suivi budgétaire.</li> <li>✓ Décision : allocation de moyens, situation budgétaire.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Suivi budgétaire permettant d'alimenter périodiquement la comptabilité analytique.</li> <li>✓ Source de comparaison entre le budget prévisionnel et ce qui est réalisé.</li> <li>✓ Double usage interne et externe dont l'utilisation peut inspirer la comptabilité analytique des EPSCP.</li> </ul>
<b>La comptabilité générale</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Objectifs : comptabilité patrimoniale, fidélité et sincérité, recensement des moyens, détermination du résultat.</li> <li>✓ Règle d'imputation : par nature.</li> <li>✓ Usage : avant tout externe.</li> <li>✓ Méthodes : évaluation de résultat, analyse financière, trésorerie.</li> <li>✓ Décision : analyse de la situation financière.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Nomenclature des charges et produits par nature permettant de fixer le périmètre des ressources.</li> <li>✓ Méthode d'évaluation des résultats complémentaires de la comptabilité analytique.</li> <li>✓ Analyse des soldes intermédiaires de gestion (rétrospectif) permettant une comparaison avec les résultats de la comptabilité analytique.</li> </ul>
<b>La comptabilité matières (ou de stock)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Objectifs : enregistrement et suivi des flux et des stocks de matière et évaluation des pertes.</li> <li>✓ Règle d'affectation : par flux et stocks physiques de produit, par matière première.</li> <li>✓ Usage : interne.</li> <li>✓ Méthodes : inventaire, gestion du stock, valorisation du stock.</li> <li>✓ Décision : gestion des stocks.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Enregistrement des consommations de matières permettant une meilleure connaissance des coûts réels.</li> <li>✓ Valorisation du stock et des systèmes d'approvisionnement permettant de mieux maîtriser le coût des matières non consommées.</li> </ul>



## que faire ?

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

- veiller tout d'abord à la fiabilité de la première, la seconde y puisant un grand nombre de données indispensables à sa mise en place. Pour ce faire, il est nécessaire de répondre à l'objectif de qualité des comptes<sup>2</sup> par un référentiel comptable accompagné d'un dispositif de contrôle interne comptable et financier défini dans le cadre d'une stratégie de prévention et de maîtrise des risques inhérents aux processus comptables ;
- définir le périmètre de charges, c'est-à-dire recenser l'ensemble des ressources concourant à la réalisation des activités consommées par les objets de coûts (cf. supra 1.4 « Les différents objets de coûts : que veut-on mesurer ? ») ;
- pouvoir à tout moment retracer l'écart d'incorporation entre comptabilité générale et comptabilité analytique (charges non incorporables, charges supplétives et retraitement de charges) ;
- retenir le moment le plus opportun de saisie des charges et des produits en comptabilité analytique, soit au stade de l'engagement (pré-affectation) soit prioritairement au moment de la liquidation ;
- procéder à une saisie concomitante.

## pièges à éviter

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

## à retenir

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

## voir

- ✓ **Fiche n° 1** : Objectifs et champs de la comptabilité analytique
- ✓ **Fiche n° 6** : La définition d'un périmètre de charges

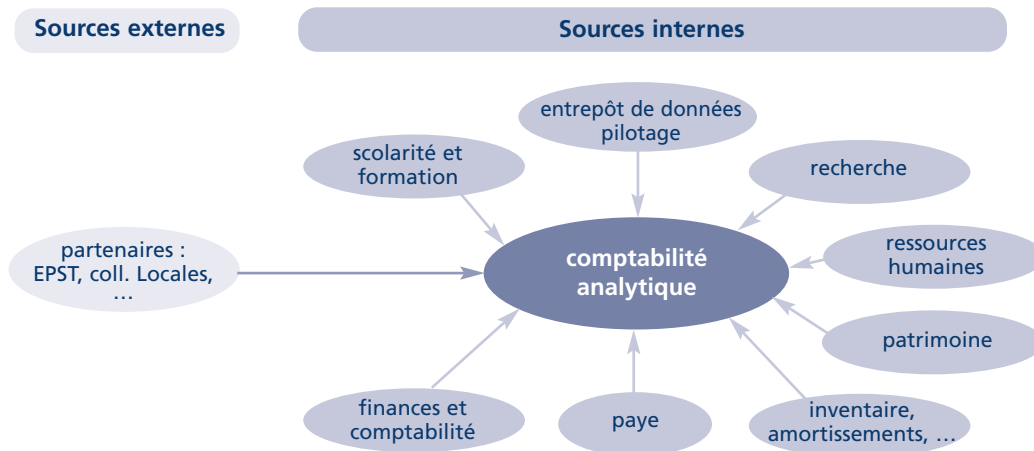
<sup>2</sup> Concernant la qualité comptable, il convient de se reporter au document de référence rédigé par l'Agence pour les besoins de la formation sur ce sujet.

## 2.4 Les systèmes d'information à mobiliser

Comme indiqué supra au 2.2 (« Données à collecter »), c'est un ensemble d'informations embrassant tout le spectre de l'activité de l'établissement qui alimente la comptabilité analytique. Pour recueillir ces données, il est indispensable de s'appuyer sur les éléments produits par le système d'information existant.

### caractéristiques

#### Cartographie du système d'information à mobiliser



Parmi ce vaste ensemble, un certain nombre de sujets méritent une attention particulière :

- la **brique financière** du SI doit comporter un module dédié à la comptabilité analytique permettant l'enregistrement des écritures analytiques en temps réel de façon simultanée à l'inscription en comptabilité générale. Le module doit par ailleurs permettre les retraitements de charges et de produits, les ventilations de charges et produits entre comptes analytiques et / ou structures, l'intégration de charges et de produits supplétifs ;
- la **brique ressources humaines** doit comporter la capacité d'enregistrer les activités accomplies par les personnels, leur affectation en terme de structures, ces dernières étant « harmonisées » avec celles de la comptabilité analytique, les temps de travail, les heures d'enseignements, etc. ;
- les **briques patrimoine et inventaire** doivent comporter l'affectation des bâtiments (lien à créer avec les activités qui y sont accomplies), une description du nombre de m<sup>2</sup>, les biens et matériels avec leur localisation et leur affectation, etc. ;
- ces informations, comme toutes les autres, issues des domaines cités ou des autres domaines, doivent pouvoir être croisées soit parce qu'un **référentiel commun** existe soit par qu'une base de données permet de les rassembler et de les traiter ;
- le **module analytique** doit être en mesure de modéliser la méthode (ou les méthodes) retenue (s) par l'établissement.

Afin de prendre la mesure des informations pouvant potentiellement alimenter le système analytique, il est conseillé de se reporter au recueil des fiches techniques et méthodologiques (fiche n°4). Sans être exhaustif, le tableau qui y figure fournit une indication détaillée des informations concernées.



## que faire ?

- ✓ Faire un bilan des informations existantes au sein de l'établissement au regard des données nécessaires pour la comptabilité analytique.
- ✓ Intégrer, dès l'initialisation du projet, les caractéristiques et les contraintes du système d'information.
- ✓ Veiller à harmoniser les informations entre les diverses applications de gestion et pour cela s'appuyer ou mettre en place des référentiels communs : structure, personnels, etc.
- ✓ Mettre en place des procédures formalisant à la fois la démarche de la mise en place de la comptabilité analytique, la mise en œuvre des coûts et les informations nécessaires pour les obtenir (origine des données, périodicité, éventuels retraitements, responsable, etc. ) afin de permettre le pilotage de l'activité et le transfert de compétences ; cf. infra 2.6 « Les étapes clés pour démarrer » et 2.7 « Auditabilité du système de calcul des coûts ».
- ✓ Définir les modalités pratiques de leur rapatriement au sein du modèle de comptabilité analytique (et les mettre à jour régulièrement). La grille ci-dessous esquisse les modalités possibles :

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

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

## pièges à éviter

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

1. Beaucoup d'informations nécessaires à la comptabilité analytique sont d'ores et déjà disponibles au sein du système d'information existant.
2. Pour mettre en place la comptabilité analytique, il faut disposer d'une bonne connaissance des informations produites au sein de l'établissement et utilisables pour la comptabilité analytique.
3. La tenue d'une comptabilité analytique exige que soit décrite précisément la façon d'obtenir les données souhaitées à partir des systèmes existants.
4. La qualité des données, chantier transverse aux différents domaines de gestion des EPSCP, est également un enjeu majeur en comptabilité analytique.
5. Il est indispensable de veiller à disposer de référentiels communs entre domaines de gestion (structure, activités, localisation...).
6. L'outil informatique dédié à la comptabilité analytique doit pouvoir répondre aux choix de modélisation retenus par l'établissement (le choix pouvant évoluer dans le temps).
7. Mettre en place une base de données spécifique (entrepôt de données).

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

### Les applications et données utiles

Compte tenu des enseignements issus des travaux menés par plusieurs établissements, il peut être dressée une première liste des fonctionnalités que le module ou le logiciel de comptabilité analytique doit comporter au minimum. Ce produit informatique devra être en capacité :

- de modéliser les axes analytiques souhaités par l'établissement (arborescence analytique) ;
- de distinguer des centres d'enregistrement de coûts et de produits ;
- d'identifier les objets de coûts définis par l'établissement ;
- d'enregistrer en temps réel les écritures analytiques en lien avec l'exécution budgétaire ;
- d'intégrer les charges et produits supplétifs ;
- d'intégrer des données d'autres applications ou « briques » du système d'information ;
- de gérer des clés de répartition / inducteurs divers ;
- de saisir des mouvements exclusivement analytiques ;
- de mettre en œuvre des répartitions (de charges, de produits) de façon automatisée ;
- de permettre le calcul de résultats analytiques ;
- de permettre toute consultation et édition (écritures, mouvement de répartition, analyse des charges et des produits, directs et indirects, budgétaires et supplétifs) ;
- de gérer des droits d'accès et/ou profils distincts (sécurité des données, opérations « particulières » réservées) ;
- de s'interfacer avec une base de données externe pour retraitement de données et production de documents ;
- de garantir la traçabilité des écritures (lien avec la comptabilité générale, lien avec l'opération initiale, datation des opérations, système de clôture...).





## illustration 5

Plusieurs points d'attention ont été identifiés par les sites expérimentateurs. Il s'agit soit d'absence ou d'insuffisance d'informations, soit d'insuffisance de cohérence dans les données, soit d'insuffisance dans l'inter opérabilité des applications informatiques.

Le premier point identifié par les deux sites porte bien évidemment sur l'**impérieuse nécessité de disposer d'un logiciel permettant la tenue d'une comptabilité analytique**.

A défaut le coût humain de saisie peut s'avérer lourd et constitue dès lors un frein majeur au déploiement de la comptabilité analytique dans l'établissement.

C'est le constat formulé par l'Institut Polytechnique de Grenoble (Grenoble INP). Dans le contexte interne décrit au point « illustration » de la fiche 1.1 « Objectifs et enjeux », cet établissement s'est orienté vers un travail de « monographie » basée sur des données de l'exercice 2005. En conséquence, les données provenant d'applications informatiques diverses (NABuCo, Harpège, fichiers KX...) ont été intégralement retraitées dans un tableur Excel.

L'université de Savoie à quant à elle pu adapter le logiciel NABuCo pour permettre aux utilisateurs d'alimenter en temps réel les codifications analytiques. Néanmoins, si cette adaptation permet l'enregistrement des montants, elle n'en permet pas une exploitation véritable. L'établissement a donc mis en place une base de données externe (tableur Access) alimentée par des extractions de NABuCo et par d'autres sources (Virtualia – gestion des ressources humaines –, Apogée – scolarité –, Moveon – gestion des coopérations et échanges –). Les traitements (intégration de charges supplétives, retraitement de charges, application des inducteurs) sont alors réalisés au sein de cette base en différé.

Le deuxième point identifié concerne le besoin de **fiabilité des données** (données incomplètes ou erronées). Ce sujet non spécifique à la comptabilité analytique a donné lieu à mise en œuvre de plans d'actions dans les deux établissements (mise en qualité des données, formation des personnels, meilleure utilisation des applications informatiques).

Le troisième sujet majeur identifié concerne la **capacité ou la possibilité d'opérer le croisement des bases de données** ce qui suppose notamment l'existence de référentiels communs particulièrement pour ce qui concerne les structures et les personnes. Ce chantier implique tant les établissements (harmonisation des structures par exemple) que les fournisseurs d'application (référentiel unique des personnels par exemple).

A titre d'exemple, l'université de Savoie a identifié la difficulté suivante : « l'analyse des charges d'enseignement » ces données conditionnant de façon significative l'affectation aux activités et en conséquence la valeur et la signification du coût obtenu.

## L'analyse des charges d'enseignement

### *Difficultés rencontrées*

- ✓ Identification difficile des cours communs et des enseignements transversaux dans APOGÉE.

### **Conséquences**

- ✓ Affectation aux bons objets de coût difficile.
- ✓ Beaucoup de ressaisie dans les différentes applications.
- ✓ Beaucoup d'incohérence entre :
  - maquette du quadriennal ;
  - contenu d'APOGÉE ;
  - contenu de PLANETE (emploi du temps) ;
  - contenu d'HELICO ;
  - contenu de l'offre de formation.

### **Solutions**

- ✓ Nouvelle modélisation de la structure des enseignements dans APOGÉE.
- ✓ Rentrée 2007 (nouveau quadriennal).
- ✓ Nouveau type d'élément pédagogique « de base » : CM, TD, TP.

### *Autres difficultés rencontrées*

- ✓ Dans HELICO : distinction peu évidente des enseignements en présentiel, des primes pédagogiques, des réductions de service (congé maternité, maladie, recherche...).
- ✓ Absence des heures d'enseignement payées autrement qu'en heures complémentaires (rectorat, convention...).

### **Conséquences**

- ✓ Analyse des charges d'enseignement non automatisé.
- ✓ Imprécisions pour les cours communs ou transversaux.
- ✓ Erreurs dans la ventilation des heures et charges d'enseignement sur les objets de coût et sur les activités.

### **Solutions**

- ✓ Modification des procédures d'import et de saisie dans HELICO.
- ✓ Amélioration du flux de données APOGÉE > HELICO (quantité et qualité des informations).
- ✓ Bascule des éléments pédagogiques de base (CM, TD, TP).
- ✓ Les réductions de service ne sont plus considérées comme des heures d'enseignement.
- ✓ La ventilation des heures sur les objets de coût et les activités sera plus facile et plus juste.

### **A améliorer**

- ✓ Pouvoir établir un service annuel de chaque enseignant (tenant compte des congés, décharges...).



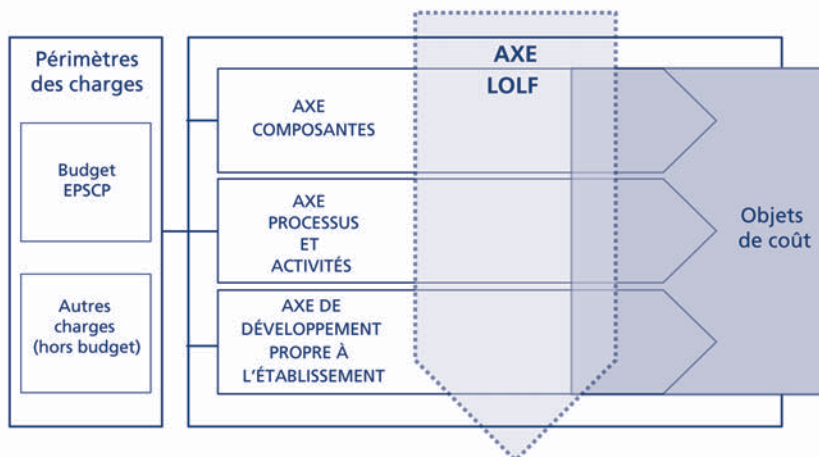
## 2.5 Organisation support : l'ossature analytique

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

### caractéristiques

#### L'ossature analytique peut se définir selon plusieurs axes :

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



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

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

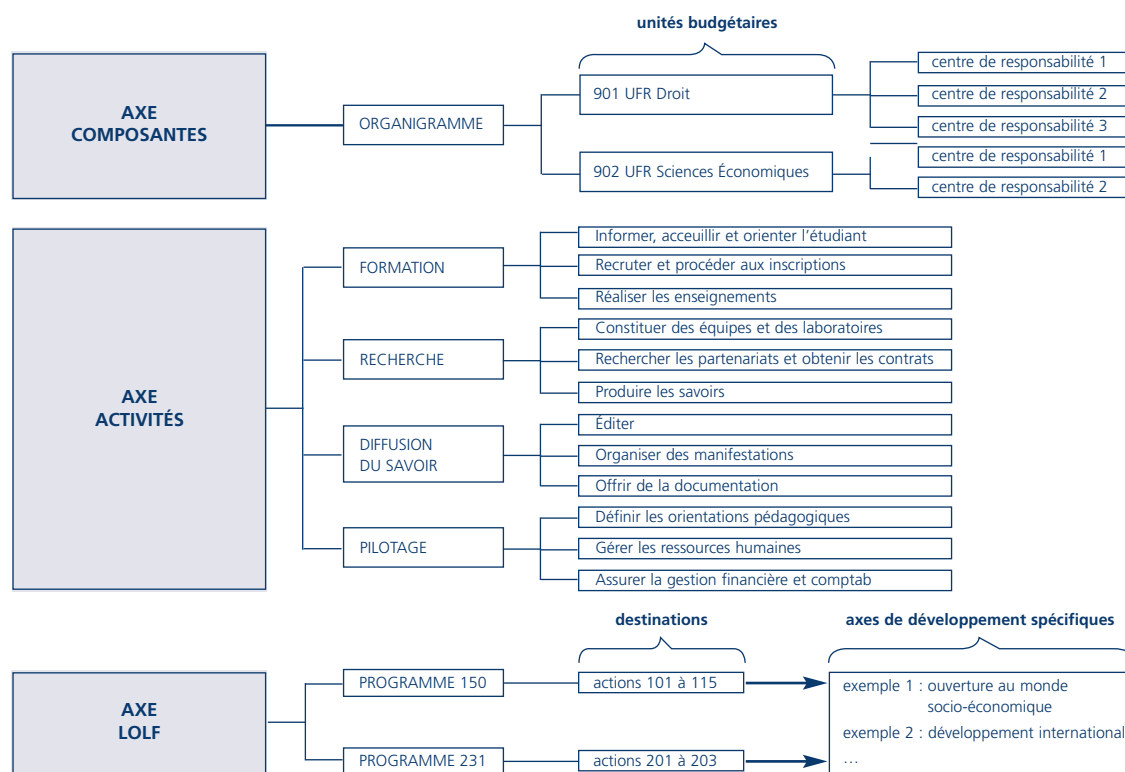
- d'une part, il convient de veiller à ce que l'ossature analytique soit fidèle à la structure de l'établissement concerné ;
- d'autre part, et si l'on souhaite pouvoir disposer d'un minimum de points de comparaison avec d'autres établissements, elle doit comporter un minimum d'homogénéité entre établissements (et donc ne pas épouser toutes les particularités de chacun d'eux) cf. infra 8.2 « Benchmarking des coûts ».

Quel que soit l'axe analytique retenu (composante, processus et activités, LOLF) il est toujours question des missions accomplies par l'établissement.

Néanmoins, le point d'entrée conduisant à mesurer les objets de coûts diffère selon que l'on s'attache :

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

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



Les logiciels dotés d'un module analytique permettent d'alimenter de façon simplifiée plusieurs axes si tel est le choix effectué par l'établissement. En effet, dans le cas d'un EPSCP, la réglementation impose une multi imputation des charges : sur une structure, sur une nature comptable, sur une destination et en comptabilité analytique.

L'outil informatique choisi par l'établissement devra en conséquence permettre cette multi imputation.

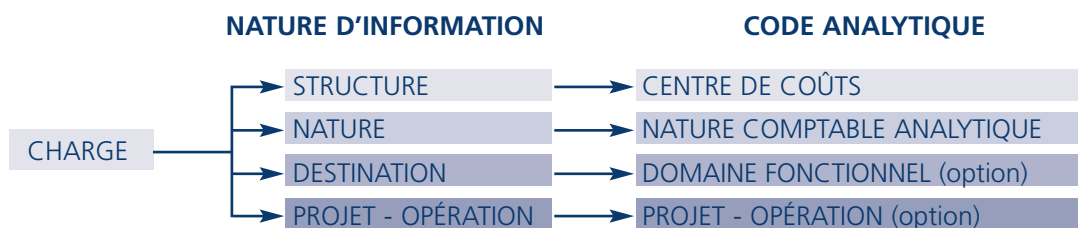


## que faire ?

Par exemple, le logiciel Sifac permet, lors de la saisie d'une dépense, d'alimenter plusieurs zones exploitables en comptabilité analytique.

La validation d'une écriture en comptabilité générale déclenche un enregistrement en comptabilité analytique. Cet enregistrement de type analytique référence obligatoirement et automatiquement une structure analytique (centre de coûts) et une nature comptable analytique. De plus, un enregistrement optionnel (si un tel choix de modélisation est retenu) est effectué sur une destination LOLF (subdivisée) et sur un élément permettant de suivre une opération (projet, contrat, convention).

Une validation dans le logiciel Sifac déclenche donc l'alimentation simultanée de plusieurs « tables » ainsi que l'illustre le schéma suivant :



## pièges à éviter

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

## à retenir

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

## voir

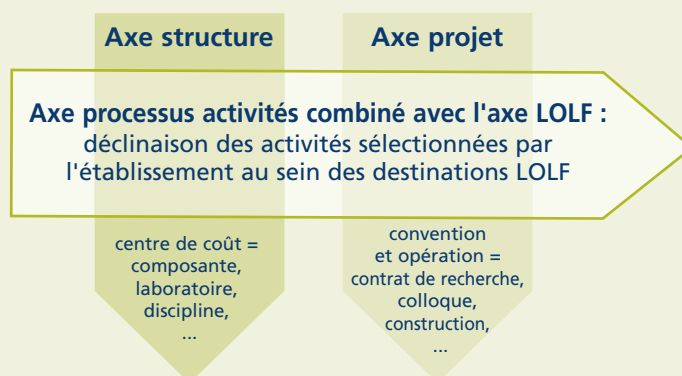
- ✓ **Fiche n° 5** : Les objets de coût et les axes analytiques

## Exemples d'ossatures analytiques

La mise en œuvre du logiciel Sifac est l'occasion pour les établissements engagés dans ce projet de concrétiser la structuration de leur modèle analytique. Les exemples fournis ci-après illustrent la diversité des choix possibles.

### Structuration des modèles analytiques des universités Paris-Diderot – Paris 7 et de Savoie

L'ossature analytique retenue par ces deux établissements (Paris-Diderot est un site pilote de la mise en place du logiciel Sifac et l'université de la Savoie est un site expérimentateur de la mise en place d'une comptabilité analytique) est assez similaire. Schématiquement elle peut être représentée de la façon suivante :

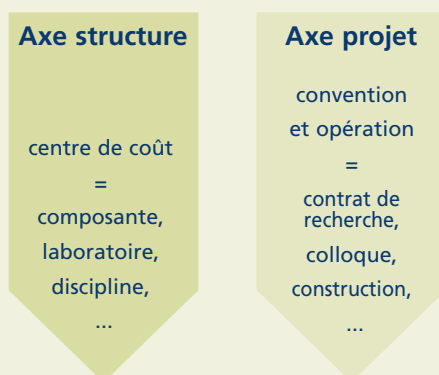


#### Commentaires :

Les universités ont fait le choix de mettre en œuvre la méthode par activités modélisées via une exploitation des destinations de la LOLF. Lors de l'exécution budgétaire les informations analytiques sont saisies (codes structure et activité obligatoires, code projet optionnel).

### Structuration du modèle analytique du Conservatoire National des Arts et Métiers

(site pilote de la mise en place de Sifac)



#### Commentaires :

Le CNAM a fait le choix de mettre en œuvre la méthode des sections homogènes modélisées via les structures. Lors de l'exécution budgétaire les informations analytiques sont saisies (code structure obligatoire, code projet optionnel). L'information relative aux destinations LOLF est saisie mais ne fait pas l'objet d'un traitement analytique.



## 2.6 Les étapes clés pour démarrer

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

### caractéristiques

#### 1 initialisation du projet au sein de l'établissement (environ 1 mois)

- ✓ Organiser une réunion initiale de préparation.
- ✓ Prendre connaissance du contexte de l'établissement.
- ✓ Choisir un référent interne.
- ✓ Prendre connaissance du guide méthodologique de l'Amue.
- ✓ Rédiger le cahier des charges interne au projet.
- ✓ Arrêter la composition des groupes internes de travail.
- ✓ Rédiger une lettre d'information.
- ✓ Communiquer auprès des acteurs et des instances de décision et consultatives.

#### 2 choix du modèle (environ 3 mois)

- ✓ Elaborer et communiquer une liste de données et de documents à collecter.
- ✓ Rédiger une note de synthèse.
- ✓ Fixer le programme définitif du projet.
- ✓ Choisir le modèle avec ou sans « dérivation ».
- ✓ Etablir la liste des objets de coûts à calculer.
- ✓ Définir le périmètre (complet, partiel) des charges et des produits.

#### 3 mise en œuvre de l'expérimentation (environ 6 mois)

##### La préparation

- ✓ Collecter les documents au sein de l'établissement et structurer les bases de données.
- ✓ Fiabiliser, valider et mettre en connexion la base de données.
- ✓ Préparer les feuilles de rattachement de temps (ou, par défaut, définir des standards par catégories de personnel).
- ✓ Analyser le système informatique de gestion et configurer l'application de saisie.
- ✓ Dispenser la formation en interne.

##### Le test

- ✓ Procéder à la première saisie des charges et produits depuis le début de l'année en cours (démarche rétrospective).
- ✓ Produire des résultats intermédiaires.
- ✓ Enregistrer l'ensemble des données disponibles sur l'exercice N-1.
- ✓ Rédiger un document de synthèse sur les coûts calculés.
- ✓ Echanger avec d'autres établissements pour s'assurer de la pertinence des coûts nouveaux.

#### 4 le démarrage (3 mois)

- ✓ Débuter les saisies sur l'exercice N au fil de l'eau.
- ✓ Organiser une ou des réunions d'ajustement.
- ✓ Prévoir la possibilité de redéfinition des objectifs et des objets de coûts.
- ✓ Organiser une réunion pour validation finale des options analytiques avec le groupe de pilotage.

## que faire ?

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

## pièges à éviter

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

## à retenir

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

## voir

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





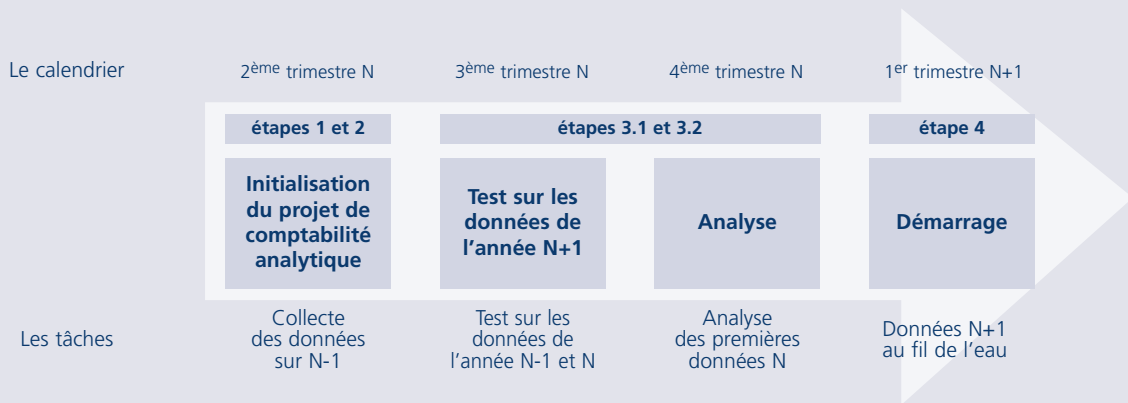
## focus 4

### La mise en œuvre opérationnelle

Afin de prendre la mesure du projet en terme de mobilisation notamment sur le plan humain pour l'établissement ainsi que pour appréhender le projet dans la durée, les éléments suivants sont de nature à éclairer les établissements dans leur démarche.

#### Le calendrier de la mise en œuvre opérationnelle

Dans la proposition schématisée ci-dessous, la phase préalable aux enregistrements comptables s'étale sur 9 mois, un temps pour l'analyse et le cadrage-ajustement est prévue au terme du premier trimestre d'enregistrement effectif des écritures.



#### La structuration de la démarche

Il importe que l'établissement cadre le projet dans lequel il s'engage. Outre le calendrier et la production d'une feuille de route (voir illustration ci-après), la rédaction d'un cahier des charges permet de structurer la démarche. Le cahier des charges du projet est un document qui permet à l'établissement de s'engager concrètement sur les objectifs à atteindre et sur les moyens employés pour y parvenir. L'établissement définit alors les objectifs opérationnels et les options de réponse à ces objectifs.

La proposition suivante peut être formulée comme base de départ. Le détail des rubriques du cahier des charges est indicatif. Il est possible de les ajuster en fonction des « enjeux » et de l'envergure du projet.

Les objectifs de l'établissement
Les axes analytiques et les objets de coûts à calculer
Les acteurs impliqués dans l'expérimentation
Les ressources allouées
La démarche méthodologique
La communication
L'AMO et les livrables

#### ✓ Les objectifs de l'établissement

- la politique de l'établissement et les choix stratégiques ;
- la connaissance des coûts ;
- la tarification ;
- la conformité à la réglementation ;
- la LOLF.

**✓ Les axes analytiques et les objets de coûts à calculer**

- les axes analytiques ;
- les objets de coûts à calculer ;
- le périmètre de charges et de produits.

**✓ Les acteurs impliqués dans l'expérimentation**

- les instances de pilotage et de coordination du projet ;
- le pilote et l'équipe de projet interne ;
- les acteurs associés directement ;
- les acteurs concernés et informés.

**✓ Les ressources allouées**

- le budget temps (en ETP) réservé au projet ;
- l'enveloppe financière et les ressources matérielles (informatique, progiciel, etc.) ;
- les collaborations et la coordination externe (conseil, sous-traitance, déplacements, appui entre services, etc.).

**✓ La démarche méthodologique**

- la sensibilisation (les participants, les attentes, le contenu) ;
- le recensement des informations disponibles et l'analyse de l'existant (études déjà réalisées, tableaux de bord, rapports divers) ;
- les entretiens auprès de personnes ressources ;
- le choix du ou des modèles (activités, sections homogènes, contribution) : les hypothèses a priori ;
- les sources d'information disponibles (comptables et extracomptables) et leur interfaçage (infocentre, requête, ressaisie, etc.) ;
- les modalités d'enregistrement des charges et des produits (au fil de l'eau, a posteriori) et la périodicité d'analyse ;
- les engagements en terme de communication des informations, exploitation, validation et analyse.

**✓ La communication autour du projet**

- l'information des instances ;
- la note d'information et l'intranet ;
- la publication interne des résultats (moment, forme) et la diffusion élargie.

**✓ L'assistance à maîtrise d'ouvrage (AMO) et les livrables**

- Les ateliers de formation-action ;
- Le support assuré par le prestataire ;
- L'accompagnement terrain ;
- La validation et la coordination ;
- Le rapport d'expérimentation.



## illustration 7

### Feuille de route et calendrier

A titre indicatif, la feuille de route, propre à l'expérimentation menée avec les deux établissements volontaires, est insérée ci-dessous.

Une trame de ce type, à adapter par chaque établissement selon son contexte, peut s'avérer particulièrement utile afin de cadrer la démarche.

### Feuille de route et calendrier indicatif

#### 1. L'initialisation du projet au sein de l'établissement

Les actions à entreprendre	Les dates	Les acteurs concernés
Réunion initiale de préparation : prise de contact		
Prise de connaissance du contexte de l'établissement		
Choix d'un référent interne de l'assistance à maîtrise d'ouvrage (si l'établissement fait ce choix)		
Prise de connaissance du guide de l'Amue		
Finalisation du cahier des charges par l'établissement		
Composition des groupes internes de travail et de suivi de l'expérimentation		
Rédaction d'une lettre d'information interne		
Communication aux instances de décision et consultatives et aux acteurs		
Action de formation de sensibilisation		

#### 2. La structuration du modèle

Les actions à entreprendre	Les dates	Les acteurs concernés
Communication d'une liste de documents à collecter		
Constitution des supports pédagogiques et analyse des documents		
Ateliers de structuration-formation : <ul style="list-style-type: none"><li>• la définition de l'ossature analytique (centres d'analyse et activités, axes analytiques) et des calculs de coûts ;</li><li>• la sélection du périmètre de charges ;</li><li>• l'affectation des charges aux objets de coût ;</li><li>• le choix des unités d'œuvre ;</li><li>• les coûts harmonisés et les retraitements de charges ;</li><li>• la sélection des informations à collecter.</li></ul>		
Validation définitive de l'ossature analytique		
Rédaction d'une note de synthèse		
Fixation du programme définitif du projet		

**3.1. La mise en œuvre opérationnelle : la préparation**

Les actions à entreprendre	Les dates	Les acteurs concernés
Collecte des documents au sein de l'établissement et structuration des bases de données		
Configuration de l'application de saisie		
Préparation des feuilles de rattachement de temps ou définition des standards par catégories de personnel		
Ateliers de structuration-formation (suite) : <ul style="list-style-type: none"> <li>• les calculs de coûts par centres d'analyse et par activité ;</li> <li>• l'utilisation des unités d'œuvre et/ou des inducteurs ;</li> <li>• les matrices de déversement des coûts sur les produits et prestations ;</li> <li>• les analyses de rentabilité et d'écart ;</li> <li>• la prise en compte de mesures correctives.</li> </ul>		

**3.2. La mise en œuvre opérationnelle : le test**

Les actions à entreprendre	Les dates	Les acteurs concernés
Première saisie des charges et des produits rétrospectivement depuis le 1 <sup>er</sup> janvier de l'année 2006 (test sur bordereau de mandats)		
Production de résultats intermédiaires		
Groupe de travail interne sur la compréhension et l'utilisation des premières restitutions		
Rédaction d'un document de synthèse sur les différents coûts calculés		

**4. Le démarrage**

Les actions à entreprendre	Les dates	Les acteurs concernés
Lancement de la comptabilité analytique au début de l'exercice avec saisie au fil de l'eau		
Réunion(s) d'ajustement (éventuellement avec l'AMO)		
Redéfinition éventuelle objectifs et objets de coûts		
Réunion de validation final des options avec le groupe de pilotage		



## 2.7 Auditabilité du système de calcul des coûts

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

L'auditabilité d'un système peut se définir comme « l'aptitude à fournir à une autorité compétente la preuve que la conception et le fonctionnement du système et des contrôles internes sont conformes aux exigences<sup>3</sup> ».

Un tel dispositif s'avère très utile dans le cadre de la certification des comptes.

### caractéristiques

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

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

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

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

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

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

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

- la qualité du référentiel (sa compréhension et acceptation par les agents) ;
- la sécurisation et la fiabilité des accès aux données saisies et traitées ;
- la capacité du système à évoluer sans briser toutes les bases méthodologiques sur lesquelles il repose ;
- les pratiques (« est-ce véritablement l'affaire de tous ou seulement de quelqu'un – le contrôleur de gestion ? »).

<sup>3</sup> Dictionnaire des concepts, système d'information de gestion des ressources humaines de la fonction publique de l'État, ministère de budget, des comptes publics et de la fonction publique.

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

Il est de plus nécessaire de s'interroger sur les notions :

- d'autorité compétente en la matière ;
- de contrôle interne ;
- d'exigences.

**L'autorité compétente** « prioritaire » semble être le Conseil d'Administration (et son représentant élu, le Président). Cependant, l'Union européenne (dans le cas des projets PCRD), la tutelle et les corps de contrôle et d'évaluation (compte tenu des formes actuelles de financement public) sont aussi des autorités compétentes qui ont à s'interroger sur la pertinence des règles et à « l'objectivité » des calculs analytiques, notamment en référence à une description préétablie des objectifs, des règles et des dispositions du modèle (au sens large, c'est-à-dire pouvant inclure des calculs en coût complet ou spécifique). L'autorité doit aussi faire valoir ses attentes véritables pour que l'on puisse lui prodiguer « la preuve » que la conception de la méthode retenue, voire des aménagements méthodologiques à prévoir dans le temps, sont bien conformes aux exigences.

Il faut donc en déduire qu'en interne au sein de l'EPSCP, un guide de comptabilité analytique propre à l'établissement ou a minima un feuille de route doit exister pour que le système soit auditable.

**Le contrôle interne** met le doigt sur la nécessité de prévoir en complément au « guide référentiel » un document qui traduise les points à auditer en fonction de facteurs de risque et donc d'un certain degré de criticité du modèle. Il existe dans les guides d'audit de plusieurs corps de contrôle ou d'inspection ministérielle, des « chemins critiques » d'audit qui définissent une chronologie des contrôles à exécuter, sous la forme d'une procédure logique, permettant d'évaluer la régularité, la conformité et l'efficacité des pratiques et des traitements réalisés. Il existe de nombreux points critiques, sans être suspects, pour s'assurer de la « qualité » (au sens procédure de démarche qualité) d'une comptabilité analytique. On peut citer pèle mèle : la précision des imputations analytiques, les modalités de saisie à la source, au fil de l'eau ou a posteriori, le périmètre des objets de coûts, l'intérêt et la nature des retraitements de charge et de produit, la qualité et la stabilité des inducteurs ou clés de répartition, la capacité à détecter les causes des dérives des coûts, la pertinence des commentaires et des décisions à partir des coûts, etc.



## que faire ?

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

## pièges à éviter

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

## à retenir

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

## La notion d'auditabilité

Les démarches d'audit se diffusent depuis quelques années au sein de la fonction publique française. Afin de mieux appréhender cette notion dans un contexte de gestion d'activités d'intérêt général, plusieurs définitions issues d'organismes publics sont proposées ci-dessous.

### 1. Opérateur National de Paye

« Tout système doit permettre le développement et être adapté aux activités d'audit et de contrôle interne, dans l'objectif final d'être conformes aux contraintes réglementaires et comptables... ».

Cela suppose la mise en place de fonctionnalités qui doivent permettre :

- « l'enregistrement de traces d'audit par toutes les opérations de contrôle des entrées, gestion des droits d'accès, de création d'accès, de modification ou de suppression d'un objet... les traces doivent être sauvegardées... » ;
- « la création d'outils pour manipuler les traces (export vers outils bureautiques, recherche multi-critères (simple et compatible avec les besoins des auditeurs) » ;
- « un archivage des fichiers tracés et la récupération des archives ».

Source : *noyau FPE. Référentiel technique – atelier modernisation.gouv.fr*

### 2. Le CIAP (Comité Interministériel d'Audit des Programmes)

« Dans le cadre de l'audit initial du programme, il s'agira donc de vérifier que les conditions de recueil et de traitement des données sont définies et documentées de manière claire et précise et que la nécessité de développer des systèmes de contrôle interne est bien prise en compte ».

Source : *Guide de l'audit des programmes LOLF*

### 3. Direction Générale des Finances Publiques (DGFiP)

« Auditabilité des comptes : peut se définir comme l'ensemble des dispositifs mis en place pour assurer un contrôle fiable des écritures : dispositions réglementaires et techniques, système de traitement informatique, documentation, traçabilité.

S'agissant de la comptabilité de l'État, les dispositifs visent à sécuriser la circulation de l'information et à connaître et apprécier le fonctionnement des procédures. »

Source : *lexique du contrôle interne comptable*

### 4. L'application de l'article 27 de la LOLF : Le rôle du comptable et la comptabilité d'analyse des coûts

Le comptable est : « Chargé de tenir cette comptabilité et de la présenter en fin d'année... il aura à garantir la fiabilité et l'exhaustivité des informations budgétaires et comptables utilisées par l'ordonnateur et le gestionnaire. Il lui faudra aussi s'assurer de la cohérence d'ensemble des informations fournies par les trois comptabilités prévues par la LOLF ».

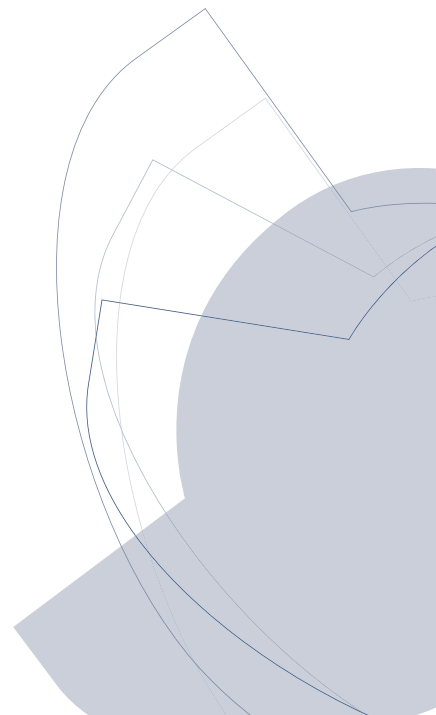
Source : *LOLF du 1<sup>er</sup> août 2001, la CAC et l'application de l'article 27, le rôle du comptable (p. 8), modernisation.gouv.fr*





# 3

## **Choix du modèle et du périmètre comptable**







# Sommaire de la partie 3

## Le choix du modèle et du périmètre comptable

<b>3.1</b>	<b>Les différents modèles adaptés aux EPSCP</b>	69
<b>3.2</b>	<b>Critères de choix d'un modèle</b>	74
<b>3.3</b>	<b>Définition du périmètre des charges et des produits</b>	75
<b>3.4</b>	<b>Recettes, prestations et résultat analytique</b>	78



### 3.1 Les différents modèles adaptés aux EPSCP

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

#### caractéristiques

##### Les modèles en coûts complets

##### La comptabilité analytique en sections homogènes<sup>4</sup>

- ✓ C'est un modèle en **coûts complets** traitant l'**ensemble des charges consommées** par un EPSCP.
- ✓ Il se fonde sur un découpage organique de l'établissement, **préétabli et stable**, en centres d'analyse principaux et auxiliaires.
- ✓ Il s'apparente à un **déversement en cascade** des données de l'exécution budgétaire vers les biens ou services.
- ✓ L'hypothèse majeure consiste à ne retenir qu'**une seule unité d'œuvre** par centre d'analyse censée traduire de manière « homogène » le fonctionnement ou l'activité du centre (cf. infra 5.4).

##### La comptabilité analytique par activités (méthode abc)<sup>5</sup>

- ✓ C'est un modèle en **coût complet** traitant l'**ensemble des ressources** de l'EPSCP.
- ✓ Il se fonde sur un découpage transversal de la structure par processus et par activités, tant opérationnels que supports.
- ✓ Les activités traduisant des « **métiers** » sont placées au centre de ce modèle.
- ✓ Le choix des activités permet l'identification d'inducteurs de coût, indicateurs compréhensibles des agents car traduisant la complexité et la réalité de leurs activités.

##### L'adaptation des modèles « standard »

- ✓ Modèles en **coût complet** traitant l'**ensemble des ressources** de l'EPSCP.
- ✓ Ils s'appuient sur les deux modèles conceptuels dits en « sections homogènes » et « par activités ».
- ✓ Ils reposent sur :
  - la prise en compte de l'affectation des charges (et des produits) sur des structures organiques (emprunt à la méthode en sections homogènes) ;
  - l'affectation simultanée des charges (et des produits) sur des activités (méthode par activités) se fonde sur un découpage transversal de la structure par processus et par activités, tant opérationnels que supports ;
  - voire l'affectation également simultanée sur des objets de coûts (ou de profit) ;
  - ces modèles adaptés répondent à la fois au souhait très affirmé dans les EPSCP de suivre des coûts par éléments de structure et de connaître le coût des missions accomplies. Ces deux objectifs sont rendus possible par les capacités des logiciels de gestion financière.

<sup>4</sup> La comptabilité analytique en sections homogènes : méthode présentée en 5<sup>ème</sup> partie.

<sup>5</sup> La comptabilité analytique par activités (méthode abc - activity based costing -) : méthode présentée dans la 6<sup>ème</sup> partie.



## caractéristiques

### La méthode de l'imputation rationnelle

- ✓ C'est un modèle en coûts complets traitant l'ensemble des charges consommées et permettant de compléter l'analyse des coûts produits via un des modèles en coûts complets (sections homogènes ou par activités).
- ✓ Il se fonde sur la distinction entre charges fixes et charges variables et l'incorporation modulée des charges fixes en fonction des écarts entre activités prévues et constatées.
- ✓ Il permet de s'interroger sur les niveaux d'activité (sur ou sous activité) et sur la capacité à absorber les coûts fixes.

### Les modèles en coûts partiels

### Les calculs de coût spécifiques

Le principe général consiste à ne rattacher au coût des produits ou prestations que les charges jugées pertinentes : charges directes par rapport aux produits ou charges variables. En effet, on considère que les charges indirectes sont fixes et irréversibles par rapport à l'objet de coût concerné.

Les méthodes se fondent sur un rattachement des charges directes (variables puis fixes) à chaque produit, prestation vendue ou subventionnée. Ces charges sont ensuite comparées au niveau de recettes perçues par chaque produit afin de calculer plusieurs indicateurs de « rentabilité » des produits.

#### **La méthode de la contribution**

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

#### **Target costing et benchmarking**

- ✓ Ces méthodes insistent sur la fixation de coûts cibles, avec un objectif fixé en fonction de la comparaison avec des structures similaires. Les résultats permettent d'ajuster les processus à partir de ces standards.
- ✓ Elles supposent la définition des coûts d'objectifs en fonction des composantes essentielles ou plus accessoires.

#### **L'analyse des écarts**

- ✓ Il ne s'agit pas à proprement parler d'une méthode de calcul de coûts mais elle en constitue le prolongement car elle permet de mettre en place un contrôle budgétaire.
- ✓ Elle correspond à une méthode transversale qui explique et valorise un écart de consommation dû à la variation d'activité ainsi que les écarts liés aux prix et/ou à la mobilisation des facteurs (temps de travail, achats, infrastructure).

## que faire ?

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

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

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

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

## pièges à éviter

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

## à retenir

1. Il existe deux modèles principaux de système de comptabilité analytique en coûts complets (sections homogènes et activités) qui diffèrent par l'ossature analytique support (respectivement par centres d'analyse et par activités) ; cf. supra 2.5 « Organisation support : l'ossature analytique ».
2. Des modèles de calcul de coûts spécifiques dont l'utilisation répond à des objectifs d'analyse différents peuvent également être utilisés : amélioration de la préparation budgétaire, évaluation d'un montant de subvention, comparaison de structures, calcul d'un seuil de rentabilité...

## voir

- ✓ **Fiche n° 12** : La comptabilité analytique par activités
- ✓ **Fiche n° 13** : La comptabilité analytique en sections homogènes
- ✓ **Fiche n° 14** : L'analyse des coûts calculés
- ✓ **Fiche n° 15** : L'analyse des écarts et le budget flexible
- ✓ **Fiche n° 16** : La méthode de la contribution
- ✓ **Fiche n° 17** : La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes





## 3.2 Critères de choix d'un modèle

La comptabilité analytique doit être au service d'objectifs définis par la direction de l'établissement. Les modèles possibles de comptabilité analytique sont eux-mêmes plus particulièrement adaptés à certains objectifs. S'il convient bien sûr de rechercher l'adaptation optimale de différents modèles aux caractéristiques propres de l'établissement, certains éléments de contexte, enjeux et critères complémentaires peuvent guider le choix définitif du modèle.

### caractéristiques

Le choix d'un modèle de comptabilité analytique (en sections homogènes, par activités, coûts partiels ou en termes d'analyses d'écart) est fondamental dans la mesure où il détermine les règles et options comptables appliquées pour le calcul des coûts. On peut rappeler ici brièvement quelles sont les grandes caractéristiques de chacun des modèles structurants et usuels de comptabilité analytique, par rapport notamment aux objectifs d'un établissement (évoqués au point 1.1 du présent guide).

Les méthodes	Les caractéristiques essentielles de la méthode : elle...
Sections homogènes	<ul style="list-style-type: none"><li>• est orientée vers des coûts de structures (organiques) ;</li><li>• dégage un coût complet des prestations offertes ;</li><li>• retient des clés comptables et unités d'œuvre de déversement.</li></ul>
Méthode par activités	<ul style="list-style-type: none"><li>• recherche le coût des activités dans les processus ;</li><li>• se fonde sur la logique d'inducteur, déterminant de la ressource ;</li><li>• permet de s'interroger sur les charges de structures indirectes.</li></ul>
Coûts spécifiques	<ul style="list-style-type: none"><li>• s'appuient sur la différence entre coût fixe et coût variable ;</li><li>• évaluent la contribution du produit au chiffre d'affaires, le rendement des coûts et la rentabilité d'une prestation ;</li><li>• permettent d'estimer l'intérêt de pousser ou de freiner l'offre d'une prestation.</li></ul>
Analyse des écarts	<ul style="list-style-type: none"><li>• met en relief les coûts constatés avec les coûts prévisionnels (pré établis) ;</li><li>• fait le lien entre coûts, activité et quantités de moyens incorporés ;</li><li>• détecte les bons et les mauvais écarts (économie ou perte).</li></ul>

Certains éléments de contexte et enjeux propres à l'EPSCP (issus par exemple d'un audit ou d'un état des lieux interne) sont de nature à éclairer le choix, en partant du postulat que leur prise en compte oriente naturellement vers l'un ou l'autre des modèles.

Éléments de contexte, spécificités de l'EPSCP, enjeux	Méthode à privilégier				Commentaires concernant les modèles les plus adaptés a priori
	Sections homogènes	Méthode par activités	Coûts spécifiques	Analyse d'écarts	
<b>Politique, stratégiques et organisationnels</b>					
Répondre aux objectifs de l'établissement en adaptant au mieux et rapidement les structures					<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ S'il s'agit de hiérarchiser les activités de la plus "cœur de métier" jusqu'à la plus "support", le modèle par activités est sans conteste le plus pertinent. Il éclaire les agents sur leurs métiers, et est plus aisément compréhensible par des non experts.</li> <li>✓ La communication externe s'appuie plus facilement sur les résultats des coûts complets chargés issus du modèle en sections homogènes.</li> </ul>
Logique forte de communication de l'équipe de direction					
Choix politique et/ou stratégique d'externalisation avec un recentrage sur le métier et le cœur de mission					
Recherche de partenariat					
<b>Disciplinaire et socio-organisationnel</b>					
Un EPSCP aux composantes, diplômes et domaines de recherche très diversifiés					<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Si l'établissement est plutôt mono disciplinaire, la comptabilité par activités permettra d'expliquer comment se créent les coûts.</li> <li>✓ En revanche, s'il existe de nombreuses composantes, les sections homogènes permettront de ventiler au prorata d'unités d'œuvre les charges sur un nombre illimité d'objets de coût.</li> <li>✓ Les modèles par activités et en coûts spécifiques (interrogeant directement le périmètre d'intervention de l'agent) sont plus compréhensibles par le personnel.</li> </ul>
Une structure de taille modeste relativement mono disciplinaire					
Capacité historique à évoluer et à accepter les changements					
Tentatives antérieures non couronnées de succès					
Réticence vis-à-vis de la valorisation quantitative et comptable des coûts					
<b>Economico - financiers</b>					
Des coûts de structure à maîtriser : rationalisation des achats et de la logistique					<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ L'approche budgétaire (prévision, réalisation, reprogrammation) se satisfait de la mise en œuvre d'analyses d'écart à partir de coûts analytiques.</li> <li>✓ La rationalisation des processus supports invite plutôt à retenir une comptabilité par activités traitant des charges de structures (nature, pertinence) tant par nature que par montant.</li> <li>✓ Une tarification publique repose le plus souvent sur la couverture des coûts directs et indirects complets comme le propose le modèle des sections homogènes.</li> </ul>
Adaptation d'une tarification sur la base des coûts					
Souci de valorisation et de recherche de financement					
Optimisation du processus comptable et budgétaire					
<b>Système d'information et ressources</b>					
Existence d'un PGI et d'un système structuré et intégré d'informatique de gestion					<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Un PGI permet de retenir l'un ou l'autre des modèles. C'est en fonction des objectifs, des possibilités de traitement des informations que la direction retiendra telle ou telle méthode.</li> <li>✓ La méthode par activités et les coûts spécifiques nécessitent une saisie au fil de l'eau et assez largement décentralisée (engagements et bons de commande) pour ne pas réinterpréter a posteriori l'affectation de la charge.</li> </ul>
Utilisation d'outil bureautique, d'applications spécifiques et recours à un infocentre					
Alimentation et retraitement a posteriori de charges					
Capacité à décentraliser la saisie de données					
Forte centralisation de la gestion budgétaire et comptable					



## que faire ?

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

## pièges à éviter

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

## à retenir

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

## voir

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

### 3.3 Définition du périmètre des charges et des produits

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

#### caractéristiques

##### Charges et produits incorporables

- ✓ Il s'agit des opérations enregistrées dans la section de fonctionnement c'est-à-dire des charges et des produits qui ont vocation à être consommées dans l'exercice et / ou à maintenir les éléments d'actif dans un état normal d'utilisation. Sont donc concernés, les sommes enregistrées sur les comptes de la classe 6 et 7.
- ✓ Les biens immobiliers corporels ou incorporels sont pour leur part pris en compte par le biais des dotations aux amortissements et aux provisions.
- ✓ Les produits « **déductibles** » doivent être isolés de l'ensemble des produits pour être déduits ultérieurement des charges (ex : remboursement CNASEA de charges de salariés pour des emplois aidés).

##### Charges et produits non incorporables

- ✓ Ces charges et produits ne font pas sens en comptabilité analytique parce qu'ils présentent un caractère exceptionnel ou sans rapport avec l'exploitation normale et doivent donc être exclus du calcul analytique. Ce choix relève de la compétence de l'établissement.
- ✓ En conséquence ces charges et produits budgétaires n'ont pas à être incorporés puisque, d'une part, ils ne traduisent pas une consommation de ressources (ou un apport de moyens) par un objet de coût ou une source de revenu et, d'autre part, ne présentent pas un caractère pérenne.
- ✓ Pour les EPSCP, on peut, à titre d'exemple, considérer que les charges financières, les charges exceptionnelles ainsi que les prestations internes sont non incorporables. Pour ce qui concerne les produits, on peut citer les produits exceptionnels, éventuellement les produits financiers et les reprises sur amortissements et provisions.

##### Charges et produits supplétifs

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



## caractéristiques

### Définition du périmètre en fonction des objets de coût

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

### La prise en compte de la temporalité

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

## que faire ?

- ✓ La sélection des charges (et produits) incorporables, non incorporables, supplétives, impose un travail collégial avec les responsables de la gestion budgétaire de l'établissement.
- ✓ On développera une analyse pluriannuelle et on s'assurera du non rattachement de la charge à un objet de coût particulier pour les charges non incorporables (raisonnement similaire pour un produit).
- ✓ Le réalisme prime en ce qui concerne les charges supplétives (ou produits supplétifs). Il s'agit de recenser avec exactitude des charges inscrites sur d'autres budgets et de valoriser sur la base de critères objectifs et justifiables des charges non inscrites budgétairement (mise à disposition de locaux sur la base d'un loyer réel, valorisation financière du temps d'agents bénévoles...).

Le calcul analytique peut être réalisé avec et sans ces retraitements. Il est nécessaire de distinguer le coût budgétaire apparent de l'activité, du volume et du montant des ressources qu'elle a réellement consommées. L'outil informatique de tenue de la comptabilité analytique doit permettre d'identifier ces retraitements (origine, montants, traitement effectué).

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

- repérer, au sein du budget, les charges non incorporables et les exclure ;
- lister les charges supplétives ;
- éventuellement, retraiter certaines charges. Par exemple, intégrer le coût moyen des maîtres de conférence (cf. infra 4.1 « Retraitements de charges ») ;
- soustraire les produits déductibles des charges concernées.

## que faire ?

Pour une analyse en coûts partiels :

- recenser les charges directes par rapport aux objets de coûts choisis ;
- préparer et évaluer les charges indirectes et les calculer.

Dans tous les cas :

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

## pièges à éviter

- ✓ Conserver in extenso le budget sans chercher à comprendre et à identifier les ressources réellement incorporées et consommées dans les processus.
- ✓ Accepter des approximations dans le retraitement des charges pour rendre moins complexes les calculs.
- ✓ Sous ou sur valoriser les charges ou les produits supplétifs.
- ✓ Ne pas affecter des charges financières et/ou exceptionnelles correspondant à la mauvaise gestion d'un service (intérêt moratoire, honoraire lié à un contentieux particulier).
- ✓ Oublier de « conserver » les charges et produits non incorporés dans des comptes d'attente ou de retraitement.

## à retenir

1. Le périmètre des charges consiste à sélectionner l'ensemble des charges (brutes ou calculées) qui vont concourir, sur un plan analytique, à la formation des coûts. Le même raisonnement doit être suivi s'agissant des produits. La différence des deux permet de déterminer le résultat analytique.
2. Le périmètre des charges et des produits de la comptabilité analytique diffère de celui de la comptabilité générale (écarts d'incorporation).
3. La définition du périmètre des charges est plus problématique dans une analyse en coûts partiels.
4. Prendre en compte les charges supplétives (et les produits supplétifs) lorsqu'elles sont pleinement justifiées et réalistes au regard de l'activité de l'EPSCP.
5. Retraiter systématiquement les données budgétaires à partir du critère d'incorporation de la charge dans la production des biens et services.
6. Conserver un calcul sans retraitement pour comparer in fine les différences de valorisation des coûts après prise en compte des charges supplétives de l'EPSCP.

## voir

- ✓ **Fiche n° 6** : La définition d'un périmètre de charges
- ✓ **Fiche n° 7** : La définition des prix et d'un périmètre de recettes
- ✓ **Fiche n° 11** : Les modalités de retraitement des charges



## 3.4 Recettes, prestations et résultat analytique

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

Globalement, le résultat analytique doit, après prise en compte des retraitements effectués, être identique au résultat comptable de l'exercice.

### caractéristiques

L'un des objectifs de la comptabilité analytique dans le secteur public, nous l'avons vu (cf. 3.1 « Les différents modèles adaptés aux EPSCP »), est d'envisager la « rentabilité » différentielle de prestations offertes, ou plus simplement, de s'assurer de l'équilibre budgétaire entre l'ensemble des moyens à disposition et les charges consacrées à une activité<sup>6</sup>.

Cet exercice est également tentant dans le cas des EPSCP et ceci quel que soit le modèle de comptabilité analytique retenu.

Ainsi, la prise en compte des recettes et leur affectation à des centres d'analyse, activités, niveaux, ou tout autre objet de coût, peut, par exemple, permettre :

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

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

Le calcul d'équilibre analytique entre les charges budgétaires ventilées et les ressources « affectées » n'est donc pas impossible, même s'il demande beaucoup de prudence et d'explication en interne. Il faut en effet garder à l'esprit qu'une activité « non rentable » peut être totalement justifiée au regard :

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

<sup>6</sup> Voir également à ce sujet la fiche 7 du recueil des fiches techniques et méthodologiques.

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

L'intégration des recettes nécessite de prendre en compte leur diversité pour procéder au calcul analytique. Il convient donc :

- de mener une analyse de la structure des produits de l'établissement (notamment pour chaque nature, analyse du poids, de l'origine, de l'objet, de la destination en terme de structure analytique) ;
- de procéder au retraitement des produits : incorporables et non incorporables ;
- d'intégrer les produits supplétifs éventuels.

Cette analyse doit permettre :

- de maximiser l'affectation directe des produits aux objets de coûts (fléchage) dans une optique de calcul de résultat (service, produit, prestation standard...) ;
- de dégager les produits sur lesquels il existe une marge de manœuvre ;
- de définir les recettes et la tarification à partir des charges constatées et réelles (exigence de la concurrence).

Selon le ou les niveaux d'analyse retenus (objets de coûts, centre d'analyse, activité...), il est possible d'élaborer des comptes d'exploitation analytique. Les finalités et intérêts de ce type de calcul sont multiples :

- analyser un objet analytique grâce à l'association des produits et charges correspondant ;
- identifier les types de charge dont les charges indirectes (maîtrisable ou non par le responsable) ;
- repérer les efforts volontaires ou non de subventionnement croisés ;
- définir des prix de cession interne (cf. infra 4.2 « Retraitements de produits ») ;
- s'interroger sur le maintien de diplôme, formation, programme, activité, ... structurellement déficitaire.

## que faire ?

**La méthode consiste donc à :**

1. Calculer les coûts inhérents à chaque centre d'analyse auxiliaire et principal, ou à chaque activité incluse dans un processus.
2. Affecter les recettes directes, objectives et identifiables, à chaque entité :
  - droit d'inscription des étudiants ;
  - recettes et produits propres ;
  - taxe d'apprentissage ;
  - dons ;
  - subventions directes ;
  - recettes liées aux contrats de recherche.
3. Privilégier l'affectation directe, au détriment d'une répartition en % des recettes autres que les subventions.
4. Calculer le ratio d'écart entre les coûts et les recettes directes.
5. Ventiler en complément, et si nécessaire, la subvention.





## que faire ?

### 6. Analyser les soldes observés en prenant soin :

- de les croiser avec les critères d'activité retenus (nombre d'étudiants inscrits, diplômes obtenus, publications...);
- de prendre en compte le poids relatif des dépenses de personnels d'État (enseignement / chercheur et IATOSS).

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

Centre d'analyse principal "Droit"		Centre d'analyse principal "Sciences fondamentales"		Centre d'analyse principal "IUT B"	
COUTS	RECETTES	COUTS	RECETTES	COUTS	RECETTES
13 441 k€	Recettes propres (25%)	32 974 k€	Recettes propres (12%)	5 464 k€	Recettes propres (3%)
	Subvention (part consommée)		Subvention (part consommée)		Subvention (consommée en totalité)
solde A (positif)	Subvention (part non consommée)				solde B (négatif)
CAP en "excédent"		CAP en "équilibre"		CAP en "déficit"	

coût moyen par étudiant		
CAP "Droit"	CAP "Sciences fondamentales"	CAP "IUT B"
3 938 €	10 376 €	10 632 €

solde A = solde B
-------------------

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

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

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

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

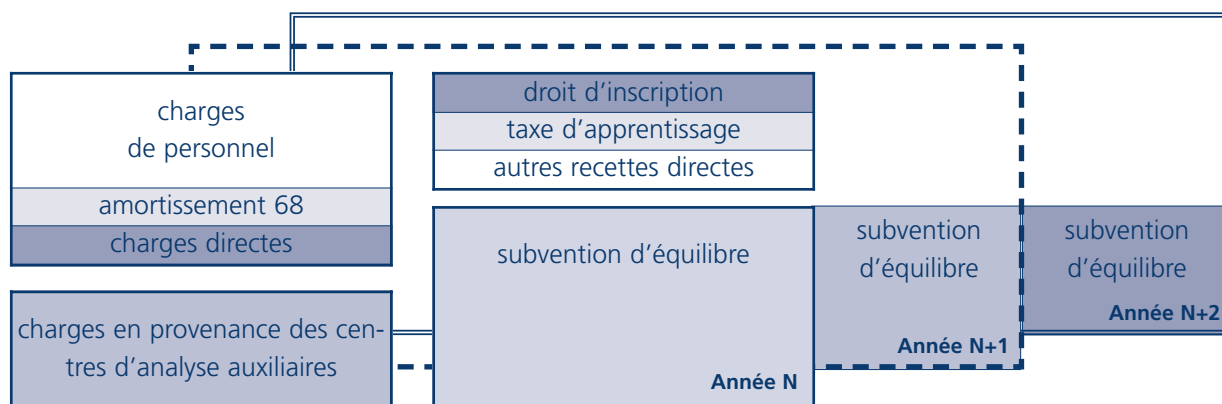
à l'aide de la formule suivante qui consiste à soustraire du montant de l'investissement initial la somme, sur la durée du projet (depuis son démarrage : t = 1 jusqu'à son terme t = n pour le nombre d'années), des recettes propres annuelles diminuées des coûts annuels constatés<sup>7</sup> :

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

I : investissement initial (ensemble des ressources allouées)  
 R<sub>t</sub> : recette propre annuelle  
 C<sub>t</sub> : coûts constatés dans l'année  
 n : délai de retour sur investissement potentiel

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

Cette approche peut être retenue par exemple pour la création d'un diplôme de niveau Master 2.



Un tel schéma appelle les commentaires suivants :

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

<sup>7</sup> Un coefficient d'actualisation peut être appliqué pour affiner le modèle et ajuster les coûts dans le temps.



## pièges à éviter

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

## à retenir

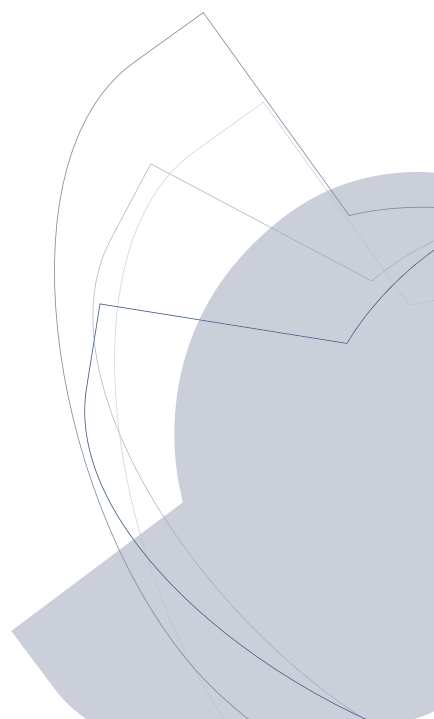
1. Mettre en place un système d'information fiable permettant d'« individualiser » les recettes par composantes, niveaux et/ou activités, en un mot adapter les modalités d'enregistrement (saisie et codification) des recettes à la nomenclature analytique des objets de coûts.
2. Distinguer expressément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

## voir

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

# 4

## **Éléments communs aux méthodes**







# Sommaire de la partie 4

Le calcul des coûts :  
les éléments communs aux méthodes

<b>4.1. Retraitements de charges</b>	87
<b>4.2 Retraitements de produits</b>	89
<b>4.3 Modalités de saisie</b>	93



## 4.1 Retraitements de charges

Dans la mesure où la finalité du calcul des coûts est notamment de fournir des informations utiles pour le pilotage, il importe de mesurer avec le plus de sincérité possible la réalisation des opérations. Quel que soit le modèle analytique retenu, il peut être utile de retraiter un certain nombre de charges afin soit :

- de préciser le périmètre des charges à incorporer, c'est le cas des charges supplétives ou non incorporables par exemple (voir supra 3.3 « Définition du périmètre des charges et des produits ») ;
- de « corriger » les montants enregistrés pour assurer une imputation réaliste et « parlante » des charges sur les objets de coûts, c'est le cas des charges ventilées à l'aide de clés de répartition ou des coûts harmonisés.

Les retraitements concernent tout particulièrement les charges de personnel, d'amortissement et de structure.

### caractéristiques

#### Prendre en compte les écarts d'incorporation

- ✓ Les **écarts d'incorporation** concernent les différences entre le périmètre des charges et produits de la comptabilité générale et celui de la comptabilité analytique ainsi que les charges non incorporables.
- ✓ **Charge supplétive** : outre la décision de retenir telle ou telle charge, se pose la question de sa valorisation ce qui suppose de posséder les éléments suffisants pour cette détermination. A priori, les charges de personnel titulaires constituent un secteur dans lequel les établissements disposent des moyens de connaître le coût réel des personnels concernés. Qui plus est, la loi LRU prévoit le transfert des emplois des personnels titulaires et de la masse salariale correspondante. La question restera cependant d'actualité pour les mises à disposition de locaux (quel coût retenir : la valeur des bâtiments, le coût du loyer, un « prix » d'utilisation horaire ?) ou les moyens alloués dans le cadre d'une unité mixte de recherche. Le même type de question doit être posé pour le cas des recours à des étudiants « non rémunérés ».
- ✓ **Charge non incorporable** : un travail spécifique d'identification doit être mené par chaque établissement.

#### Procéder à l'harmonisation de certaines charges

- ✓ L'harmonisation des charges est une technique destinée à répondre à une double logique :
  - faire supporter à un objet de coût une charge recalculée pour tenir compte de l'incapacité du décideur d'influer sur la charge constatée (exemple : un directeur d'UFR ne maîtrise pas les niveaux de salaires tenant compte de l'ancienneté des agents) ;
  - éviter les variations intempestives de coûts incorporés liées à des phénomènes d'entrée / sortie non maîtrisables et/ou exogènes (exemple : un agent partant à un salaire de 50 K€ remplacé par un agent à 25 K€ pour un même statut mais à des échelons différents).
- ✓ Il s'agit de définir un **coût « harmonisé »** (ou standard) qui sera appliqué à l'ensemble des objets de coûts concernés (exemples : coût d'une catégorie de personnel, coût d'un m<sup>2</sup>).
- ✓ Les domaines concernés sont variés : charges de personnel, coût de fonctionnement administratif environné ; coût des surfaces utilisées, rénovées et entretenues ; coût des consommations de fluides et d'énergie.

#### Déterminer des clés de répartition

- ✓ **Les charges dites « indirectes »** doivent faire l'objet d'un retraitement via des clés de répartition pour être affectées sur un objet de coût.
- ✓ Par opposition une **charge directe** présente les caractéristiques suivantes :
  - elle s'analyse comme directe par rapport à un ou plusieurs objets de coûts identifiés ;
  - elle disparaît si un objet de coût disparaît ;
  - elle ne nécessite aucune clef de ventilation initiale pour être identifiée.





## que faire ?

- ✓ Le retraitement des charges nécessite un travail amont de réflexion : identification des charges, détermination de standard, recherche des clés de répartition pertinentes.
- ✓ Une analyse pluriannuelle permet de s'assurer de la « fiabilité » en terme de représentativité du contenu (nature et périmètre des charges concernées) et des modalités (pertinence des calculs effectués, représentativité des critères de répartition) du retraitement retenu.
- ✓ Une base de données est souvent nécessaire pour stocker les données utiles aux retraitements : harmonisation ou clés de répartition.
- ✓ Le calcul analytique peut être réalisé avec et sans ces retraitements. Il est nécessaire de distinguer le coût budgétaire apparent de l'activité, du volume et du montant des ressources qu'elle a réellement consommées.
- ✓ Les données « brutes » (avant traitement) et retraitées doivent être conservées à la fois pour alimenter l'analyse de gestion, effectuer des comparaisons mais aussi pour permettre l'auditabilité du système.

## pièges à éviter

- ✓ Retraiter et harmoniser trop de charges.
- ✓ Confondre harmonisation et modalités de ventilation (par exemple, le calcul du coût moyen d'un professeur, maître de conférence, professeur agrégé est différent du % de répartition par objet de coûts).
- ✓ Ne pas affecter directement des charges de personnel concernant des agents qui, sans ambiguïté ne peuvent être rattachés qu'à un seul objet de coût (absence de polyvalence, nombres insuffisants pour les catégories d'emploi, etc.).
- ✓ Non disponibilité et mauvaise qualité des données sources faussant ou interdisant le calcul.
- ✓ Absence de volonté des responsables de structure de rechercher la transparence et le réalisme des calculs de coûts.
- ✓ Conserver ces ratios d'année en année (variation des dénominateurs).
- ✓ Ventiler les agents par emploi budgétaire et non par ETPT annuel.

## à retenir

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

## voir

- ✓ **Fiche n° 11** : Les modalités de retraitement des charges

## 4.2 Retraitements de produits

Un raisonnement similaire à celui tenu en matière de charges s'applique pour ce qui concerne les produits. Quel que soit le modèle analytique retenu, il faut s'interroger sur le retraitement de certains produits afin d'en préciser le périmètre à incorporer dans le calcul. C'est le cas des produits supplétifs ou non incorporables par exemple (voir supra 3.3 « Définition du périmètre des charges et des produits »). La démarche décrite pour les charges peut parfaitement s'appliquer au traitement des produits.

Il reste cependant deux questions essentielles en matière de produits :

- la question des échanges internes à un établissement pour lesquels une prise en compte spécifique dans le cadre d'une comptabilité analytique peut être nécessaire ;
- la question du mode d'entrée en possession ou de financement de certains biens et équipements et leur prise en compte dans le calcul analytique.

### caractéristiques

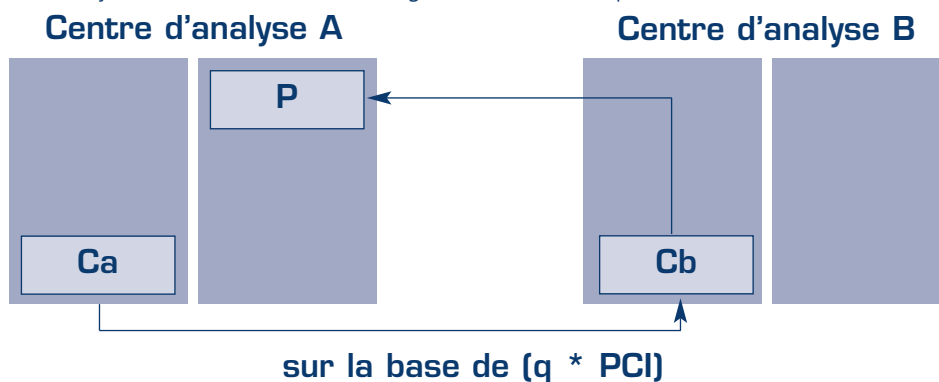
#### Les échanges internes

Un prix de cession interne (PCI) correspond à la valeur des échanges croisés de prestations de services ou de biens entre deux ou plusieurs centres d'analyse ou objets de coûts. Le PCI permet de déterminer le montant de ce qui est dénommé « prestations internes » dans la gestion financière des établissements.

Il s'agit de retranscrire dans l'établissement l'acquisition d'un bien ou d'un service dans des conditions similaires à ce qui peut exister sur le marché en valorisant les échanges. L'intérêt de déterminer des PCI est triple :

- il s'agit tout d'abord de rechercher un équilibre de gestion pour l'entité « vendeuse » en valorisant les produits fictifs générés ;
- il s'agit d'autre part d'estimer la surcapacité de production (ou sous capacité) par le rapprochement de l'ensemble des demandes des services acheteurs de la capacité de production prévisionnelle du vendeur ;
- il s'agit enfin de comparer la valeur de la production offerte en interne au champ concurrentiel public ou privé (externalisation envisageable).

Le schéma ci-dessous synthétise le circuit des échanges sur la base des prix de cession internes.



- ✓ Ca = charges supportées par le centre d'analyse A pour permettre le fonctionnement du centre d'analyse B et lui offrir la quantité q de prestation demandée.
- ✓ P = Cb. Cb est une charge pour le centre d'analyse B, valorisée en produit par le centre d'analyse A.
- ✓ P peut être :
  - > Ca : le centre d'analyse A dégage alors une marge ;
  - < Ca : le centre d'analyse A vend à perte (PCI inférieur au coût de revient) ;
  - Sans rapport avec Ca : le prix correspond au prix du « marché » (externe).



## caractéristiques

### Les modalités d'entrée en possession d'un bien ou d'un équipement

Se pose également la gestion de la cohérence des traitements analytiques avec les règles d'imputation et de gestion budgétaires et en particulier les questions de :

- la neutralisation de l'amortissement dans certains cas particuliers ;
- la prise en compte des subventions d'investissement dans le calcul analytique.

Tout d'abord, il convient de préciser que ces deux problématiques imposent de retraiter des produits inscrits à la première section du budget d'un EPSCP et ne modifient en rien les règles de prise en compte des amortissements en comptabilité analytique. En effet, tous les biens, immobilisations, équipements amortissables inscrits au bilan de l'EPSCP, qu'il en soit propriétaire ou non, et qui concourent à la réalisation des activités, décomptent des amortissements inscrits au débit du compte 68 et sont intégrés de ce fait en comptabilité analytique. Ces montants sont affectés aux différents objets de coûts (sections, activités...) qui consomment et utilisent les immobilisations, avec ou sans clés de répartition.

#### **a) Les biens remis en dotation ou en affectation : la neutralisation de l'amortissement<sup>8</sup>**

Cependant, pour certains biens inscrits au bilan de l'EPSCP et mis à disposition par l'État ou une collectivité territoriale, l'établissement ne supporte pas la charge de renouvellement. Il existe donc une procédure de neutralisation de l'amortissement au niveau de la première section du budget qui se traduit budgétairement par la constatation d'un produit exceptionnel en première section (crédit du compte 776). L'impact de l'amortissement sur le résultat de l'exercice est donc neutralisé. Autrement, il faudrait dégager une recette pour couvrir la dépréciation de l'élément d'actif concerné.

En comptabilité analytique on peut considérer que :

- le montant des amortissements pour des biens dont l'établissement n'est pas propriétaire doit être incorporé car c'est le seul moyen de connaître le coût réel et complet de production ;
- l'EPSCP doit affecter sans ambiguïté ces amortissements spécifiques aux objets de coûts concernés ;
- les recettes exceptionnelles sont à intégrer au niveau du résultat analytique global de la structure et / ou à imputer si cela est possible au niveau d'un compte d'exploitation analytique (UFR, laboratoire, service) ;
- la recette "exceptionnelle" imputée à un objet de coût doit correspondre à la part de l'amortissement du bien qu'il utilise (dont l'établissement n'est pas propriétaire) ;
- cette incorporation doit être opérée avant le calcul des coûts finaux des prestations et considérée comme une forme de "subvention" externe allouée à un produit. En tout état de cause, si l'EPSCP devait acquérir le bien mis gracieusement à sa disposition, il lui faudrait bien augmenter ses recettes propres.

<sup>8</sup> Il convient de noter que le décret n°2008-1248 du 1<sup>er</sup> décembre 2008 prévoit désormais un seul régime, celui des biens mis à la disposition des établissements publics par l'État.

**b) Les subventions d'investissement**

Ce cas est analogue à ce qui vient d'être évoqué pour ce qui concerne la mécanique de neutralisation de l'amortissement. L'établissement perçoit des subventions pour acquérir des immobilisations utilisées par les différents « objets de coûts ». La subvention comptabilisée en capitaux propres (compte 13) est amortie au même rythme que le ou les biens qu'elle a permis de financer. La neutralisation de la charge correspondante s'effectue par le constat d'un produit sur le compte 777. Comme dans le cas de figure précédent, le montant des amortissements imputés n'est en rien impacté ou modifié par le retraitement de la subvention qui a servi à financer les immobilisations.

Dans tous les cas, le calcul analytique impose que :

- le produit annuel intégré en comptabilité analytique corresponde au montant, en tout ou partie (dans le cas d'un financement partiel), des amortissements incorporés. Pour ce faire, il suffit de se référer au montant de la reprise de subvention d'investissement ;
- les produits affectés annuellement dans les comptes analytiques soient en stricte correspondance avec les coûts d'amortissement qu'ils compensent (compte 777) ;
- ces produits sont pris en compte et isolés dans le résultat analytique global ou dans les comptes d'exploitation analytique.

**que faire ?**

- ✓ Définir la logique recherchée en matière de prestations internes : favoriser une politique d'approvisionnement interne, rechercher le moindre coût, se comparer au prix du marché.
- ✓ Intégrer les charges et les produits correspondant dans une logique analytique par objet de coût mais les identifier afin de les retraiter (neutralisation) pour le calcul du résultat analytique de l'établissement.
- ✓ Disposer d'un inventaire ou l'alimenter avec les informations portant sur le mode d'entrée en possession des biens et l'origine de leur financement.

**pièges à éviter**

- ✓ Retenir dans le champ des prestations internes des opérations qui n'en constituent pas (exemple : ventilations de charges de type électricité, téléphone...).
- ✓ Ne pas fixer d'objectifs de gestion aux services offrant des prestations internes.
- ✓ Ne pas avoir mené une analyse du périmètre des produits et exclure les produits exceptionnels en tant que tels sans tenir compte du lien avec des opérations d'amortissement.



## à retenir

1. Un des objectifs de la comptabilité analytique peut être de suivre les modalités d'approvisionnement et de les valoriser.
2. Le système de détermination des prix de cession internes découlent de choix politique de gestion.
3. L'élaboration de comptes d'exploitation analytique nécessite la prise en compte des données relatives à l'origine des biens et à leur financement.

## voir

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

## 4.3 Modalités de saisie

L'alimentation de la comptabilité analytique doit être réalisée, le plus possible, 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.

### caractéristiques

Trois axes de réflexion et de modélisation doivent être pris en compte pour ce sujet :

- la codification budgétaire et la codification analytique (LOLF, activité, objets de coûts) en charge et produit, doivent être mises en cohérence afin de limiter les retraitements. Par ailleurs, les charges supplétives et non incorporables doivent pouvoir être identifiées donc faire l'objet si nécessaire d'une codification particulière ;
- la juxtaposition de données destinées à alimenter le système analytique (clés de répartition, inducteurs, coûts harmonisés, etc.) nécessite de disposer d'une base de stockage des données (sauf à supposer que des établissements disposeraient d'un système d'information dont les données seraient totalement interopérables pour les besoins de calculs analytiques) ;
- la temporalité de la saisie des données doit être précisée certaines charges pouvant faire éventuellement l'objet d'un traitement différé.

Il convient de privilégier la saisie analytique au moment de l'enregistrement de la charge (ou de son engagement) 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 imputation analytique qui pourra, a posteriori, être modifiée (en cas d'erreur manifeste) par le service financier ou analytique. La « base de données » analytique est donc alimentée au même rythme que la gestion comptable et budgétaire. Sur ce sujet, il convient de se référer aux détails fournis quant au logiciel Sifac et aux modalités d'enregistrement des écritures analytiques (cf. supra 2.4 « Les systèmes d'information à mobiliser »).

Plus délicate est l'intégration des données quantitatives traduisant la répartition des effectifs ou la gestion des activités qui ne peut être faite en général qu'a posteriori, une fois que l'on connaît les temps réels d'activité. 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). On peut aussi travailler à partir des coûts préétablis (coût moyen du m<sup>2</sup>, coût moyen par catégorie d'agents) et les utiliser pour ventiler en continu les charges constatées. On corrigera les écarts en cours d'exercice.

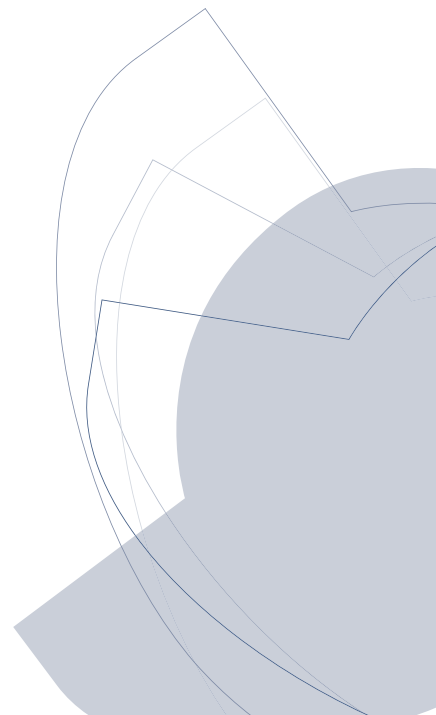
L'exploitation des analyses de résultats issus de la comptabilité analytique doit permettre aux responsables de prendre, si nécessaire, les mesures correctives utiles. Pour ce faire, on peut indiquer que les informations suivantes doivent être saisies :

- au fil de l'eau pour les achats et services extérieurs (du 01/01/N au 31/12/N) ;
- au fil de l'eau pour les salaires sur budget propre (soit l'ensemble des salaires à terme) ;
- intégrées mensuellement pour les salaires État (système unique à terme) ;
- a priori ou a posteriori pour les amortissements ;
- au fil de l'eau pour les produits ;
- ponctuellement pour les subventions et les droits d'inscription.



# 5

## **Méthode des sections homogènes**









# Sommaire de la partie 5

## La mécanique analytique des sections homogènes

<b>5.1</b>	<b>La mécanique générale</b>	100
<b>5.2</b>	<b>Sélection des centres d'analyse</b>	101
<b>5.3</b>	<b>Choix des clés de répartition et des unités d'œuvre</b>	104
	Le choix des clés de répartition	106
<b>5.4</b>	<b>Logique de déversement des charges</b>	107
	Cas pratique : la méthode en sections homogènes	110
<b>5.5</b>	<b>Calcul et explication des coûts</b>	125



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

Les développements figurant aux chapitres 5.1 à 5.5, s'appuient sur des données émanant d'un EPSCP. Dans un souci pédagogique, l'illustration retenue repose sur un niveau de structuration global. Ainsi, les centres d'analyse principaux retenus correspondent aux composantes de cet établissement. On peut certes imaginer qu'un système effectif s'attachera à s'appuyer sur des centres d'analyse principaux plus opérationnels. Mais, l'objectif est avant tout d'offrir au lecteur un cadre lui permettant d'appréhender au mieux la démarche d'ensemble. Un découpage plus fin serait sans doute nécessaire mais, en tout état de cause, il ne modifierait en rien les étapes exposées ci-après ainsi que leur enchaînement.

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

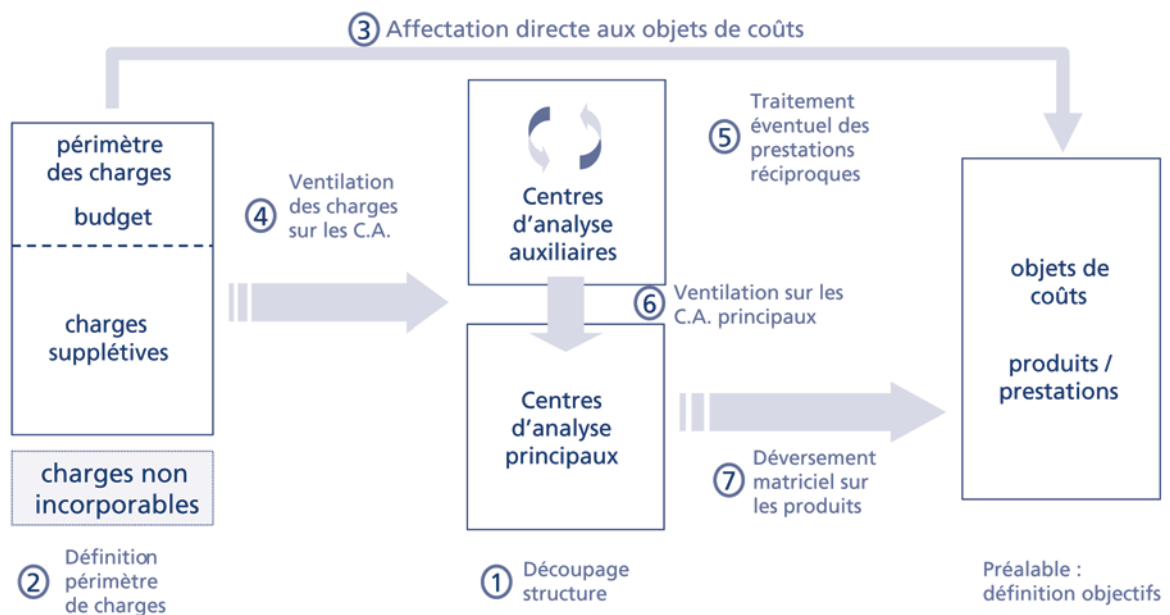


## 5.1 La mécanique générale

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 (entités opérationnelles plus directement liées à l'exécution des missions) des centres d'analyse auxiliaires (entités support offrant des prestations de services internes aux centres principaux).

### caractéristiques

Le schéma de la méthode en sections homogènes est le suivant :



Les étapes présentées dans ce schéma sont décrites ci-après dans le guide. Une présentation synthétique peut cependant en être faite :

De façon préalable, il appartient à l'établissement de définir les objectifs de son système analytique qui se traduisent notamment par l'identification des objets de coût.

1. **Découpage de l'organisation en entités organiques** que constituent les centres d'analyse.
2. Détermination du **périmètre des charges** pour appréhender l'ensemble des données comptables (budgétaires et extrabudgétaires) liées aux ressources nécessaires à la production des biens et services et qui concourent ainsi à la formation des coûts.

#### Le traitement des charges

3. **Affectation directe aux objets de coûts** : les charges directes étant consommées par définition par un seul objet de coût, elles sont affectées directement sur celui-ci.
4. Les **charges indirectes** : elles sont dans un premier temps ventilées entre les deux catégories de centres d'analyse (répartition primaire).
5. Avec traitement, le cas échéant, des prestations internes ou réciproques entre centres d'analyse auxiliaires.
6. Dans un second temps, on procède à la **ventilation des charges des centres d'analyse auxiliaires sur les centres d'analyse principaux** (répartition secondaire).
7. Le **déversement** (imputation) des **charges indirectes des centres d'analyse principaux sur les objets de coût** se fait à l'aide d'une unité d'œuvre traduisant la consommation des activités de ces centres par ces objets de coût.

## 5.2 Sélection des centres d'analyse

Dans la comptabilité analytique en sections homogènes, l'identification des centres d'analyse est une étape préalable fondamentale dans la mesure où ils constituent les « lieux » d'imputation primaire de la charge.

### caractéristiques

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

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

- ✓ des **centres d'analyse principaux** correspondant aux missions essentielles de formation et de recherche :
  - UFR, Ecoles et Instituts ;
  - le service en charge de la formation permanente et continue.
- ✓ des **centres d'analyse auxiliaires** chargés de permettre la réalisation des missions dévolues aux centres d'analyses principaux :
  - services communs : documentation, activités physiques et sportives ;
  - administration générale : ressources humaines, scolarité, finances...
  - autres activités support : logistique, informatique, affaires culturelles...

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

#### CENTRES D'ANALYSE PRINCIPAUX

- |  |   |
|--|---|
| ✓ UFR Sciences Juridiques et Sociales                        | ✓ Ecole Supérieure d'Ingénieurs de l'université de France           |
| ✓ UFR Sciences Economiques                                   | ✓ Institut des Risques industriels, Assurantiels et Financiers      |
| ✓ Institut de Préparation à l'Administration Générale (IPAG) | ✓ IUT A   |
| ✓ UFR Sciences Fondamentales et Appliquées                   | ✓ IUT B   |
| ✓ UFR Lettres et Langues                                     | ✓ Centre Inter-Régional des Métiers du Livre et de la Documentation |
| ✓ UFR Sciences Humaines et Arts                              | ✓ UFR Médecine Pharmacie  |
| ✓ Institut d'Administration des Entreprises                  | ✓ Maison des Sciences de l'Homme et de la Société <sup>9</sup>      |
| ✓ UFR des Sciences du Sport                                  | ✓ Centres d'Etudes Aérodynamiques et Thermiques <sup>9</sup>        |
| ✓ Institut de la Communication et des Technologies Nouvelles |   |

<sup>9</sup> Les activités de ces centres d'analyse relèvent à la fois de la catégorie des centres d'analyse principaux et des centres d'analyse auxiliaires.



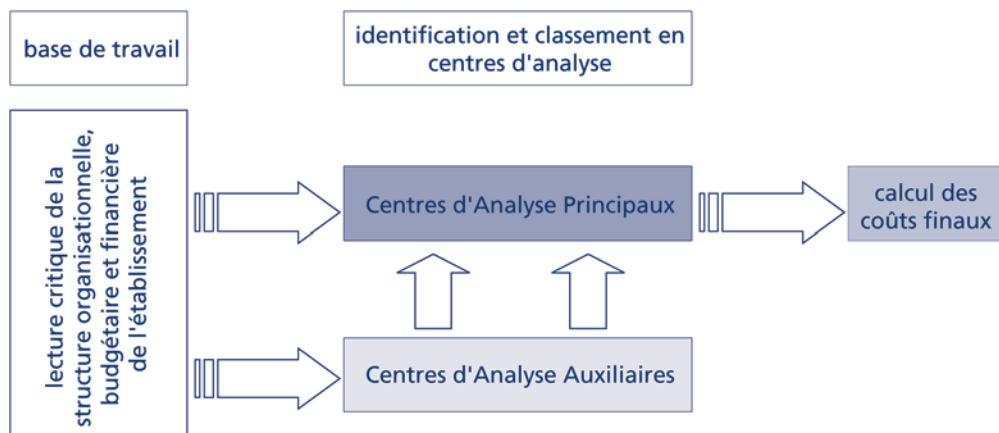
## caractéristiques

### CENTRES D'ANALYSE AUXILIAIRES

- ✓ Service Commun de Documentation
- ✓ Service Universitaire des Activités Physiques et Sportives
- ✓ Service Commun Informatique
- ✓ Service Commun Universitaire d'Information et d'Orientation
- ✓ Division de la Gestion Immobilière et de la Programmation
- ✓ Administration Générale
- ✓ Service d'Aide au Développement de l'Alternance, de la Formation Permanente, de l'Insertion Professionnelle, et des Relations Extérieures<sup>10</sup>
- ✓ Service Commun d'Action Sociale
- ✓ Présidence
- ✓ Service Inter-Universitaire de Médecine Préventive et de Promotion à la Santé

## que faire ?

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



<sup>10</sup> Les activités de ce centre d'analyse relèvent à la fois de la catégorie des centres d'analyse principaux et des centres d'analyse auxiliaires.

## pièges à éviter

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

## à retenir

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

## voir

- ✓ **Fiche n° 8** : Unités d'œuvre et inducteurs de coûts
- ✓ **Fiche n° 13** : La comptabilité analytique en sections homogènes





## 5.3 Choix des clés de répartition et des unités d'œuvre

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

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

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

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

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

### caractéristiques

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

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

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

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

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

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

CENTRES D'ANALYSE PRINCIPAUX	Unités d'œuvre proposées	CENTRES D'ANALYSE PRINCIPAUX				
		UFR Droit	UFR Lettres Langues	UFR Sciences du Sport	...	TOTAL
Service Commun de Documentation (SCD)	Nombre d'étudiants présents sur le site :	14,35 %	12,42%	5,11%	...	
	• License (L)	14,14%	13,81%	7,61%	...	100%
	• Master (M)	13%	15%	5%	...	
	• Doctorat (D)	18%	11%	2%	...	
Service Universitaire des Activités physiques et Sportives	Identiques à celles utilisées pour le Service Commun de Documentation					... 100%
Service Commun Informatique	Nombre de postes connectés	8,08%	10,25%	2,61%	...	100%
Division de la Gestion Immobilière et de la Programmation	Consommation (compteur si disponible) et/ou m <sup>2</sup> entretenu	8,55%	5,58%	1,90%	...	100%
...	...	...	...	...	...	...

<sup>11</sup> Les clés de répartition concernent les charges indirectes à ventiler selon un critère à déterminer (m<sup>2</sup>, nombre d'agent, heures d'enseignement, nombre d'étudiants...)

## caractéristiques

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

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

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

## que faire ?

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

## pièges à éviter

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



## à retenir

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

## voir

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

## illustration 8

### Le choix des clés de répartition

Pour les besoins de son modèle, l'Institut Polytechnique de Grenoble (Grenoble INP) a déterminé les clés de répartition propres aux différents éléments qu'il a choisi de calculer : coût d'un diplômé, coût d'un laboratoire, coût des fonctions supports.

La présente illustration concerne le calcul du coût d'un diplômé et plus particulièrement, la prise en compte du coût des centres d'analyse auxiliaires correspondant aux fonctions supports assurées par les services centraux de l'établissement. Une partie de ce coût doit être imputé à l'objet de coût concerné.

Les clés de répartition restent de l'avis même de Grenoble INP à affiner mais correspondent, au stade actuel de déploiement du projet, au niveau d'exigences fixé par la direction de l'établissement et aux natures d'informations disponibles.

Les services supports ont été classés par activités, chaque service appartenant à une des activités identifiées. La première clé (coût des CAA vers les écoles, colonne A) ne repose pas à ce jour sur un calcul précis mais sur le poids financier respectif de la formation et de la recherche dans l'école concernée par le calcul.

Les autres valeurs (coût des écoles vers les objets de coûts, colonne B) présentent les clés de répartition retenues pour chacun des services concernés.

ACTIVITÉS	SERVICES	colonne A	colonne B
		clé utilisée : déversement du coût des centres d'analyse auxiliaires vers les écoles	clés de répartition : déversement du coût des écoles vers l'objet de coût
PILOTAGE	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Présidence</li> <li>• Pole recherche nanotechnologie</li> <li>• Communication</li> </ul>	Part formation / recherche : 65% - 35%	nbre étudiants
GRH	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Service DRH</li> <li>• Action sociale</li> <li>• DAPER</li> </ul>	Part formation / recherche : 65% - 35%	nbre ETPT
Finances		Partage 50/50 formtion / recherche	cppte fi
Recherche et Valo	pas de lien avec le coût du diplômé		
Relations internationales		100% : consommation uniquement par la formation	nbre étudiants
Affaires pédagogiques	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Scolarité</li> <li>• Service Information Emploi</li> </ul>	100% : consommation uniquement par la formation	nbre étudiants nbre étudiants
Services communs	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Documentation</li> <li>• Activités Physique et Sportives</li> <li>• Maison INP</li> </ul>	100% : consommation uniquement par la formation	nbre étudiants nbre étudiants nbre étudiants
Logistique	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Patrimoine</li> <li>• Site Viallet</li> <li>• Affaires Générales</li> <li>• Centre de ressources informatiques</li> </ul>	Part formation / recherche : 65% - 35%	surfaces surfaces surfaces nbre postes infoq

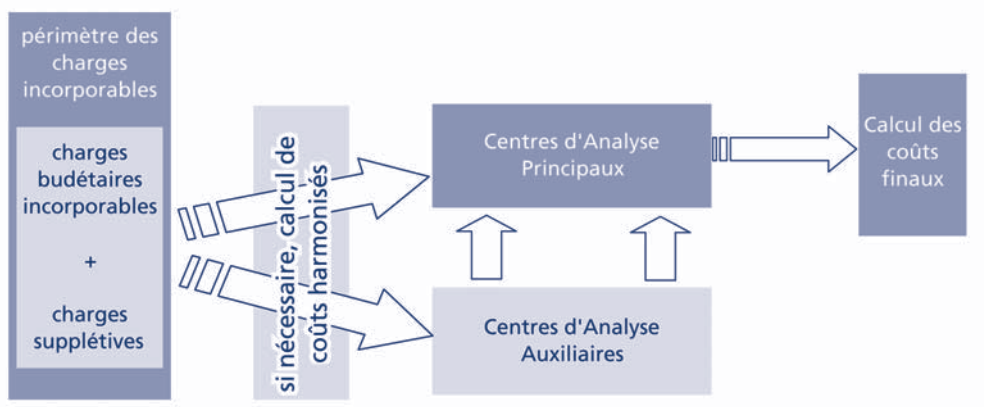
## 5.4 Logique de déversement des charges

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

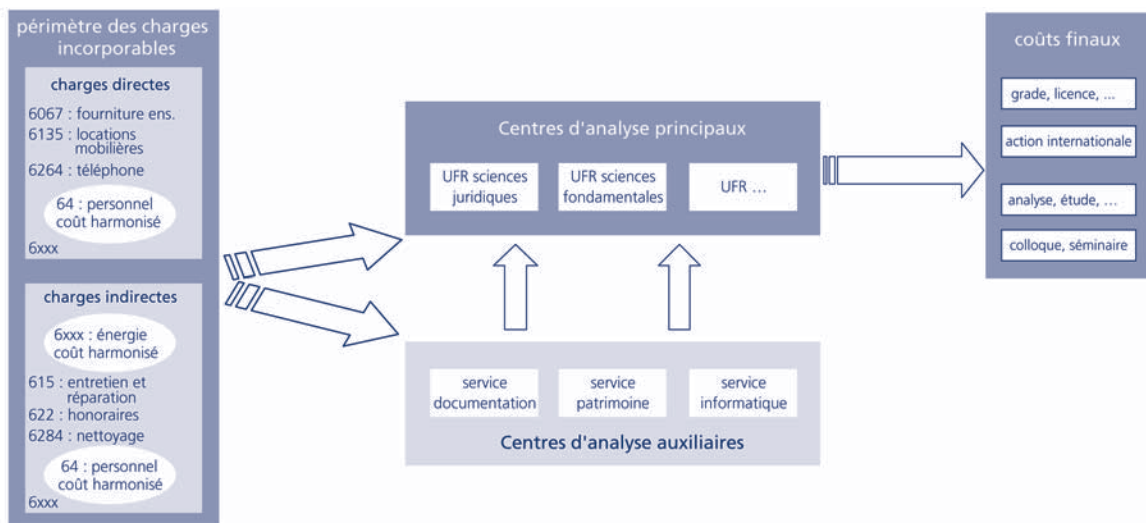
### caractéristiques

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

### Schéma analytique



Exemple :





## que faire ?

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

### Étape 1

La ventilation **directe** s'opère lorsque la charge peut être affectée sans ambiguïté et sans clé de répartition sur un centre d'analyse et/ou un produit final.

Ainsi dans le cas de l'illustration retenue ci-après pour le cas pratique à l'université de France (cf. infra 5.4 « Cas pratique : la méthode des sections homogènes »), les charges suivantes ont la qualité de charges directes : « compte 60617 : Eau » ; « compte 6184 : Reprographie » ; « compte 621 : personnel extérieur à l'établissement ».

### Étape 2

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

Exemple issu du cas pratique de l'université de France (cf. infra 5.4 « Cas pratique : la méthode des sections homogènes ») :

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

### Étape 3

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

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

Centres d'analyse auxiliaires (CAA)	Clés de répartition	Unités d'œuvre	% du coût primaire du CAA déversé sur le CAP DROIT (901)
Service Commun de Documentation	Nombre d'étudiants	Nombre d'étudiants réellement présents sur le site	14,35%
Service Commun Informatique	Nombre de postes connectés	Nombre de postes connectés	8,08%
Service Commun d'Action Sociale	Effectif	Masse salariale	8,98%

### Étape 4

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

## pièges à éviter

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

## à retenir

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

## voir

- ✓ **Fiche n° 13** : La comptabilité analytique en sections homogènes



## illustration 9

### Cas pratique : la méthode en sections homogènes

#### Préambule

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

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

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

Ce cas pratique a pour objectifs principaux de :

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

Les étapes suivantes seront donc décrites ci-après :

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

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

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

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

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

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

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

Centres d'analyse principaux	
901 DROIT (UFR Sciences Juridiques et Sociales)	910 ESIUF (Ecole Supérieure d'Ingénieurs de l'université de France)
902 SCIENCES ECONOMIQUES (UFR Sciences Economiques)	911 IRIAF (Institut des Risques Industriels, Assurantiels et Financiers)
903 IPAG (Institut de Préparation à l'Administration Générale)	920 IUT A (Institut Universitaire de Technologie A)
904 SFA (UFR Sciences Fondamentales et Appliquées)	921 CEAT (Centre d'études Aérodynamiques et Thermiques)
905 LETTRES LANGUES (UFR Lettres et Langues)	922 MSHS (Maison des Sciences de l'Homme et de la Société)
906 SHA (UFR Sciences Humaines et Arts)	923 IUT B (Institut Universitaire de Technologie B)
907 IAE (Institut d'Administration des Entreprises)	930 MED.PHARMA (UFR Médecine Pharmacie)
908 ICOMTEC (Institut de la Communication et des Technologies Nouvelles)	954 CIRMLD (Centre Interrégional des Métiers du Livre et de la Documentation)
909 FSS (UFR des Sciences du Sport)	962 SAFIRE (Service d'Aide au Développement de l'Alternance, de la Formation Permanente, de l'Insertion Professionnelle et des Relations Extérieures)

Centres d'analyse auxiliaires
951 SCD (Service Commun de Documentation)
953 SUAPS (Service Universitaire des Activités Physiques et Sportives)
955 I-MEDIAS (Service Commun Informatique)
957 SCUIO (Service Commun Universitaire d'Information et d'Orientation)
960 DIGIP (Division de la Gestion Immobilière et de la Programmation)
961 ADM.GEN (Administration Générale de l'Université)
962 SAFIRE (Service d'Aide au Développement de l'Alternance, de la Formation Permanente, de l'Insertion Professionnelle et des Relations Extérieures)
963 SCAS (Service Commun d'Action Sociale)
964 PRESIDENCE (Politique générale)
455 SIUMPSS (Service Interuniversitaire de Médecine Préventive et de Promotion à la Santé)

Ce classement appelle les commentaires suivants :

- le CEAT n'assure pas de mission de formation mais conduit uniquement des activités de recherche ;
- le SAFIRE assure une double activité puisqu'il dispense à la fois des enseignements relevant de la formation continue ce qui explique son classement dans la catégorie des CAP et qu'il accomplit par ailleurs des missions supports pour les actions de formation continue des composantes ce qui explique son classement dans la catégorie des CAA ;
- la composante créée pour gérer les opérations à caractère commercial ne figure pas dans cette liste car il a été considéré qu'elle n'accomplissait pas directement des activités de formation ou de recherche pas plus qu'elle ne concourait à l'accomplissement de ces activités.

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





## illustration 9

Ainsi, ces centres de responsabilités ont été répartis en six groupes (dont cinq seront retenus dans le cadre de cette illustration) :

- **projets transverses** : gestion des fonds alloués aux projets communs intéressant l'ensemble de l'établissement ;
- **relations internationales** : coûts imputés aux Relations Internationales ;
- **communication** : coûts dédiés au frais de communication ;
- **relations entreprises** : coûts liés au développement des relations université-entreprises dans le cadre des missions de formation et des missions de recherche ;
- **maison des étudiants** : coûts liés au développement de la vie associative sur le campus ;
- **recherche** : les coûts correspondent à l'administration de la recherche, ils ne sont pas retenus dans le périmètre des charges de cette illustration.

### 2. Définition du périmètre des charges

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

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

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

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

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

Les subventions reçues et réparties à d'autres établissements sont au cas d'espèce enregistrées budgétairement mais l'établissement ne joue pour celles-ci qu'un simple rôle d'intermédiaire.

Les prestations internes sont suivies à l'université de France par l'intermédiaire du compte 658 (et non des comptes 18 comme prescrit par l'instruction codificatrice M9 3). Quelle que soit la situation, il convient de souligner qu'il s'agit pour cette nature d'opérations de veiller à ne pas comptabiliser deux fois la même charge.

Par rapport au total des charges budgétaires, le montant des charges incorporables dans le calcul analytique s'établit à **35.600 k€** (pour un montant de charges budgétaires avant retraitement de 39.840 k€).

Le périmètre des charges comprend en outre les charges supplétives, c'est-à-dire les ressources hors budget dont bénéficie l'établissement, soit **107.000 k€** au total, pour accomplir ses missions. Au cas d'espèce, deux natures de ressources sont à prendre en compte :

- les charges des personnels titulaires (105.000 k€) ;
- les charges correspondant à la valorisation **annuelle** des matériels et locaux mis à disposition de l'université (2.000 k€).

A la suite des différents retraitements, le total des charges incorporables s'établit à 142.600 k€. Le détail de ce périmètre est fourni dans le tableau suivant.

PÉRIMÈTRE DE CHARGES (en k€)			
CHARGES BUDGÉTAIRES			
Charges	N° Compte et libellé	Montant	
ACHATS	<b>60</b>	<b>TOTAL</b>	<b>6 000</b>
	602/603	Combustible Achats et var. stocks	120
	6061	Eau, Energie, Electricité	2 700
	6063	Fourniture (Entretien)	900
	6065	Linges, Vêtements, Nett.	200
	6067	Fourniture Ens / Recherche	1 300
	6062/4/8	Fournitures Administratives	780
SERVICES EXTÉRIEURS	<b>61</b>	<b>TOTAL</b>	<b>5 000</b>
	611	Sous-traitance	300
	6132	Locations immobilières	50
	6135	Locations mobilières	250
	615	Entretien / réparations	2 000
	616	Assurance	50
	6181	Docu. généré et adm.	50
	6182	Abonnements	1 000
	6183	Documentation	800
	6184	Reprographie	250
6185	Colloque / Sém. / Conf.	250	
AUTRES SERVICES EXTÉRIEURS	<b>62</b>	<b>TOTAL</b>	<b>6 240</b>
	621	Personnel extérieur à l'établiss.	20
	622	Honoraires et rémun.	1 000
	6231	Annonces et insertions	140
	6233	Foires et expositions	50
	6236	Catalogue	150
	6237	Publications	30
	6244	Transport administratifs	30
	6248	Transport personnels	80
	6254	Frais inscrip. colloques	140
	6256	Frais déplacement	1 700
	6257	Frais de réception	400
	6264	Téléphone	420
	6265	Affranchissement	380
	627	Frais bancaire	100
	6283	Formation continue du pers.	150
	6284	Contrats de nettoyage	450
	6288	Prestations ext. Diverses	1 000
IMPÔTS TAXES	<b>63</b>	<b>TOTAL</b>	<b>500</b>
	631	Taxe salaire	380
	633	Versement transp.	30
	6351	Taxes foncières	10
6358	Autres impôts	80	
SALAIRES CHARGES	<b>64</b>	<b>TOTAL</b>	<b>9 500</b>
	641	Contrat, vac. Admin.	3 500
	6421	Heures sup. / comp. Ens	2 300
	6422	Intervention extérieure	2 500
	643	Emplois gagés	700
644	Emplois aidés	500	
AUTRES CHARGES GESTION	<b>65</b>	<b>TOTAL</b>	<b>6 800</b>
	651	Brevet et droit d'auteur	400
	6571	Bourses	1 100
	6572	Subv. Reques rep. Eps	1 200
	6576	Subventions diverses	300
	6578	Secours aux étudiants	800
658	Prestations inter.	3 000	
INTÉRÊT	<b>66</b>	<b>TOTAL</b>	<b>10</b>
EXCEP.	<b>67</b>	<b>TOTAL</b>	<b>40</b>
DOTATIONS AMORTIS. & PROV.	<b>68</b>	<b>TOTAL</b>	<b>5 750</b>
	68111	Immo. incorporelles	500
68112	Immo. corporelles	5 250	
<b>TOTAL CHARGES BUDGÉTAIRES</b>			<b>39 840</b>
<b>TOTAL CHARGES BUDGÉTAIRES INCORPORABLES</b>			<b>35 600</b>
<b>TOTAL CHARGES BUDGÉTAIRES NON INCORPORABLES</b>			<b>4 240</b>
<b>CHARGES SUPPLÉTIIVES</b>			
Personnel titulaire		105 000	
Matériaux et locaux mis à disposition (dotat° amortissements)		2 000	
<b>TOTAL CHARGES SUPPLÉTIIVES</b>		<b>107 000</b>	
<b>TOTAL CHARGES INCORPORABLES</b>		<b>142 600</b>	
Dont charges budgétaires incorporables		35 600	
Dont charges supplétives incorporables		107 000	



## illustration 9

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

- ✓ prise en compte des **charges de personnel** des centres d'analyse principaux pour la part consacrée à la formation. Cette part a été fixée à hauteur de **45%** (considérant que le reste se partage entre recherche, 50%, et pilotage, 5%).
- ✓ prise en compte des **charges de fonctionnement** des centres d'analyse principaux pour la part consacrée à la formation. Cette part a été fixée à hauteur de **45%** (considérant que le reste se partage entre recherche, 50%, et pilotage, 5%).
- ✓ **non prise en compte** de certains centres d'analyse principaux n'assurant pas de mission de formation (CEAT, activités industrielles et commerciales).
- ✓ au sein des centres d'analyse auxiliaires, une analyse particulière a été menée en fonction des activités réalisées par les centres de responsabilité concernés :
  - service commun de la documentation (SCD) : 45% des charges ont été considérées comme destinées à la formation ;
  - service activité physique (SUAPS) : 100% des charges ont été considérées comme destinées à la formation ;
  - service informatique (IMEDIAS) : 50% des charges ont été considérées comme destinées à la formation ;
  - service information-orientation (SCUIO) : 100% des charges ont été considérées comme destinées à la formation ;
  - service patrimoine (DIGIP) : 50% des charges ont été considérées comme destinées à la formation ;
  - administration générale : 50% des charges ont été considérées comme destinées à la formation ;
  - service action sociale (SCAS) : 50% des charges ont été considérées comme destinées à la formation ;
  - service « présidence » : les charges ont été incorporées au calcul selon des parts variables en fonction des centres de responsabilités concernés (projets transverses = 50% ; relations internationales = 50% ; communication = 50% ; relations entreprises = 50% ; maison étudiants = 100%).

**Compte tenu de ces retraitements, le montant des charges à inclure dans le calcul du coût de l'étudiant au niveau licence s'élève à 66.028 k € constitués de :**

- 53.349 k€ au titre des CAP ;
- 12.679 k€ au titre des CAA.

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

#### 3.1 La mécanique analytique

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

**Tableau 1 : « INFORMATIONS UTILES AU DEVERSEMENT DES CHARGES ET AU CALCUL DES COÛTS »**

COMPOSANTES CONSTITUANT DES CENTRES D'ANALYSE PRINCIPAUX (CAP)		INFORMATIONS COMPLEMENTAIRES EN % (pour information : chaque ligne correspond aux valeurs de chaque composante)										
		Nombre d'étudiants présents sur le site	Nombre de postes connectés	Nombre d'étudiants inscrits au niveau L	Nombre de m <sup>2</sup>	Budget Consolidé	Fonctionnaires enseignants chercheurs	Nombre étudiants en formation continue	Masse salariale indiciaire	Nombre d'étudiants entrant et sortant	Nombre total d'étudiants inscrits	Nombre d'étudiants + Personnel
901	DROIT	14,35%	8,08%	14,14%	8,55%	8,83%	8,80%	0,00%	8,98%	13,85%	13,85%	
902	SCIENCES ECONOMIQUES	2,64%	4,88%	3,31%	2,40%	2,45%	1,74%	0,00%	1,88%	2,67%	2,67%	
903	IPAG	0,88%	0,33%	3,78%	0,14%	0,32%	0,52%	0,00%	0,45%	2,52%	2,52%	
904	SFA	13,76%	25,46%	12,66%	35,85%	34,69%	23,34%	0,00%	23,70%	12,89%	12,89%	
905	LETTRES LANGUES	12,42%	10,25%	13,81%	5,58%	5,99%	12,63%	0,00%	12,42%	11,74%	11,74%	
906	SHA	19,78%	8,49%	24,10%	6,02%	6,93%	10,45%	0,00%	10,52%	18,87%	18,87%	
907	IAE	4,11%	5,16%	1,83%	2,82%	2,77%	2,87%	38,07%	2,78%	7,43%	7,43%	
908	ICOMTEC	0,95%	2,55%	0,35%	2,15%	2,06%	0,44%	0,00%	0,38%	0,89%	0,89%	
909	FS SPORT	5,11%	2,61%	7,61%	1,90%	2,19%	4,01%	0,00%	3,86%	4,78%	4,78%	
910	ESIP	1,97%	2,74%	0,00%	6,50%	6,17%	3,31%	0,00%	3,29%	1,85%	1,85%	
911	IRIAF	0,82%	1,10%	0,42%	1,06%	1,03%	0,52%	0,00%	0,45%	0,77%	0,77%	
920	IUT A	8,14%	9,40%	14,19%	14,54%	14,52%	16,46%	0,00%	15,76%	7,63%	7,63%	
922	MSHS	0,00%	5,79%	0,00%	1,69%	1,61%	0,09%	0,00%	0,13%	0,00%	0,00%	
923	IUT B	2,23%	7,16%	3,81%	4,77%	4,72%	4,18%	8,49%	3,84%	2,09%	2,09%	
930	MED. PHARMA	12,20%	4,96%	0,00%	5,64%	5,36%	10,54%	0,00%	11,10%	11,43%	11,43%	
954	CIRMLD	0,00%	0,27%	0,00%	0,04%	0,04%	0,00%	0,00%	0,34%	0,00%	0,00%	
962	SAFIRE	0,65%	0,77%	0,00%	0,35%	0,33%	0,09%	53,44%	0,09%	0,60%	0,60%	
	TOTAL	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	



## illustration 9

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

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

COMPOSANTES CONSTITUANT DES CENTRES D'ANALYSE PRINCIPAUX (CAP)		Dépenses de fonctionnement (Classe 6)	Charges de Personnel	Coût primaire du C.A.P (en k€)
901	DROIT	617	4 431	5 049
902	SCIENCES ECONOMIQUES	165	965	1 129
903	IPAG	104	237	342
904	SFA	2 037	11 179	13 216

COMPOSANTES CONSTITUANT DES CENTRES D'ANALYSE AUXILIAIRES (C.A.A)	SCD	SUAPS	IMEDIAS
Dépenses de fonctionnement (Classe 6)	664	88	521
Charges de Personnel	1 175	1 114	576
Coût primaire du C.A.A. (en k€)	1 839	1 202	1 097

### 3.1.2 Phase 2 : ventilation des coûts primaires des centres d'analyse auxiliaires sur les centres d'analyse principaux

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

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

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

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

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

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

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

Le tableau suivant illustre cette deuxième phase :

COMPOSANTES CONSTITUANT DES CENTRES D'ANALYSE PRINCIPAUX (CAP)		Clés de répartition utilisées pour le déversement des charges des CAA sur les CAP		
		SCD	SUAPS	IMEDIAS
		Nombre d'étudiants présents sur le site		Nb de postes connectés
901	DROIT	14,35%		8,08%
902	SCIENCES ECONOMIQUES	2,64%		4,88%
903	IPAG	0,88%		0,33%
904	SFA	13,76%		25,46%
9xxx	composante xxx	...%		...%
TOTAL		100%		100%

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

- les charges incorporables des services SCD et SUAPS seront imputées pour 14,35% sur le CAP DROIT, ce pourcentage représentant le pourcentage des étudiants de ce CAP présents sur les différents campus de l'université de France ;
- les charges incorporables des services l'MEDIAS seront imputées pour 8,08% sur le CAP DROIT, ce pourcentage représentant le nombre de postes informatiques connectés au sein de chacune des composantes de l'université de France.

**Le cas particulier du centre d'analyse auxiliaire « PRÉSIDENCE »**

Comme indiqué précédemment la pluralité des domaines d'intervention de ce CAA ne permet pas de déterminer une clé de répartition unique. Cinq grands domaines d'activités ont été identifiés, lesquels correspondent à autant de centres de responsabilités (projets transverses ; relations internationales ; communication ; relations entreprises ; maison des étudiants).

Pour chacun de ces centres de responsabilité, correspondant à un domaine de gestion homogène, il devient possible de définir une clé de répartition qui lui est adaptée :

PRÉSIDENCE				
projets transverses	international	communication	relation entreprises	maison étudiants
poids du budget	Nombre d'étudiants entrants et sortants	Nombre d'étudiants inscrits		

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



## illustration 9

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

Il reste alors à déverser le coût primaire des centres d'analyse auxiliaires sur les centres d'analyse principaux en s'appuyant sur les clés de répartition figurant dans le tableau 1 - « informations utiles au déversement des charges et au calcul des coûts ».

Pour faciliter la lecture des tableaux qui suivent, il est précisé que :

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

COMPOSANTES CONSTITUANT DES CENTRES D'ANALYSE AUXILIAIRES (C.A.A)	SCD	SUAPS	IMEDIAS
Clés de répartition utilisées pour le déversement des charges des CAA sur les CAP	Nb d'étudiants présents sur le site	Nb d'étudiants présents sur le site	Nombre de postes connectés
Dépenses de fonctionnement (Classe 6)	664	88	521
Charges de Personnel	1 175	1 114	576
Coût primaire du C.A.A. (en k€)	1 839	1 202	1 097

COMPOSANTES CONSTITUANT DES CENTRES D'ANALYSE PRINCIPAUX (CAP)		Dépenses de fonctionnement (Classe 6)	Charges de Personnel	Coût primaire du C.A.P (en k€)	Opérations permettant le déversement des charges des centres auxiliaires sur les centres principaux		
901	DROIT	617	4 431	5 049	263,90	172,47	88,61
902	SCIENCES ECONOMIQUES	165	965	1 129	48,50	31,69	53,54
903	IPAG	104	237	342	16,17	10,56	3,63
904	SFA	2 037	11 179	13 216	253,07	165,39	279,30
905	LETTRES LANGUES	412	5 435	5 847	228,38	149,26	112,44

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

- les charges incorporables du service SCD et constituant le COÛT PRIMAIRE du CAA s'élèvent à 1.839 k€ (664 k€ charges budgétaires incorporables + 1.175 k€ charges supplétives). Il est rappelé que ce montant correspond à 45 % du volume total des charges de ce service (voir explications au paragraphe 2 ci-dessus : 45 % = poids de la formation pour le SCD). Ce coût primaire se déverse sur chacun des CAP par application de la clé de répartition « Nombre d'étudiants présents sur le site » ci-dessus calculée (cf. tableau 1 « informations utiles au déversement des charges et au calcul des coûts »). Le calcul est donc le suivant :
  - 1.839 k€ x 14,35 % = 263,90 k€ = coût du SCD à imputer sur le centre principal DROIT ;
  - 1.839 k€ x 2,64 % = 48,50 k€ = coût du SCD à imputer sur le centre principal SCIENCES ECONOMIQUES ;
  - ...

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

Le tableau de synthèse suivant intitulé « tableau 2 : Répartition primaire et secondaire des coûts par CAP et CAA » récapitule l'ensemble des ventilations de charges des centres d'analyse auxiliaires à destination des centres d'analyse principaux et ce sur la base des clés de répartition décrites dans le tableau 1 « informations utiles au déversement des charges et au calcul des coûts ».

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

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

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





## illustration 9

**Tableau 2 : « RÉPARTITION PRIMAIRE ET SECONDAIRE DES COÛTS PAR CAP ET CAA »**

COMPOSANTES CONSTITUANT DES CENTRES D'ANALYSE AUXILIAIRES (C.A.A)	SCD	SUAPS	IMEDIAS	SCUIO
Centres de responsabilité				
Clés de répartition utilisées pour le déversement des charges des CAA sur les CAP	Nombre d'étudiants présents sur le site	Nombre d'étudiants présents sur le site	Nombre de postes connectés	Nombre d'étudiants inscrits au niveau L
Dépenses de fonctionnement (Classe 6)	664	88	521	99
Charges de Personnel	1 175	1 114	576	297
Coût primaire du C.A.A. (en k€)	1 839	1 202	1 097	396

COMPOSANTES CONSTITUANT DES CENTRES D'ANALYSE PRINCIPAUX (CAP)		Dépenses de fonctionnement (Classe 6)	Charges de Personnel	Coût primaire du C.A.P (en k€)	Opérations permettant			
901	DROIT	617	4 431	5 049	263,90	172,47	88,61	55,97
902	SCIENCES ECONOMIQUES	165	965	1 129	48,50	31,69	53,54	13,10
903	IPAG	104	237	342	16,17	10,56	3,63	14,95
904	SFA	2 037	11 179	13 216	253,07	165,39	279,30	50,11
905	LETTRES LANGUES	412	5 435	5 847	228,38	149,26	112,44	54,69
906	SHA	530	4 993	5 523	363,68	237,68	93,10	95,41
907	IAE	689	1 701	2 390	75,57	49,39	56,65	7,24
908	ICOMTEC	64	270	334	17,52	11,45	27,98	1,38
909	FS SPORT	164	1 668	1 832	93,89	61,36	28,67	30,14
910	ESIUF	561	1 571	2 132	36,23	23,68	30,05	0,00
911	IRIAF	189	332	521	15,05	9,84	12,09	1,64
920	IUT A	848	6 763	7 611	149,71	97,84	103,12	56,18
922	MSHS	72	116	187	0,00	0,00	63,56	0,00
923	IUT B	284	1 779	2 063	40,93	26,75	78,59	15,07
930	MED. PHARMA	455	4 579	5 033	224,32	146,61	54,41	0,00
954	CIRMLD	31	91	121	0,00	0,00	2,94	0,00
962	SAFIRE	10	8	18	11,87	7,75	8,46	0,00
	<b>TOTAL</b>	<b>7 233</b>	<b>46 116</b>	<b>53 349</b>	<b>1 839</b>	<b>1 202</b>	<b>1 097</b>	<b>396</b>

DIGIP	ADM. GEN.	SCAS	PRESIDENCE					SIUMPSS
			projets transverses	international	communication	relation entreprises	maison étudiants	
Surface m <sup>2</sup> (Compteur élec./gaz/eau pour le reste)	Personnel enseignant (60%) Budget consolidé (40%)	Masse salariale indiciaire	Poids du budget	Nombre d'étudiants entrants et sortants	Nombre total d'étudiants inscrits			Nombre de personnel + Etudiants
3 494	341	38	284	384	80	13	203	157
157	1 923	53	84	113	23	4	60	738
<b>3 650</b>	<b>2 264</b>	<b>90</b>	<b>368</b>	<b>497</b>	<b>103</b>	<b>17</b>	<b>262</b>	<b>895</b>

le déversement des charges des centres auxiliaires sur les centres principaux									TOTAL en k	TOTAL en %
312,11	199,46	8,11	32,51	44,66	14,27	2,31	36,32	123,85	6 403	9,70%
87,59	45,81	1,70	9,00	9,35	2,75	0,44	7,00	23,88	1 464	2,22%
5,10	10,01	0,41	1,18	2,24	2,60	0,42	6,62	22,57	438	0,66%
1308,52	631,21	21,39	127,70	117,83	13,29	2,15	33,81	115,32	16 335	24,74%
203,73	225,84	11,20	22,07	61,73	12,10	1,96	30,79	105,01	7 066	10,70%
219,78	204,70	9,49	25,50	52,30	19,44	3,14	49,49	168,77	7 066	10,70%
102,81	64,10	2,51	10,19	13,83	7,66	1,24	19,49	66,48	2 868	4,34%
78,57	24,59	0,35	7,59	1,90	0,92	0,15	2,34	7,98	517	0,78%
69,53	74,26	3,49	8,06	19,21	4,93	0,80	12,54	42,78	2 282	3,46%
237,18	100,86	2,97	22,72	16,38	1,90	0,31	4,84	16,51	2 625	3,98%
38,75	16,42	0,41	3,79	2,25	0,79	0,13	2,01	6,86	631	0,96%
530,59	355,10	14,22	53,45	78,32	7,86	1,27	20,00	68,22	9 147	13,85%
61,67	15,72	0,12	5,91	0,64	0,00	0,00	0,00	0,00	335	0,51%
174,00	99,53	3,47	17,37	19,10	2,15	0,35	5,47	18,65	2 565	3,88%
205,76	191,66	10,02	19,71	55,19	11,78	1,90	29,97	102,22	6 087	9,22%
1,45	0,34	0,31	0,14	1,71	0,00	0,00	0,00	0,00	128	0,19%
12,86	4,21	0,08	1,23	0,43	0,62	0,10	1,59	5,41	72	0,11%
<b>3 650</b>	<b>2 264</b>	<b>90</b>	<b>368</b>	<b>497</b>	<b>103</b>	<b>17</b>	<b>262</b>	<b>895</b>	<b>66 028</b>	<b>100,00%</b>



## illustration 9

### 4. Résultats des calculs de coût

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

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

COMPOSANTES CONSTITUANT DES CENTRES D'ANALYSE PRINCIPAUX (CAP)		coût des CAP (en k€) cf. tableau 2	nombre total d'étudiants	coût moyen par étudiant
901	DROIT	6 403	3 413	1 876 €
902	SCIENCES ECONOMIQUES	1 464	658	2 224 €
903	IPAG	438	622	705 €
904	SFA	16 335	3 178	5 140 €
905	LETTRES LANGUES	7 066	2 894	2 442 €
906	SHA	7 066	4 651	1 519 €
907	IAE	2 868	1 832	1 565 €
908	ICOMTEC	517	220	2 348 €
909	FS SPORT	2 282	1 179	1 935 €
910	ESIUF	2 625	455	5 770 €
911	IRIAF	631	189	3 341 €
920	IUT A	9 147	1 880	4 865 €
922	MSHS	335	0	
923	IUT B	2 565	514	4 990 €
930	MED. PHARMA	6 087	2 817	2 161 €
954	CIRMLD	128	0	
962	SAFIRE	72	149	485 €
<b>TOTAL</b>		<b>66 028</b>	<b>24 651</b>	<b>2 679 €</b>

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

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

Dans ce cas, l'UFR de sciences fondamentales et appliquées (SFA) représente près du quart des charges (24,74 %) avec un coût de l'étudiant s'élevant à 5 140 €. L'IUT A et les UFR de lettres-langues ainsi que de Sciences humaines et Arts arrivent au second rang avec des ratios respectivement de 13,85 % et 10,70 % des coûts constatés au titre de la formation.

Composantes constituant des centres d'analyse principaux (CAP)		Poids relatifs des CAP
901	DROIT	9,70%
902	SCIENCES ECONOMIQUES	2,22%
903	IPAG	0,66%
904	SFA	24,74%
905	LETTRES LANGUES	10,70%
906	SHA	10,70%
907	IAE	4,34%
908	ICOMTEC	0,78%
909	FS SPORT	3,46%

Composantes constituant des centres d'analyse principaux (CAP)		Poids relatifs des CAP
910	ESIUF	3,98%
911	IRIAF	0,96%
920	IUT A	13,85%
922	MSHS	0,51%
923	IUT B	3,88%
930	MED. PHARMA	9,22%
954	CIRMLD	0,19%
962	SAFIRE	0,11%

En poursuivant l'exploitation des matrices, il convient bien évidemment de déterminer le coût qui intéresse l'université de France tel que l'énoncé de cette illustration l'a présenté, à savoir le coût d'un étudiant inscrit en licence.

Sur la base des éléments assemblés, il faut rapporter le coût moyen de l'étudiant au nombre d'étudiants inscrits en licence selon les différents centres d'analyse principaux.

COMPOSANTES CONSTITUANT DES CENTRES D'ANALYSE PRINCIPAUX (CAP)		coût des CAP (en k€) cf. tableau 2	nombre total d'étudiants	coût moyen par étudiant	étudiants inscrits au niveau L nombre %		Coût des étudiants au niveau L par composante (en k€)
901	DROIT	6 403	3 413	1 876 €	1 872	54,85%	3 512
902	SCIENCES ECONOMIQUES	1 464	658	2 224 €	438	66,57%	974
903	IPAG	438	622	705 €	500	80,39%	352
904	SFA	16 335	3 178	5 140 €	1 676	52,74%	8 615
905	LETTRES LANGUES	7 066	2 894	2 442 €	1 829	63,20%	4 466
906	SHA	7 066	4 651	1 519 €	3 191	68,61%	4 848
907	IAE	2 868	1 832	1 565 €	242	13,21%	379
908	ICOMTEC	517	220	2 348 €	46	20,91%	108
909	FS SPORT	2 282	1 179	1 935 €	1 008	85,50%	1 951
910	ESIUF	2 625	455	5 770 €	0	0,00%	0
911	IRIAF	631	189	3 341 €	55	29,10%	184
920	IUT A	9 147	1 880	4 865 €	1 879	99,95%	9 142
922	MSHS	335	0		0	0,00%	0
923	IUT B	2 565	514	4 990 €	504	98,05%	2 515
930	MED. PHARMA	6 087	2 817	2 161 €	0	0,00%	0
954	CIRMLD	128	0		0	0,00%	0
962	SAFIRE	72	149	485 €	0	0,00%	0
<b>TOTAL</b>		<b>66 028</b>	<b>24 651</b>	<b>2 679 €</b>	<b>13 240</b>	<b>53,71%</b>	<b>37 045</b>

<p align="center">coût moyen en euros d'un étudiant inscrit en licence = cumul des coûts moyens divisé par Nb d'étudiants inscrits en licence = 37 045 k € / 13 240 étudiants =</p>	<p><b>2 798 €</b></p>
---	-----------------------

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

$$37.045.000 \text{ €} / 13.240 \text{ étudiants inscrits au niveau licence} = 2.798 \text{ € par étudiant inscrit au niveau licence}$$

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

- sélection des centres d'analyse limitée au niveau des composantes. Cette option implique que les activités accomplies au sein des centres d'analyse ne sont pas complètement homogènes (accomplissement d'activités d'enseignement, de recherche, de pilotage) ;
- l'affectation des charges au regard de l'objet de coût (étudiant au niveau licence) s'est appuyée sur une clé de répartition totalement forfaitaire (45% des charges ont été considérés comme consommés par l'enseignement). Cette hypothèse conditionne considérablement le coût obtenu ;
- qui plus est, dans cette illustration, un étudiant inscrit en licence « coûte » la même chose qu'un étudiant inscrit en master ou en doctorat.



## illustration 9

**Mais l'essentiel dans le cadre de cette illustration est d'expliciter la démarche et non de fournir un modèle ou de calculer un coût représentatif de la formation d'un étudiant au niveau licence.**

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

Pour conclure, il apparaît au vu de cette méthode en sections homogènes, que le coût moyen de l'étudiant inscrit « au niveau L » est de 2.798 € soit un montant assez proche de celui issu de la méthode par activités (3.181 €). Les explications fournies ci-dessus (périmètre d'activité non homogène au sein des centres d'analyse) expliquent grandement cet écart.

## 5.5 Calcul et explication des coûts

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

### caractéristiques

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

$$\text{C.F. (C.A.P.)} = \text{C.P.(C.A.P.)} + \sum (\text{C.P.(C.A.A.) déversé})$$

C.P. : Coût primaire

C.A.P. : Centre d'analyse principal

C.F. : Coût final

C.A.A. : Centre d'analyse auxiliaire

Exemple : Coût final (k€) de l'UFR Droit (voir cas pratique en sections homogènes)

C.F. UFR Droit	= 5.049		
	+ [14,35% x C.P.(SCD)]	soit	263,90
	+ [14,35% x C.P.(SUAPS)]	soit	172,47
	+ [8,08% x C.P.(IMedias)]	soit	88,61
	+ ...	soit	...
	+ [13,85 % x C.P.SIUMPSS]	soit	123,85
	= 6.403 k€		

**L'explication des coûts** et l'analyse de leurs résultats se fonde sur l'analyse de l'écart qui existe avec une valeur de référence appelée « standard de gestion ». Il existe trois sortes de standards de gestion :

- les standards historiques : par rapport aux coûts calculés avec les valeurs des années précédentes (ex : augmentation de 10% du taux de fréquentation de la bibliothèque) ;
- les standards d'objectifs : par rapport à une valeur cible déterminée a priori comme un objectif à atteindre [ex : coût de 9.000 € pour une année universitaire d'un étudiant en licence (L)] ;
- les standards de comparaison : par rapport à une autre structure analogue ou exerçant le même type d'activité avec des comportements similaires (ex : comparaison inter/intra établissements).

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

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

Une analyse des écarts plus poussée (cf. infra 7.4 « L'analyse des écarts ») permettra en outre de valoriser de façon différente les causes d'écarts en identifiant les écarts d'activité, d'incorporation de charges, de prix unitaires de fonctions et de modifications du processus de réalisation des prestations. De plus, l'analyse des écarts peut reposer sur une dichotomie entre charges fixes et charges variables afin de mettre en évidence la part réelle de marge de manœuvre ou le levier budgétaire.



## que faire ?

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

## pièges à éviter

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

## à retenir

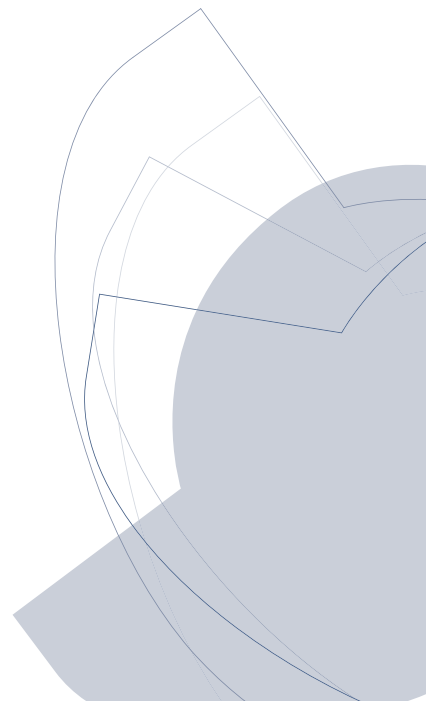
1. Le coût final d'un centre principal est la somme du coût primaire de ce même centre principal augmenté du déversement du coût de chaque centre auxiliaire à hauteur d'un pourcentage déterminé par une clé de répartition déterminée pour chaque centre auxiliaire.
2. Le coût de revient complet d'un produit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

## voir

- ✓ **Fiche n° 13** : La comptabilité analytique en sections homogènes



# **Méthode par activités**









# Sommaire de la partie 6

## La mécanique analytique de la méthode par activités

<b>6.1</b>	<b>Mécanique générale</b>	132
<b>6.2</b>	<b>Sélection des activités</b>	133
	Un premier choix d'activités	135
	Les activités retenues par l'université de Savoie	136
<b>6.3</b>	<b>Choix des inducteurs de ressources et d'activités</b>	138
	La grille d'activités	140
	Les inducteurs retenus par l'université de Savoie	145
<b>6.4</b>	<b>Logiques de déversement des charges</b>	146
	LOLF : codification et matrice de croisement	148
	Cas pratique : la méthode par activités	151
<b>6.5</b>	<b>Explication des coûts</b>	169



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

Les développements figurant aux chapitres 6.1 à 6.5 s'appuient sur des données émanant d'un EPSCP. L'illustration retenue repose sur un choix de processus, d'activités et d'inducteurs en phase avec les missions des EPSCP. D'autres choix peuvent bien entendu être effectués notamment pour tenir compte de réalités différentes, de choix d'organisation distincts voire de données disponibles différentes.

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

La répartition des temps agents (enseignants, chercheurs et IATOSS) a été opérée sur la base des premiers travaux initiés par un autre établissement.



## 6.1 Mécanique générale

La comptabilité analytique par activités (dite méthode « ABC » pour « Activity Based Costing ») s'apparente à un modèle de comptabilité analytique en coûts complets.

Elle vise à répartir l'ensemble des charges voire des produits budgétaires, considérés comme des « ressources », sur des objets de coûts (les activités supports et opérationnelles de l'organisation).

Dans un second temps, elle permet de déverser les coûts des activités sur les produits et prestations que l'EPSCP délivre. Elle se fonde au préalable sur un découpage transversal de la structure, par processus et activités support (permettant le bon fonctionnement de la structure) et opérationnelles (directement liés à la délivrance d'une prestation finale).

### caractéristiques

Le schéma de la méthode par activités est le suivant :



Les étapes présentées dans ce schéma sont décrites ci-après dans le guide. Une présentation synthétique peut cependant en être faite :

De façon préalable, il appartient à l'établissement de définir les objectifs de son système analytique qui se traduisent notamment par l'identification des objets de coût.

- 1. Définition des activités :** certaines sont dites opérationnelles car retraçant le cœur de métier des établissements (formation, recherche) et d'autres sont dites support car permettant la réalisation de ces activités opérationnelles (pilotage, logistique...).
- 2. Détermination du périmètre des ressources** pour appréhender l'ensemble des données comptables (budgétaires et extrabudgétaires) liées aux ressources nécessaires à la production des biens et services et qui concourent ainsi à la formation des coûts.

Le traitement des charges nécessite un travail préalable essentiel consistant à définir les clés qui permettront d'affecter les ressources sur les activités afin d'en calculer le coût puis de déverser le coût des activités sur les objets de coûts. En jargon analytique, cette clé est baptisée inducteur. Il s'agit de s'interroger sur le déterminant qui explique les causes de la consommation des ressources par telle ou telle activité. On s'intéresse en réalité au fait générateur de la consommation de la ressource.

- 3. Déversement des ressources sur les activités** à l'aide des inducteurs de ressources préalablement définis (1<sup>er</sup> principe structurant : les activités (et non les composantes) consomment les ressources).
- 4. Déversement du coût des activités sur les objets de coûts.** (2<sup>ème</sup> principe structurant : la délivrance de prestations ou de produits finaux implique la consommation d'activités).

## 6.2 Sélection des activités

Dans la méthode par activités, la sélection des activités constitue la clef de voute du modèle. Bien choisir les activités lors de la mise en œuvre de cette méthode, est donc l'étape essentielle de la démarche. Il faut également veiller à ce que les informations concernant les activités puissent être, sans trop de difficultés, recueillies et imputées via les systèmes d'informations existants.

### caractéristiques

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

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

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

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

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

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

Il faut d'ailleurs souligner que la structuration financière du budget, s'appuyant sur les actions des programmes ministériels (LOLF), suit la même logique que celle de la méthode par activités. En effet, le ministère en charge de l'enseignement supérieur et de la recherche a décliné le contenu des actions LOLF en s'appuyant sur un descriptif des activités concourant à leur réalisation. De ce fait, le découpage en processus et activités décrit ci-après (cf. infra focus du présent point et focus du point 6.3 « Choix des inducteurs de ressources et d'activités ») se recoupe assez largement avec le descriptif effectué par le ministère notamment dans le document de la DGES du 26 août 2005 intitulé : « La répartition des moyens des opérateurs par destination en cohérence avec la structure des programmes financeurs de l'État », même si les objectifs qui s'y attachent se distinguent.

S'agissant de la LOLF, le découpage demandé se situe fort logiquement à un niveau assez global puisque son objet est d'informer le Parlement. Quant à la grille des processus et activités, elle porte en premier lieu sur les informations utiles à un établissement pour comprendre et analyser ses activités. Il s'agit donc, dans cette dernière optique, de posséder des éléments d'information utiles à la gestion interne de l'établissement. Cependant, et ce point est tout particulièrement à souligner, en satisfaisant aux besoins internes il est tout à fait aisé de répondre aux demandes des partenaires extérieurs et notamment à ceux de l'État dans le cadre de la LOLF. Cette dernière remarque fait l'objet de développements dans le cadre du focus du point 6.4 « Logiques de déversement des charges ».



## que faire ?

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

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

Processus	Activités finales	Activités support
<b>Formation (Scolarité)</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>✓ Réaliser les enseignements.</li><li>✓ Valider les enseignements.</li><li>✓ Evaluer les formations.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>✓ Informer, accueillir et orienter l'étudiant.</li><li>✓ Recruter et procéder aux inscriptions administratives.</li><li>✓ Favoriser la mobilité internationale et Promouvoir l'établissement à l'étranger.</li></ul>

La même présentation peut être réalisée pour le processus « Recherche ».

Processus	Activités finales	Activités support
<b>Recherche</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>✓ Réaliser les programmes et les contrats.</li><li>✓ Valorisation scientifique de la recherche.</li><li>✓ Evaluer la recherche.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>✓ Rechercher les partenariats et obtenir les contrats et les financements.</li><li>✓ Constituer des équipes et des laboratoires.</li></ul>

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

## pièges à éviter

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

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

- ✓ **Fiche n° 9** : La notion d'activité
- ✓ **Fiche n° 12** : La comptabilité analytique par activités

### Un premier choix d'activités

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

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

FORMATION	RECHERCHE	DIFFUSION DU SAVOIR ET DE LA CONNAISSANCE	GESTION	SUPPORT ET LOGISTIQUE
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Diffuser l'information sur les programmes</li> <li>✓ Informer, accueillir et orienter l'étudiant</li> <li>✓ Recruter et procéder aux inscriptions administratives et pédagogiques</li> <li>✓ Réaliser les enseignements en présentiel, et accompagner l'étudiant dans son appropriation des savoirs</li> <li>✓ Accompagner l'étudiant (soutien pédagogique, tutorat, conseil, orientation)</li> <li>✓ Favoriser la mobilité internationale et promouvoir l'établissement à l'étranger</li> <li>✓ Evaluer les étudiants ou les apprenants (Valider les enseignements)</li> <li>✓ S'auto-évaluer : évaluer les formations et suivre les cohortes d'étudiants</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Consulter des équipes et des laboratoires</li> <li>✓ Rechercher les partenariats et obtenir les contrats (propositions) et les financements</li> <li>✓ Chercher : réaliser les programmes et les contrats</li> <li>✓ Valorisation scientifique de la recherche (y compris à l'international et la production des savoirs)</li> <li>✓ Valorisation marchande de la recherche</li> <li>✓ Evaluer la recherche</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Éditer</li> <li>✓ Offrir de la documentation (bibliothèque)</li> <li>✓ Organiser des manifestations</li> <li>✓ Muséologie, expositions permanentes</li> </ul>	<p><b>a) Pilotage</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Pilotage stratégique de l'établissement, contrôle et évaluation</li> <li>✓ Assurer la gestion financière et comptable</li> <li>✓ Gérer les ressources humaines</li> <li>✓ Communication institutionnelle et relations publiques</li> <li>✓ Piloter les systèmes d'information</li> <li>✓ Assurer le fonctionnement administratif</li> </ul> <p><b>b) Vie de l'étudiant et services à l'utilisateur (vie de la communauté)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Accompagner l'étudiant : Culture, Santé, Sport, Soutien psychologique, Emploi, Services sociaux</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Entretien le patrimoine immobilier et espace vert</li> <li>✓ Maintenir les équipements (biens mobiliers)</li> <li>✓ Assurer le fonctionnement des services et installations communes (viabilisation, nettoyage, )...</li> <li>✓ Reprographie</li> </ul>





## illustration 10

### Les activités retenues par l'université de Savoie

L'université de Savoie s'est appuyée sur la liste des processus et activités identifiés au sein du présent guide pour conduire sa réflexion sur le découpage analytique qu'elle souhaitait mettre en place.

« Les activités retenues sont classées en 6 processus, 4 relevant du support, et 2 du métier.

#### Processus support

##### 1. Support

- 1.1 Sécurité
- 1.2 Support aux systèmes d'information, réseaux, téléphonie
- 1.3 Communication institutionnelle
- 1.4 Reprographie, y compris pour enseignement et recherche
- 1.5 Infrastructures et équipements communs, maintenance, espaces verts

##### 2. Gestion

- 2.1 Gestion financière et comptable
- 2.2 Gestion et pilotage des relations internationales
- 2.3 Gestion des ressources humaines

##### 3. Pilotage

- 3.1 Pilotage stratégique, contrôle, évaluation

##### 4. Diffusion du savoir

- 4.1 Organisation des évènements
- 4.2 Mise à disposition des ressources documentaires

#### Processus métier

##### 5. Recherche

- 5.1 Evaluation de la recherche
- 5.2 Animation et administration des laboratoires
- 5.3 Valorisation marchande de la recherche
- 5.4 Recherche de partenariats et de financements
- 5.5 Réalisation des programmes de recherche

##### 6. Formation

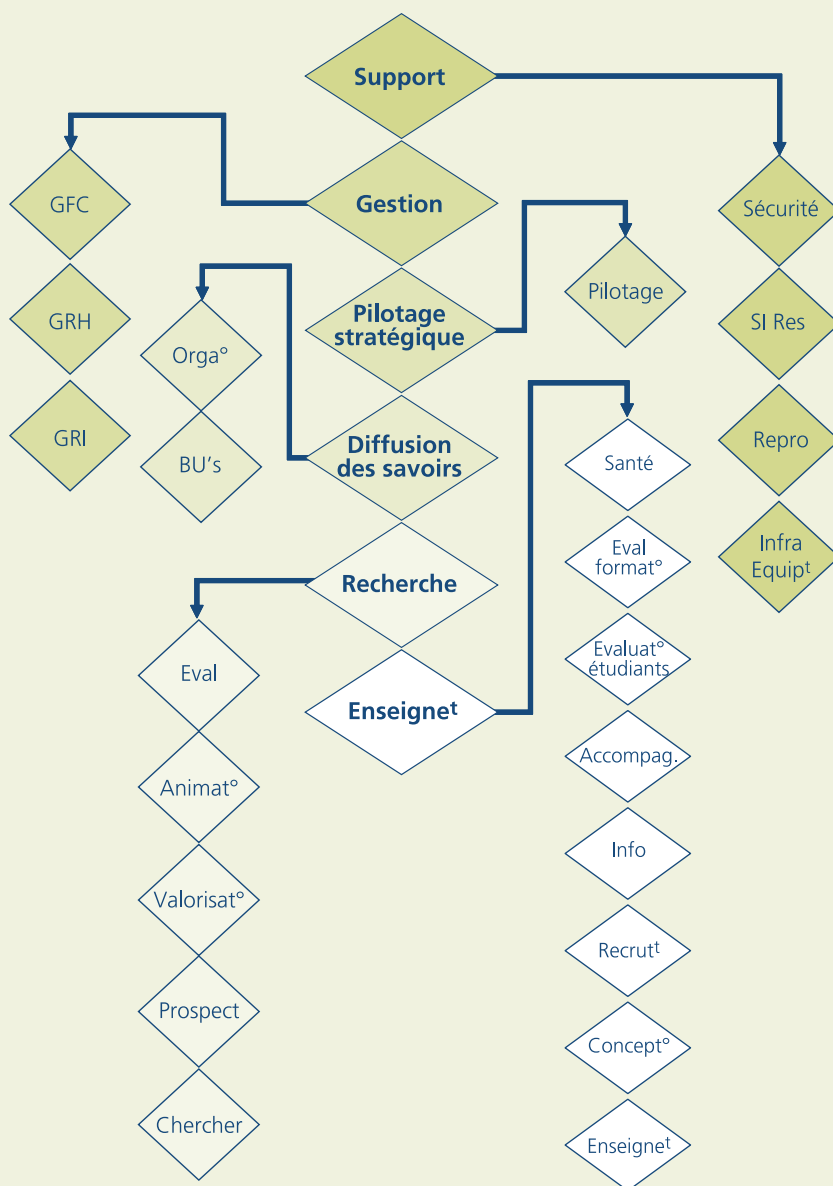
- 6.1 Santé, sport et culture des étudiants
- 6.2 Evaluation des formations et suivi des étudiants
- 6.3 Evaluation des étudiants
- 6.4 Accompagnement des étudiants, tutorats, soutien
- 6.5 Recrutement et inscription des étudiants
- 6.6 Conception des formations
- 6.7 Réalisation des enseignements en présentiel »

Ce travail s'est complété d'une réflexion sur l'organisation analytique de ces activités. A ce stade, l'université a effectué un choix majeur en termes d'alimentation en données de son modèle et donc essentiel dans la compréhension et dans l'analyse des coûts :

« Un choix important a été fait, qui consiste à structurer les activités en processus métier (formation et recherche) et processus support (tout ce qui contribue à la formation et à la recherche sans en être directement), avec une priorisation des processus support. Ce choix résulte de la nécessité de lever les ambiguïtés de rattachement lorsqu'elles se présentent.

Ainsi, dans une logique centrée sur la « destination finale », qui est la logique de la LOLF, les activités métiers (processus formation et recherche) devraient drainer la grande majorité des charges. Un traitement selon cette logique présente le grand avantage de recourir au même raisonnement pour l'affectation d'une charge à une activité, qu'à une destination LOLF. Compte tenu de la décentralisation de la saisie (entre 50 et 100 personnes), cet avantage est considérable. Par contre cette solution conduit à vider les processus support d'une part importante de leur contenu.

Pour privilégier la visibilité des processus supports il faut donc convenir qu'ils drainent prioritairement toutes les charges qui les concernent, même si ces charges pourraient aussi concerner une autre activité. Cela revient à organiser la sélection des activités de rattachement des charges selon une hiérarchie. La présentation et l'utilisation de ces activités sont ainsi hiérarchisées afin de faire émerger tout ce qui relève du support (avec aussi un ordre de priorité au sein du support) pour rendre ces activités « visibles » au lieu de les diluer dans les processus métiers (et notamment dans les activités « réaliser les programmes de recherche », et « réaliser les enseignements en présentiel »).





## 6.3 Choix des inducteurs de ressources et d'activités

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

### caractéristiques

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

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

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

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

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

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

L'établissement souhaite connaître le coût de l'étudiant pour chacun des grades universitaires (Licence, Master, Doctorat) :

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



<sup>12</sup> Inducteur de ressources : la charge de téléphone sera répartie sur l'activité « Informier, accueillir et orienter » de chaque diplôme, puisque l'objet de coût porte sur le coût des diplômes.

<sup>13</sup> Inducteur d'activités : le coût de l'activité obtenu par addition des différentes charges sera par la suite affecté au coût du diplôme en fonction du Nb d'étudiants ayant eu recours aux services du SCUIO.

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

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

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

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



## pièges à éviter

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

## à retenir

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

## voir

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

## focus 7

### La grille d'activités

#### *Objet de la grille des activités*

Elle a pour but de lister la totalité des activités susceptibles d'être mobilisées pour l'offre de prestations des EPSCP et la connaissance des coûts. Ces activités sont regroupées au sein de processus : Formation, Recherche, Diffusion des savoirs, Gestion et enfin, 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 car elle offre 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.

Chaque processus est décomposé en activités élémentaires. Pour chaque activité sont ensuite proposés des inducteurs de coût :

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

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

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

LA GRILLE D'ACTIVITÉS			
INDUCTEURS DE RESSOURCES	ACTIVITÉS REGROUPÉES AU SEIN D'UN PROCESSUS	INDUCTEURS D'ACTIVITÉS	SOURCE D'INFORMATION
<b>LE PROCESSUS DE FORMATION</b>			
Nb de diplômés et de formations	<b>Diffuser l'information sur les programmes</b>	Nb de documents envoyés/diffusés	Equipe de formation, SCUIO
Nb d'étudiants inscrits	<b>Informier, accueillir et orienter l'étudiant</b>	Nb d'étudiants ayant eu recours au SCUIO	Equipe de formation, directeur des études, services scolarité, SCUIO
Nb de dossiers de candidatures retirés (y compris VAE)	<b>Recruter et procéder aux inscriptions administratives et pédagogiques</b>	Nb de dossiers d'inscription par parcours de formation, par grade	Equipe de formation, services scolarité
Nb de diplômés et de formations et Nb moyen d'étudiants par diplôme Nb d'étudiants inscrits	<b>Réaliser les enseignements en présentiel, et accompagner l'étudiant dans son appropriation des savoirs</b>	Nb d'heures d'enseignement Nb d'heures consacrées à l'accompagnement	Enseignants-chercheurs : enquête temps Logiciel de scolarité + heures complémentaires
Nb d'étudiants inscrits par formation	<b>Accompagner l'étudiant</b> (soutien pédagogique, tutorat, orientation)	Nb d'étudiants ayant eu recours à l'équipe de formation (à défaut au SCUIO)	Enseignants-chercheurs : enquête temps Equipe de formation



## focus 7

INDUCTEURS DE RESSOURCES	ACTIVITÉS REGROUPÉES AU SEIN D'UN PROCESSUS	INDUCTEURS D'ACTIVITÉS	SOURCE D'INFORMATION
<b>LE PROCESSUS DE FORMATION (suite)</b>			
Nb accords de coopération et conventions Nb échange d'enseignants et d'étudiants (entrants / sortants) Nb d'étudiants étrangers : mobilité LMD	<b>Favoriser la mobilité internationale</b> et Promouvoir l'établissement à l'étranger	Nb de co habilitations Nb de stages	Services scolarité, directeur des études, services RI
Nb d'UE faisant l'objet d'une sanction semestrielle	<b>Evaluer les étudiants ou les apprenants</b> (Valider les enseignements)	Nb d'étudiants admis par diplôme et Nb de présents aux examens	Logiciel de scolarité Services scolarité
Nombre de formations évaluées Nb d'étudiants interrogées Durée de suivi des cohortes	<b>S'auto évaluer : évaluer les formations et suivre les cohortes d'étudiants</b>	Nb Admissibles / admis Taux d'employabilité	Observatoire Services scolarité
<b>LE PROCESSUS DE LA RECHERCHE</b>			
Nb d'heures réunion	<b>Constituer des équipes et des laboratoires</b> <i>(importante mais difficilement mesurable)</i>	Nb d'équipes, d'UMR et équipe d'accueil	Service de la recherche
Nb de réponse à des appels d'offres, à des appels à projets Nb d'heures consacrées à la rédaction des propositions	<b>Rechercher les partenariats et obtenir les contrats</b> (élaborer des propositions) et les financements	Nb de contrats obtenus	Service de la recherche
Nb de chercheurs et de doctorants	<b>Chercher : réaliser les programmes et les contrats</b>	Nb d'heures consacrées à la recherche	Service de la recherche
Nb d'accords de coopération scientifique Nb d'articles proposés	<b>Valorisation scientifique de la recherche</b> (y compris à l'échelle internationale ainsi que la production des savoirs)	Nb de rapports publiés Nb d'articles publiés Nb de thèses publiées Nb de participations à des colloques et manifestations	Service de la recherche
Nb d'heures (hommes ou matériel)	<b>Valorisation marchande de la recherche</b>	Nb de contrats (y compris brevets, licences, expertise)	Service de la recherche ou de la valorisation
Nb d'experts Modalités de fonctionnement du conseil scientifique	<b>Evaluer la recherche</b>	Nb de comités scientifiques Taux de diffusion des rapports	Service de la recherche

INDUCTEURS DE RESSOURCES	ACTIVITÉS REGROUPÉES AU SEIN D'UN PROCESSUS	INDUCTEURS D'ACTIVITÉS	SOURCE D'INFORMATION
<b>LE PROCESSUS DE DIFFUSION DU SAVOIR ET DE LA CONNAISSANCE</b>			
Nb d'agents du service	<b>Éditer</b>	Nb d'ouvrages diffusés	Service des presses
Nb d'inscrits	<b>Offrir de la documentation</b> (bibliothèque)	Nb d'heures d'ouvertures	SCD
Nb de colloques et de séminaires organisés Temps de préparation	<b>Organiser des manifestations</b>	Taux de participation Nb de payants	Service communication, service recherche
Nb de projets d'exposition	<b>Muséologie, expositions permanentes</b> (suivant les cas : CNAM, MNHN, etc.)	Surfaces occupées	Musée
<b>LE PROCESSUS DE COOPÉRATION INTERNATIONALE : PROCESSUS RECONSTITUÉ</b>			
<b>Voir pilotage</b>	Favoriser la mobilité internationale		
<b>Voir formation et recherche</b>	Promouvoir l'établissement à l'étranger		
<b>Voir formation et recherche</b>	Assurer des formations et réaliser des recherches à l'étranger ou accueillir des acteurs étrangers		
<b>LE PROCESSUS DES FONCTIONS DE PILOTAGE</b>			
<b>a) Processus de pilotage et de gouvernance (gestion)</b>			
Nb de composantes Nb de discipline, projets pluridisciplinaires, Nb de nouveaux diplômes Nb de nouveaux programmes de recherche proposés Projets de collaboration Projets de coopération nationaux et internationaux de l'établissement Nb d'agents Nb de tableaux de bord élaborés Recours à des prestations de services externes	<b>Pilotage stratégique de l'établissement, contrôle et évaluation</b>	Nb de participants à des réunions institutionnelles Temps des participants ou Nb d'heures de réunions Nb de nouvelles habilitations Nb d'heures réservées aux nouveaux enseignements (LMD, formation continue) Temps consacré à la mise en œuvre du contrôle de gestion	Services centraux : secrétariat général, service scolarité, service de la recherche, RI, contrôle de gestion
Nb d'agents (titulaires et non titulaires)	<b>Gérer les ressources humaines</b>	Nb ETPT	Service ressources humaines
Montant du budget de l'établissement	<b>Assurer la gestion financière et comptable</b>	Nb de factures liquidées Nb de contrats ou de marchés signés	Services financier Services achat / marché
Développement international Orientations nouvelles Filières et diplômes	<b>Communiquer (partenaires institutionnels et relations publiques)</b>	Nb de connexions internet Nb de publications	Service communication, RI
Nb d'applications	<b>Piloter les systèmes d'information</b>	Nb de connexions sur le système central propriétaire	Service informatique





## focus 7

INDUCTEURS DE RESSOURCES	ACTIVITÉS REGROUPÉES AU SEIN D'UN PROCESSUS	INDUCTEURS D'ACTIVITÉS	SOURCE D'INFORMATION
<b>LE PROCESSUS DES FONCTIONS DE PILOTAGE</b> b) vie de l'étudiant ( <i>attention car libellé du programme 231 LOLF</i> ) et service à l'utilisateur ( <i>vie de la communauté</i> )			
Nb de visites (infirmière, médecins, psychologue, assistance sociale) Nb d'inscrits au service de sport Nb de repas Chiffre d'affaires	<b>Accompagner l'étudiant :</b> Culture, Santé, Sport, Soutien psychologique, Emploi, Services sociaux, Restauration, Cafétéria, Librairie, crèches	Taux fréquentation Nb discipline Nb d'heures d'encadrement	Service santé, service culturel, service sport...
<b>LE PROCESSUS DES FONCTIONS SUPPORT ET LOGISTIQUE</b>			
Taux de vétusté du patrimoine Nb de contrats et taux de location	<b>Entretien le patrimoine immobilier et espace vert</b>	Surfaces rénovées et/ou entretenues	Service patrimoine
Nb d'agents Montant des contrats d'entretien	<b>Maintenir les équipements</b> (biens mobiliers)	Nb d'interventions des services techniques	Services techniques
Montant (Régie ou contrats de prestation de service) Nb de véhicules de service	<b>Assurer le fonctionnement des services et installations communes</b> (viabilisation, nettoyage, parc automobile, gardiennage, blanchissage)	Nb d'heures d'intervention Nb de kilomètres parcourus	Services techniques
Nb d'équipement de l'établissement en parc de matériels	<b>Reprographier</b>	Nb de documents reprographiés par nature	Services techniques

## Les inducteurs retenus par l'université de Savoie

La modélisation analytique retenue par l'université de Savoie constitue une adaptation de la méthode par activité et permet à cet établissement de tenir compte à la fois de ses objectifs propres mais également des capacités offertes par ses outils informatiques.

La question des inducteurs de ressources ne s'est pas posée car, justement, les modalités et règles de saisies des charges définies par l'université lui permettent une affectation des coûts sur une activité.

En revanche, l'université a mené une réflexion approfondie quant aux choix de ses inducteurs d'activités.

« *Inducteurs d'activités : l'objectif est de définir des inducteurs simples et peu nombreux, tout en étant discriminants. En conséquence il n'y a pas d'inducteurs propres à chacune des composantes.*

*C'est l'ajustement du périmètre des inducteurs qui permet de concilier ces deux contraintes. »*

Inducteur choisi pour chaque activité

Activité		Inducteur	Description inducteur
<b>Support</b>			
S	SECU	SECURITE	Surfaces utiles
			Surfaces utiles (Hm <sup>2</sup> )
Y	SIRES	SI RESEAU TELEPHONIE	E/R Effectif site
			Clé E/R par site : 50% Formation : Effectif étudiant 50% Recherche : Effectif consolidé laboratoire
R	REPRO	PHOTOCOPIER	E/R Effectif site
			Clé E/R par site : 50% Formation : Effectif étudiant 50% Recherche : Effectif consolidé laboratoire
Q	COM	COMMUNIQUER	E/R unités
			Clé E/R : 50% Formation : Nombre diplômés 50% Recherche : Equirépartition laboratoires
F	INFRAC	INFRASTRUCTURES	Surfaces utiles
			Surfaces utiles (Hm <sup>2</sup> )
<b>Gestion</b>			
C	GFC	GESTION FINANC COMPT	Budget dépenses OC
			Montant des dépenses par Objet de coût ( )
I	GRI	GERER RI	Etu RI Tot
			Effectif étudiants entrants/partants international
H	GRH	GERER RH	E/R pour GRH
			Clé E/R : 50% Formation : Nb d'heures enseignées 50% Recherche : Effectif consolidé laboratoire
<b>Pilotage</b>			
P	PILOS	PILOTER	E/R Effectif site
			Clé E/R par site : 50% Formation : Effectif étudiant 50% Recherche : Effectif consolidé laboratoire
<b>Diffusion du savoir</b>			
M	MANIF	ORGANISER EVENEMENTS	E/R unités
			Clé E/R : 50% Formation : Nombre diplômés 50% Recherche : Equirépartition laboratoires
B	BU	DOCUMENTATION	E/R Effectif site
			Clé E/R par site : 50% Formation : Effectif étudiant 50% Recherche : Effectif consolidé laboratoire
<b>Recherche</b>			
N	EVAR	EVALUER RECHERCHE	Labo Nb Tot
			Effectif consolidé laboratoire (E/C, chercheurs, thésards, iatos, autre)
L	ANIM	ANIMER LABORATOIRE	Labo Nb Tot
			Effectif consolidé laboratoire (E/C, chercheurs, thésards, iatos, autre)
V	VALO	VALORISER	Labo Unités
			Equirépartition laboratoires
J	PROS	RECHERCHER FINANCEMT	Budget CA Labo Tot
			Recette laboratoire (avec SCAIC)
K	CHR	REALISER RECHERCHE	
<b>Formation</b>			
T	SANT	SANTE SPORT CULTURE	Etu IA
			Effectif étudiant (IA)
W	EVAF	EVALUER FORMATIONS	Etu IA
			Effectif étudiant (IA)
G	EVAE	EVALUER ETUDIANTS	Form Epreuves
			Nombre d'épreuves ? (Faire des tests sur nbre notes ou ELP avec IP)
A	ACC	ACCOMPAGNER ETUDIANT	Etu IA
			Effectif étudiant (IA)
U	RECR	RECRU INSCR ETUDIANT	Etu IA
			Effectif étudiant (IA)
D	IPE	INGENIERIE PEDAGO	Form H/E pond
			H/E observé pondéré (coef. 2 form. Professionnal.)
E	ENS	ENSEIGNER PRESENTIEL	Etu IA
			Effectif étudiant (IA)



## 6.4 Logiques de déversement des charges

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

### caractéristiques

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

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

- affectation directe des charges sur les activités quand une charge est directement liée à l'activité (charge directe) ;
- affectation des charges indirectes par rapport aux activités à l'aide d'un inducteur de ressources qui sert alors de clé de répartition ; cf. supra 6.3 « Choix des inducteurs de ressources et d'activités ».

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

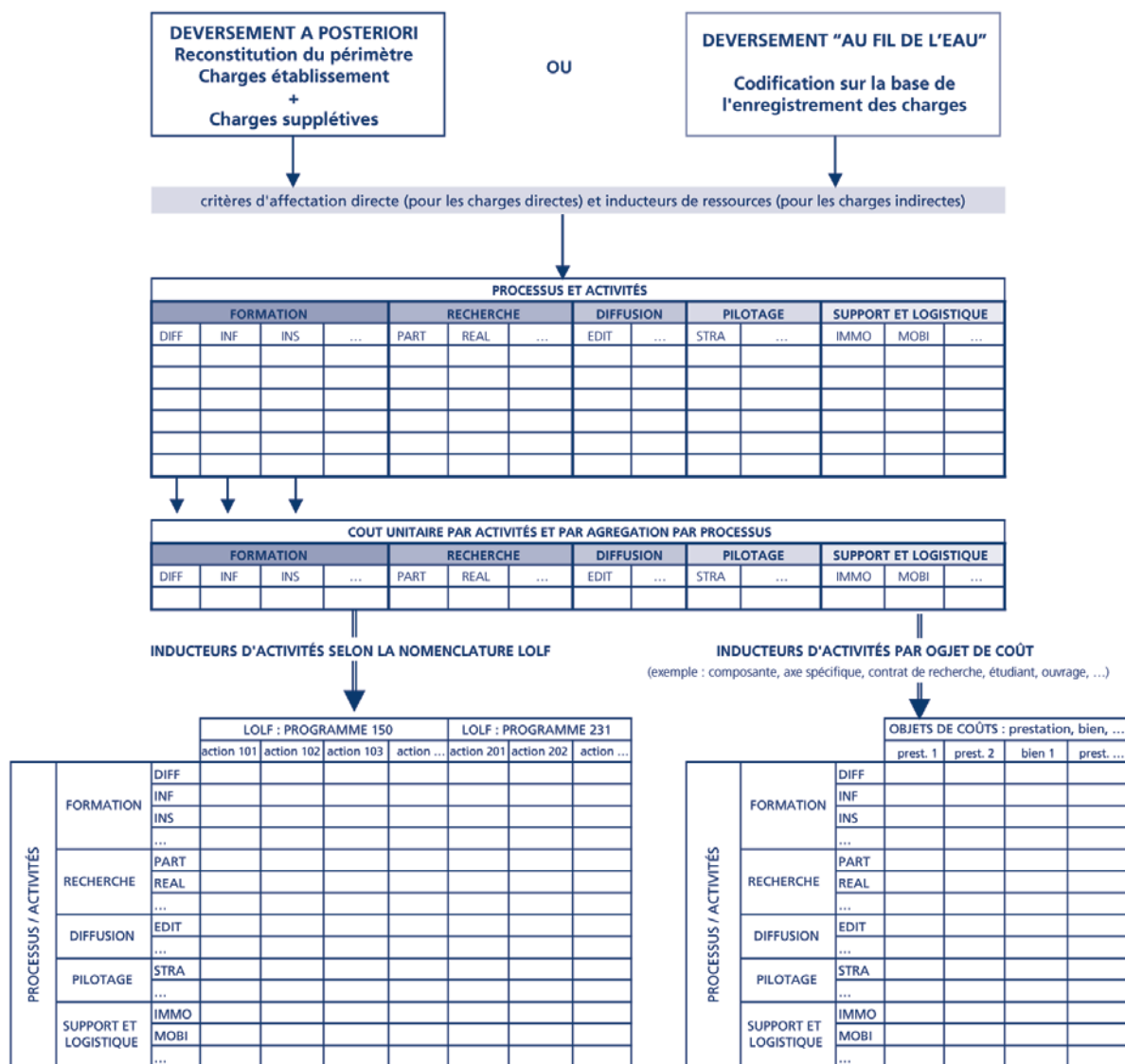
Dans un second temps, le **déversement des coûts unitaires des activités sur les objets de coûts** s'opère en fonction des inducteurs d'activités identifiés.

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

Le calcul du coût des activités après déversement permet de s'interroger sur la pertinence de la ventilation par activités et de comparer ce coût avec des références externes (publiques ou privées). Sur la base de ces informations, il devient possible de procéder à diverses analyses. Ainsi, les questions de la comparaison des coûts d'un diplôme entre différentes filières, du maintien éventuel d'une activité coûteuse, de la mesure de la performance (qualité et efficacité) d'un processus peuvent être alors posées. Pour de plus amples informations sur ce sujet, il convient de se reporter aux parties 7 et 8 du guide.

Ainsi qu'indiqué supra (cf. 6.1 « Mécanique générale »), la méthode de comptabilité analytique par activités et les modalités de mise en œuvre de la LOLF au sein des EPSCP retenues par le ministère comportent un certain nombre de similitudes. Pour cette raison, il nous a semblé que la méthode par activités pouvait être un vecteur particulièrement adapté pour apporter une réponse aux besoins d'informations de diverses natures d'un EPSCP sans nécessairement réclamer une surcharge de travail pour les services opérationnels ainsi que pour les acteurs de l'établissement. C'est ce qu'illustrent les développements qui suivent.

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



6  
Méthode par activités

### pièges à éviter

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



## à retenir

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

## voir

✓ **Fiche n° 11** : Les modalités de retraitement des charges

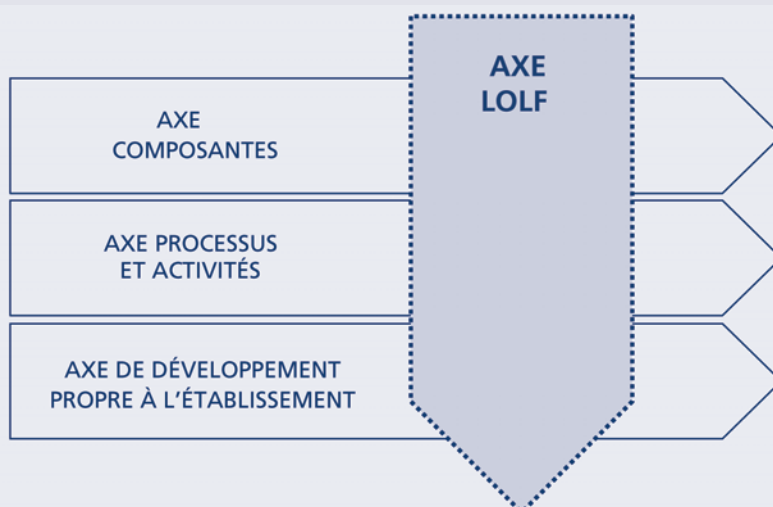
## focus 8

### **LOLF : codification et matrice de croisement**

Le décret n°2008-618 du 27 juin 2008 définissant le régime financier des EPSCP prévoit que le budget est présenté et exécuté en croisant une lecture par nature (enveloppe en prévision et comptes comptables en exécution) et par destinations (actions LOLF). Cette exigence n'est pas à proprement parlé une nouveauté pour les EPSCP qui renseignent depuis 1994 (décret n°974-329 du 14 janvier 1994) un budget de gestion dont la nomenclature des destinations est établi en cohérence avec les programmes et actions de la LOLF (cf. arrêté du 14 mai 1994 modifié).

La quasi totalité des moyens de l'établissement peut donc être retracée aujourd'hui au sein des actions de la LOLF (et ce d'autant plus que les établissements passés aux responsabilités et compétences élargies gèrent désormais la masse salariale des personnels de l'État). Il reste à intégrer, via notamment les charges et produits supplétifs, les ressources mises à disposition par les partenaires de l'établissement (organismes de recherche, collectivités locales, associations...).

En reprenant le schéma figurant dans la présentation de l'ossature analytique (cf. supra 2.4 « Les systèmes d'information à mobiliser »), l'axe LOLF apparaît dans toute sa transversalité :



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

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

La matrice de croisement telle que proposée ci-dessus peut paraître ambitieuse notamment dès lors que la question de la mise en œuvre pratique est abordée. En effet, si l'idée de disposer d'une information analytique sur les différents axes décrits (structures, activités, LOLF, projets spécifiques) est séduisante, il convient d'étudier la faisabilité de l'opération.

Tout particulièrement, les questions relatives au système d'information nécessaire et à son alimentation en terme de saisie (nombre d'informations supplémentaires à renseigner) par les personnels doivent être abordées.

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

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

MATRICE DE CROISEMENT ENTRE LA MÉTHODE PAR ACTIVITÉS ET LA LOLF									
MÉTHODES PAR ACTIVITÉS			ACTIONS DE LA LOLF						
PROCESSUS	ACTIVITÉS	L/M/D	101	102	103	105	106	107	108
FORMATION	DIFF	Licence							
		Master							
		Doctorat							
	INFO	Licence							
		Master							
		Doctorat							
	INS	Licence							
		Master							
		Doctorat							
...	...								
RECHERCHE	PART	Sc. de la Vie							
		Maths, STIC							
		Phys. / Ch.							
		...							
	...	...							

6  
Méthode par activités



## focus 8

Prenons un exemple pour éclairer la lecture de ce tableau.

Le document de la DES du 26 août 2005 intitulé : « La répartition des moyens des opérateurs par destination en cohérence avec la structure des programmes financeurs de l'État » présente les activités (et les moyens correspondants) qui doivent être affectées à telle ou telle action de la LOLF. Ainsi au titre des actions 101 à 103 (formations du baccalauréat aux niveaux licences, master et doctorat) les activités concernées portent tant sur les activités d'enseignement que sur les activités directement liées à l'enseignement. Ce descriptif consiste en fait à présenter de façon globale les différentes activités nécessaires à la réalisation de l'action de formation. Pour sa part, le groupe de travail constitué pour les besoins de la rédaction de ce guide s'est attaché à décrire précisément les activités afférentes aux processus (notion propre à la méthode par activités) tel le processus de formation.

De la sorte, on dispose d'un niveau d'information plus fin, que l'on peut croiser aisément avec la maille plus large demandée par le ministère. Il s'ensuit qu'au niveau de la saisie, le fait d'alimenter, lors de l'affectation d'une charge, l'activité concernée (méthode par activités) permet *de facto* de renseigner par agrégat le niveau d'information LOLF.

## Cas pratique : la méthode par activités

### Préambule

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

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

Ce cas pratique a pour objectifs principaux de :

- faire comprendre de manière concrète et pratique la mécanique analytique par activités ;
- répondre aux principales interrogations de gestion liées à la répartition des charges sur les activités de l'université ;
- servir d'exemple illustratif pour les universités.

L'organisation du cas pratique est donc la suivante :

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

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

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

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

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

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

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

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





## illustration 12

### 2. La sélection des activités

Les critères et conditions de choix des activités de l'université de France ont été précisés dans la grille présentée précédemment (cf. supra 6.2 « Sélection des activités »). Le découpage en processus (exemple : FORMATION, RECHERCHE...) et en activités (exemples d'activités au sein du processus « FORMATION » : « diffuser l'information sur les programmes », « réaliser les enseignements », « évaluer les étudiants »...) a pour but de se rapprocher de ce que « fait réellement » l'université.

La codification sur laquelle s'appuie la présente illustration est celle développée au point 6.3 « Choix des inducteurs de ressources et d'activités ».

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

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

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

Activités	Codification
<b>FORMATION</b>	
Diffuser l'information sur les programmes	DIFF
Informier, accueillir et orienter l'étudiant	INFO
Recruter et procéder aux inscriptions administratives	INS
Réaliser les enseignements au niveau « Licence »	ENS (L)
Réaliser les enseignements au niveau « Master »	ENS (M)
Réaliser les enseignements au niveau « Doctorat »	ENS (D)
Accompagner l'étudiant	ACC
Favoriser la mobilité internationale	INT
Evaluer les étudiants ou les apprenants	EVAL.E
Evaluer les formations	EVAL.F
<b>RECHERCHE</b>	
Rechercher des partenariats	PART
Réaliser les programmes et les contrats	REAL
Effectuer la valorisation scientifique de la recherche	VALO.S
Effectuer la valorisation marchande de la recherche	VALO M
Evaluer la recherche	EVAL R
<b>DIFFUSION DU SAVOIR</b>	
Editer	EDIT
Offrir de la documentation	DOC
Organiser des manifestations	MANIF

Activités	Codification
<b>PILOTAGE ET FONCTIONS DE GESTION</b>	
Pilotage stratégique de l'établissement	STRA
Assurer la gestion financière et comptable	FIN
Gérer les ressources humaines	GRH
Communication institutionnelles et relations publiques	COM
Piloter les systèmes d'information	SIG
Assurer le fonctionnement administratif	ADM
Assurer la vie de l'étudiant	VE
<b>SUPPORT ET LOGISTIQUE</b>	
Entretien le patrimoine immobilier et espaces verts	IMMO
Maintenir les équipements (biens mobiliers)	MOBI
Assurer le fonctionnement des services et installations communs	ICOM
Reprographier	REPRO

### 3. Définition du périmètre des charges

Le périmètre des charges retenues est identique à celui décrit dans l'illustration du cas de la méthode en sections homogènes (cf. supra « cas pratique : la méthode en sections homogènes »). Le total des charges incorporables s'établit à : **142.600 k€**.

#### Mise en œuvre d'inducteurs de ressources

Le tableau figurant ci-après a pour objectifs :

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

Pour la bonne compréhension des données, il faut préciser qu'au titre des inducteur de ressources / critères de déversement, la mention « I.D. » signifie « Imputation Directe » et est portée lorsque la charge peut être imputée directement et en totalité sur une seule activité.



## illustration 12

### PÉRIMÈTRE DE CHARGES

#### CHARGES BUDGÉTAIRES

Charges	N° Compte	Détail compte	Montant (k€)	Inducteur de ressources / critère de déversement
<b>ACHATS</b>	<b>60</b>	<b>TOTAL</b>	<b>6 000</b>	
	602/603	Combustible Achats et var. stocks	120	Imputation directe (I.D) sur l'activité support ICOM
	6061	Eau, Energie, Electricité	2 700	I.D sur l'activité support ICOM
	6063	Fourniture (Entretien)	900	I.D sur l'activité support IMMO
	6065	Linges, Vêtements, Nett.	200	I.D sur l'activité support ICOM
	6067	Fourniture Ens / Recherche	1 300	Imputation sur formation/recherche (en fct. temps ens./cherch.)
	6062/4/8	Fournitures Administratives	780	I.D sur l'activité de pilotage ADM
<b>SERVICES EXTÉRIEURS</b>	<b>61</b>	<b>TOTAL</b>	<b>5 000</b>	
	611	Sous-traitance	300	I.D sur l'activité de pilotage ADM
	6132	Locations immobilières	50	I.D sur l'activité de pilotage ADM
	6135	Locations mobilières	250	I.D sur l'activité support MOBI
	615	Entretien / réparations	2 000	Imputation sur les activités support IMMO & MOBI
	616	Assurance	50	Imputation sur SIG et supports (en fct. de l'objet d'assurance)
	6181	Docu. généré et adm.	50	Imputation sur VE et DOC (en fct. de l'activité)
	6182	Abonnements	1 000	I.D sur l'activité de diffusion du savoir DOC
	6183	Documentation	800	I.D sur l'activité de diffusion du savoir DOC
	6184	Reprographie	250	I.D sur l'activité support REPRO
	6185	Colloque/Sém./Conf.	250	Imputation multiple (en fct. du volume et nature des coll., sém., etc)
<b>AUTRES SERVICES EXTÉRIEURS</b>	<b>62</b>	<b>TOTAL</b>	<b>6 240</b>	
	621	Personnel extérieur à l'établiss.	20	Imputation sur formation/recherche (en fct. temps ens./cherch.)
	622	Honoraires et rémun.	1 000	Imputation sur l'activité de formation ENS (en fct. ens./cherch.)
	6231	Annonces et insertions	140	I.D sur l'activité de pilotage ADM
	6233	Foires et expositions	50	I.D sur l'activité de diffusion du savoir EXPO
	6236	Catalogue	150	I.D sur l'activité de pilotage COM
	6237	Publications	30	Imputation sur les activités de diffusion du savoir (en fct. nature)
	6244	Transport administratifs	30	I.D sur l'activité support ICOM
	6248	Transport personnels	80	I.D sur l'activité support ICOM
	6254	Frais inscrip.colloques	140	I.D sur les activités de recherche VALO (R&S) (en fct. nature coll.)
	6256	Frais déplacement	1 700	Imputation multiple (en fct. temps ens./cherch.)
	6257	Frais de réception	400	I.D sur l'activité de pilotage COM
	6264	Téléphone	420	I.D sur l'activité support ICOM
	6265	Affranchissement	380	Imputation sur les activités de diffusion du savoir EDIT et DOC
	627	Frais bancaire	100	I.D sur l'activité de pilotage FIN
	6283	Formation continue du pers.	150	I.D sur l'activité GRH
	6284	Contrats de nettoyage	450	I.D sur l'activité support ICOM
	6288	Prestations ext. Diverses	1 000	I.D sur l'activité support ICOM
<b>IMPÔTS TAXES</b>	<b>63</b>	<b>TOTAL</b>	<b>500</b>	
	631	Taxe salaire	380	Imputation multiple (en fct. de la répartition du temps / personnels)
	633	Versement transp.	30	I.D sur l'activité de pilotage ADM
	6351	Taxes foncières	10	I.D sur l'activité de pilotage ADM
	6358	Autres impôts	80	I.D sur l'activité de pilotage FIN
<b>SALAIRES CHARGES</b>	<b>64</b>	<b>TOTAL</b>	<b>9 500</b>	
	641	Contrat, vac. Admin.	3 500	Imputation multiple (en fct. de la répartition du temps / personnels)
	6421	Heures sup. / comp. Ens	2 300	Imputation multiple (en fct. de la répartition du temps / personnels)
	6422	Intervention extérieure	2 500	Imputation multiple (en fct. de la répartition du temps / personnels)
	643	Emplois gagés	700	
	644	Emplois aidés	500	Imputation multiple (en fct. temps ens./cherch.)

PÉRIMETRE DE CHARGES (suite et fin)

CHARGES BUDGÉTAIRES (suite)

Charges	N° Compte	Détail compte	Montant (k€)	Inducteur de ressources / critère de déversement
<b>AUTRES</b>	<b>65</b>	<b>TOTAL</b>	<b>6 800</b>	
<b>CHARGES</b>	651	Brevet et droit d'auteur	400	I.D en fonction de l'activité de recherche VALO.R
<b>GESTION</b>	6571	Bourses	1 100	I.D en fonction de l'activité "vie étudiante" (VE)
	6572	Subv. Reçues rep. Eps	1 200	(charges non incorporables)
	6576	Suventions diverses	300	I.D en fonction de l'activité "vie étudiante" (VE)
	6578	Secours aux étudiants	800	I.D en fonction de l'activité "vie étudiante" (VE)
	658	Prestations inter.	3 000	(charges non incorporables)
<b>INTÉRÊT</b>	<b>66</b>	<b>TOTAL</b>	<b>10</b>	<b>I.D en fonction de l'activité de pilotage FIN</b>
<b>EXCEP.</b>	<b>67</b>	<b>TOTAL</b>	<b>40</b>	<b>(charges non incorporables)</b>
<b>DOTATIONS</b>	<b>68</b>	<b>TOTAL</b>	<b>5 750</b>	<b>Imputation sur les activités support IMMO &amp; MOBI</b>
<b>AMORTIS.</b>	68111	Immo. incorporelles	500	I.D sur l'activité support MOBI
<b>&amp; PROV.</b>	68112	Immo. corporelles	5 250	I.D sur l'activité support IMMO
<b>TOTAL CHARGES BUDGÉTAIRES</b>			<b>39 840</b>	
<b>TOTAL CHARGES BUDGÉTAIRES INCORPORABLES</b>			<b>35 600</b>	

CHARGES SUPPLÉTIRES

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

**TOTAL CHARGES INCORPORABLES : 142 600 k€**

dont charges budgétaires incorporables : 35 600  
 dont charges supplétives : 107 000



## illustration 12

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

#### 4.1. La mécanique analytique

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

**L'imputation directe** (symbolisée par les lettres I.D. dans les tableaux ci-dessus) consiste à déverser de manière univoque une charge sur une seule et unique activité [exemple : la charge « Transports administratifs » (6244) est déversée sur l'activité support « Assurer le fonctionnement des services communs » (ICOM)]. Cette imputation directe dépend en tout état de cause du choix de la grille d'activités. En effet, si l'activité ICOM n'avait pas été retenue, le poste 6244 aurait alors été déversé sur plusieurs activités et l'imputation aurait été indirecte.

Dans le cas de l'université de France, l'imputation directe représente 43 % des charges budgétaires incorporables et 15 % du total des charges incorporables (budgétaires et supplétives).

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

- 80 % du montant des charges enregistrées au compte 6244 auraient été imputés sur l'activité « Réaliser les enseignements » ;
- et le solde soit 20 % auraient été imputés sur l'activité « Réaliser les programmes et contrats de recherche ».

#### 4.2. Les inducteurs de ressources

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

En pratique, le choix des clés de répartition (ou inducteurs de ressources) dépend de l'accès à l'information pertinente permettant de répartir au plus juste une charge. Toutefois, en dernier recours, le choix d'une clé empirique, c'est-à-dire une clé de répartition non directement mesurable mais évaluée arbitrairement, peut se faire lors de la première période de la mise en place de la comptabilité analytique par activités avant de faire l'objet d'une mesure plus précise au cours de la période. Les choix à faire relèvent réellement de l'établissement car ils sont conditionnés par la connaissance approfondie de l'organisation en place, de la structure organisationnelle existante et la possession de données techniques. Ces différents domaines sortent du champ du présent guide mais ainsi qu'il a été souligné, les données à collecter pour alimenter la comptabilité analytique sont variées et précises (cf. supra 2.2 « Données à collecter »).

Dans le cadre de la présente illustration, des choix, spécifiques au contexte retenu, ont été effectués.

Les contraintes d'un exemple compréhensible et accessible interdisent d'effectuer des calculs complets sur l'ensemble des activités de l'établissement. En conséquence, dans un souci de parallélisme avec ce qui est exposé dans l'illustration sur la méthode des sections homogènes, seules ont été retenues les activités considérées comme pouvant être mobilisées pour permettre la formation d'un étudiant au niveau licence.

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

- ✓ Les charges enregistrées au compte 602/603 (achats stockés - combustibles) sont affectées en totalité et directement au processus « SUPPORT ET LOGISTIQUE » et à l’activité « intervention et charges communes » car l’établissement gère de façon centralisée ce type d’activité (centre de responsabilité dédié à la gestion des charges communes) et a fait le choix d’identifier le processus « SUPPORT ET LOGISTIQUE » et l’activité « Intervention et charges communes » (un autre découpage tout aussi « logique » aurait pu être retenu).
- ✓ En revanche, pour les charges de personnel, la répartition ne peut suivre un schéma aussi simple. La charge est très souvent indirecte (sauf pour certains personnels réalisant une « mono activité ») et nécessite une connaissance de la répartition de l’activité des personnels. Cette dernière donnée a fait défaut dans le cadre de cette illustration. Dès lors une répartition forfaitaire s’est imposée. Cependant, le poids de ce poste de charge (80% du périmètre total des charges de l’université de France) nécessiterait, dans la perspective d’une mise en œuvre concrète dans un établissement, une collecte d’information précise. Sur ce sujet, la définition d’inducteur de ressources pertinents renvoi au focus intitulé « de la mesure de l’activité des personnels » figurant supra au 2.2 « Données à collecter ».

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

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

Le tableau ci-dessous synthétise les éléments retenus.

Répartition de l'activité des enseignants-chercheurs					
PROCESSUS	ACTIVITÉS (et codification)			Part	
Formation				45 %	
		Licence	ENS (L)		19%
		Master	ENS (M)		15%
		Doctorat	ENS (D)		2%
		Accompagnement	ACC		5%
		Evaluer les étudiants	EVAL E		4%
Recherche				50 %	
		Recherche partenariat	PART		5%
		Activités de recherche	REAL		34%
	Valorisation scientifique	VALO S	11%		
Autres				5 %	
		Pilotage	STRA		5%

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



## illustration 12

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

Répartition de l'activité de l'ensemble des personnels IATOSS						
Processus	Activités	Part	Processus	Activités	Part	
Formation		16 %	Pilotage		46 %	
	DIFF	2%		STRA	5%	
	INFO	2%		FIN	6%	
	INS	4%		GRH	12%	
	ACC	6%		COM	3%	
	INT	1%		SIG	3%	
EVAL.F	1%	ADM		10%		
Recherche		13 %		VE	7%	
Recherche	PART	3%		Support		16 %
	REAL	2%			IMMO	5%
	VALO.S	1%	MOBI		5%	
	VALO.R	4%	ICOM		5%	
	EVAL.R	3%	REPRO		1%	
Diffusion du savoir		9 %				
	EDIT	5%				
	DOC	2%				
	MANIF	2%				
	EXPO	0%				

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

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

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

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

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

Une fois la matrice de déversement en pourcentage constituée, il convient d'appliquer les pourcentages obtenus aux montants de chacune des charges du périmètre préalablement défini. Ainsi, il est possible d'établir le coût de chaque processus et, en leur sein, de celui de chaque activité.

Pour faciliter la lecture de cette étape, deux exemples peuvent être fournis :

- ✓ La charge salariale des personnels IATOSS du service commun de documentation soit 2.500 k€ est affectée en totalité au processus « DIFFUSION DU SAVOIR » et en son sein, à l'activité « documentation ».
- ✓ La charge d'achat de fournitures destinées à l'enseignement et à la recherche (compte 6067) est quant à elle répartie entre les processus « FORMATION » et « RECHERCHE » et en leur sein respectivement aux activités suivantes pour les pourcentages :
  - processus FORMATION :
    - enseignement niveau L : 35 %
    - enseignement niveau M : 14 %
    - enseignement niveau D : 1 %
  - processus RECHERCHE :
    - réalisation des programmes et contrats de recherche : 50 %

Le montant à répartir s'élevant à 1.300 k€, la ventilation sera donc la suivante :

- enseignement niveau L :  $35\% \times 1.300 \text{ k} = 455 \text{ k€}$  ;
- enseignement niveau M :  $14\% \times 1.300 \text{ k€} = 182 \text{ k€}$  ;
- enseignement niveau D :  $1\% \times 1.300 \text{ k€} = 13 \text{ k€}$  ;
- réalisation des programmes et contrats de recherche : 50% soit 650 k€.

Le tableau B ci-après résume cette étape.





## A. Tableau des pourcentages

Charges	N° Poste	Détail compte	Montant (k€)	Inducteur de ressources / critère de déversement	FORMATION									
					DIFF	INFO	INS	ENS (L)	ENS (M)	ENS (D)	ACC	INT	EVAL.E	
<b>ACHATS</b>	<b>60</b>	<b>TOTAL</b>	<b>6 000</b>											
	602/603	Combustible Achats et var. de stocks	120	Imputation directe (I.D) sur l'activité support ICOM										
	6061	Eau, Energie, Electricité	2 700	I.D sur l'activité support ICOM										
	6063	Fourniture (Entretien)	900	I.D sur l'activité support IMMO										
	6065	Linges, Vêtements, Nett.	200	I.D sur l'activité support ICOM										
	6067	Fourniture Ens / Recherche	1 300	Imputation sur formation/recherche (en fct. activité ens./cherch.)				35%	14%	1%				
	6062/4/8	Fournitures Administratives	780	I.D sur l'activité de pilotage ADM										
<b>SERVICES EXTERIEURS</b>	<b>61</b>	<b>TOTAL</b>	<b>5 000</b>											
	611	Sous-traitance	300	I.D sur l'activité de pilotage ADM										
	6132	Locations immobilières	50	I.D sur l'activité de pilotage IMMO										
	6135	Locations mobilières	250	I.D sur l'activité support MOBI										
	615	Entretien / réparations	2 000	Imputation sur les activités support IMMO & MOBI										
	616	Assurance	50	Imputation sur SIG et supports (en fct. de l'objet d'assurance)										
	6181	Docu. gén. et adm.	50	Imputation sur VE et DOC (en fct. de l'activité)										
	6182	Abonnements	1 000	I.D sur l'activité de diffusion du savoir DOC										
	6183	Documentation	800	I.D sur l'activité de diffusion du savoir DOC										
	6184	Reprographie	250	I.D sur l'activité support REPRO										
	6185	Colloque/Sém./Conf.	250	Imputation multiple (en fct. du volume et nature des coll., sém., etc)	40%								5%	
<b>AUTRES SERVICES EXTERIEURS</b>	<b>62</b>	<b>TOTAL</b>	<b>6 240</b>											
	621	Personnel extérieur à l'établiss.	20	Imputation multiple (en fct. destination recrutement)				25%	24%	1%				
	622	Honoraires et rémun.	1 000	Imputation multiple (en fct. destination recrutement)				30%	48%	2%				
	6231	Annonces et insertions	140	I.D sur l'activité de pilotage ADM										
	6233	Foires et expositions	50	I.D sur l'activité de diffusion du savoir MANIF										
	6236	Catalogue	150	I.D sur l'activité de pilotage COM										
	6237	Publications	30	Imputation sur les activités de diffusion du savoir (en fct. nature)										
	6244	Transport administratifs	30	I.D sur l'activité support ICOM										
	6248	Transport personnels	80	Imputation multiple (en fct. objet déplacements)				12%	19%	4%				
	6254	Frais inscrip.colloques	140	I.D sur les activités de recherche VALO (R&S) (en fct. nature coll.)										
	6256	Frais déplacement	1 700	Imputation multiple (en fct. objet déplacements)				12%	19%	4%				
	6257	Frais de réception	400	I.D sur l'activité de pilotage COM										
	6264	Téléphone	420	I.D sur l'activité support ICOM										
	6265	Affranchissement	380	Imputation sur les activités DOC, COM, ADM et VE										
	627	Frais bancaire	100	I.D sur l'activité de pilotage FIN										
	6283	Formation continue du pers.	150	I.D sur l'activité GRH										
	6284	Contrats de nettoyage	450	I.D sur l'activité support ICOM										
	6288	Prestations ext. Diverses	1 000	I.D sur l'activité support ICOM										
<b>IMPOTS TAXES</b>	<b>63</b>	<b>TOTAL</b>	<b>500</b>											
	631	Taxe salaire	380	Imputation multiple (en fct. de la répartition activité /personnels)	1%	1%	4%					8%	3%	2%
	633	Versement transp.	30	I.D sur l'activité de pilotage ADM										
	6351	Taxes foncières	10	I.D sur l'activité de pilotage ADM										
	6358	Autres impôts	80	I.D sur l'activité de pilotage FIN										
<b>SALAIRES CHARGES</b>	<b>64</b>	<b>TOTAL</b>	<b>9 500</b>											
	641	Contrat, vac. Admin.	3 500	Imputation multiple (en fct. de la répartition activité /personnels)	5%	25%	25%						2%	
	6421	Heures sup. / comp. Ens	2 300	Imputation multiple (en fct. temps ens.)				51%	40%	5%	4%			
	6422	Intervention extérieure	2 500	Imputation multiple (en fct. temps ens.)				51%	40%	5%	4%			
	643	Emplois gagés	700	Imputation multiple (en fct. de la répartition activité /personnels)	5%	25%	25%						2%	
	644	Emplois aidés	500	Imputation multiple (en fct. de la répartition activité /personnels)	5%	25%	25%						2%	
<b>AUTRES CHARGES GESTION</b>	<b>65</b>	<b>TOTAL</b>	<b>6 800</b>											
	651	Brevet et droit d'auteur	400	I.D en fonction de l'activité de recherche VALO.R										
	6571	Bourses	1 100	I.D en fonction de l'activité "vie étudiante" (VE)										
	6572	Subv. Reques rep. Eps	1 200	(charges non incorporables)										
	6576	Suventions diverses	300	I.D en fonction de l'activité "vie étudiante" (VE)										
	6578	Secours aux étudiants	800	I.D en fonction de l'activité "vie étudiante" (VE)										
	658	Prestations inter.	3 000	(charges non incorporables)										
<b>INTERET</b>	<b>66</b>	<b>TOTAL</b>	<b>10</b>	I.D en fonction de l'activité de pilotage FIN										
<b>EXCEP.</b>	<b>67</b>	<b>TOTAL</b>	<b>40</b>	(charges non incorporables)										
<b>DOTATIONS AMORTIS. &amp; PROV.</b>	<b>68</b>	<b>TOTAL</b>	<b>5 750</b>											
	68111	Immo. incorporelles	500	I.D sur l'activité support SIG										
	68112	Immo. corporelles	5 250	Imputation multiple (en fct. de la valeur des immos)										
<b>TOTAL CHARGES BUDGÉTAIRES INCORPORABLES</b>			<b>35 600</b>											
<b>CHARGES SUPPLÉMENTAIRES</b>			<b>107 000</b>											
<b>a) Personnel État</b>														
		IATOSS composante	25 000	Imputation multiple (en fct. de la répartition activité /personnels)	2%	2%	4%					6%	1%	1%
		IATOSS B.U.	2 500	I.D sur l'activité de diffusion du savoir DOC										
		Ens. Chercheurs	69 000	Imputation multiple (en fct. activités ens./cherch.)				19%	15%	2%	5%		4%	
		Vacations IATOSS	500	Imputation multiple (en fct. de la répartition activité /personnels)	2%	2%	4%					6%	1%	1%
		Vacations Ens.	4 000	Imputation multiple (en fct. activités ens.)				75%	24%	1%				
		Allocataires de recherche	3 000	I.D sur l'activité de recherche REAL										
		Prest. Sociales IATOSS	500	Imputation multiple (en fct. de la répartition activité /personnels)	2%	2%	4%					6%	1%	1%
		Prest. Sociales Ens.	500	Imputation multiple (en fct. activités ens./cherch.)				19%	15%	2%	5%		4%	
<b>b) Matériaux et locaux mis à disposition</b>			2 000	I.D sur l'activité support IMMO										
<b>TOTAL CHARGES INCORPORABLES</b>			<b>142 600</b>											

L'imputation directe est matérialisée en blanc sur fond bleu dans les différents tableaux du cas pratique tandis que l'imputation indirecte est matérialisée en bleu.





## B. Tableau des valeurs

Charges	N° Poste	Détail compte	Montant (k€)	Inducteur de ressources / critère de déversement	FORMATION								
					DIFF	INFO	INS	ENS (L)	ENS (M)	ENS (D)	ACC	INT	EVAL.E
<b>ACHATS</b>	<b>60</b>	<b>TOTAL</b>	<b>6 000</b>		<b>0,0</b>	<b>0,0</b>	<b>0,0</b>	<b>455,0</b>	<b>182,0</b>	<b>13,0</b>	<b>0,0</b>	<b>0,0</b>	<b>0,0</b>
	602/603	Combustible Achats et var. de stocks	120	Imputation directe (I.D) sur l'activité support ICOM									
	6061	Eau, Energie, Electricité	2 700	I.D sur l'activité support ICOM									
	6063	Fourniture (Entretien)	900	I.D sur l'activité support IMMO									
	6065	Linges, Vêtements, Nett.	200	I.D sur l'activité support ICOM									
	6067	Fourniture Ens / Recherche	1 300	Imputation sur formation/recherche (en fct. activité ens./cherch.)				<b>455,0</b>	<b>182,0</b>	<b>13,0</b>			
	6062/48	Fournitures Administratives	780	I.D sur l'activité de pilotage ADM									
<b>SERVICES EXTERIEURS</b>	<b>61</b>	<b>TOTAL</b>	<b>5 000</b>		<b>0,0</b>	<b>100,0</b>	<b>0,0</b>	<b>0,0</b>	<b>0,0</b>	<b>0,0</b>	<b>0,0</b>	<b>12,5</b>	<b>0,0</b>
	611	Sous-traitance	300	I.D sur l'activité de pilotage ADM									
	6132	Locations immobilières	50	I.D sur l'activité de pilotage IMMO									
	6135	Locations mobilières	250	I.D sur l'activité support MOBI									
	615	Entretien / réparations	2 000	Imputation sur les activités support IMMO & MOBI									
	616	Assurance	50	Imputation sur SIG et supports (en fct. de l'objet d'assurance)									
	6181	Docu. généré et adm.	50	Imputation sur VE et DOC (en fct. de l'activité)									
	6182	Abonnements	1 000	I.D sur l'activité de diffusion du savoir DOC									
	6183	Documentation	800	I.D sur l'activité de diffusion du savoir DOC									
	6184	Reprographie	250	I.D sur l'activité support REPRO									
	6185	Colloque/Sém./Conf.	250	Imputation multiple (en fct. du volume et nature des coll., sém., etc)		<b>100,0</b>						<b>12,5</b>	
<b>AUTRES SERVICES EXTERIEURS</b>	<b>62</b>	<b>TOTAL</b>	<b>6 240</b>		<b>0,0</b>	<b>0,0</b>	<b>0,0</b>	<b>518,6</b>	<b>823</b>	<b>91,4</b>	<b>0,0</b>	<b>0,0</b>	<b>0,0</b>
	621	Personnel extérieur à l'établiss.	20	Imputation multiple (en fct. destination recrutement)				<b>5,0</b>	<b>4,8</b>	<b>0,2</b>			
	622	Honoraires et rémun.	1 000	Imputation multiple (en fct. destination recrutement)				<b>300</b>	<b>480</b>	<b>20</b>			
	6231	Annonces et insertions	140	I.D sur l'activité de pilotage ADM									
	6233	Foires et expositions	50	I.D sur l'activité de diffusion du savoir MANIF									
	6236	Catalogue	150	I.D sur l'activité de pilotage COM									
	6237	Publications	30	Imputation sur les activités de diffusion du savoir (en fct. nature)									
	6244	Transport administratifs	30	I.D sur l'activité support ICOM									
	6248	Transport personnels	80	Imputation multiple (en fct. objet déplacements)				<b>9,6</b>	<b>15,2</b>	<b>3,2</b>			
	6254	Frais inscrip.colloques	140	I.D sur les activités de recherche VALO (R&S) (en fct. nature coll.)									
	6256	Frais déplacement	1 700	Imputation multiple (en fct. objet déplacements)				<b>204,0</b>	<b>323,0</b>	<b>68,0</b>			
	6257	Frais de réception	400	I.D sur l'activité de pilotage COM									
	6264	Téléphone	420	I.D sur l'activité support ICOM									
	6265	Affranchissement	380	Imputation sur les activités DOC, COM, ADM et VE									
	627	Frais bancaire	100	I.D sur l'activité de pilotage FIN									
	6283	Formation continue du pers.	150	I.D sur l'activité GRH									
	6284	Contrats de nettoyage	450	I.D sur l'activité support ICOM									
	6288	Prestations ext. Diverses	1 000	I.D sur l'activité support ICOM									
<b>IMPOTS TAXES</b>	<b>63</b>	<b>TOTAL</b>	<b>500</b>		<b>3,8</b>	<b>3,8</b>	<b>15,2</b>	<b>0,0</b>	<b>0,0</b>	<b>0,0</b>	<b>30,4</b>	<b>11,4</b>	<b>7,6</b>
	631	Taxe salaire	380	Imputation multiple (en fct. de la répartition activité /personnels)	<b>3,8</b>	<b>3,8</b>	<b>15,2</b>				<b>30,4</b>	<b>11,4</b>	<b>7,6</b>
	633	Versement transp.	30	I.D sur l'activité de pilotage ADM									
	6351	Taxes foncières	10	I.D sur l'activité de pilotage ADM									
	6358	Autres impôts	80	I.D sur l'activité de pilotage FIN									
<b>SALAIRES CHARGES</b>	<b>64</b>	<b>TOTAL</b>	<b>9 500</b>		<b>235,0</b>	<b>1 175,0</b>	<b>1 175,0</b>	<b>2 448,0</b>	<b>1 920,0</b>	<b>240,0</b>	<b>286,0</b>	<b>0,0</b>	<b>0,0</b>
	641	Contrat, vac. Admin.	3 500	Imputation multiple (en fct. de la répartition activité /personnels)	<b>175,0</b>	<b>875,0</b>	<b>875,0</b>				<b>70,0</b>		
	6421	Heures sup. / comp. Ens	2 300	Imputation multiple (en fct. temps ens.)				<b>1 173,0</b>	<b>920,0</b>	<b>115,0</b>	<b>92,0</b>		
	6422	Intervention extérieure	2 500	Imputation multiple (en fct. temps ens.)				<b>1 275,0</b>	<b>1 000,0</b>	<b>125,0</b>	<b>100,0</b>		
	643	Emplois gagés	700	Imputation multiple (en fct. de la répartition activité /personnels)	<b>35,0</b>	<b>175,0</b>	<b>175,0</b>				<b>14,0</b>		
	644	Emplois aidés	500	Imputation multiple (en fct. de la répartition activité /personnels)	<b>25,0</b>	<b>125,0</b>	<b>125,0</b>				<b>10,0</b>		
<b>AUTRES CHARGES GESTION</b>	<b>65</b>	<b>TOTAL</b>	<b>6 800</b>		<b>0,0</b>	<b>0,0</b>	<b>0,0</b>	<b>0,0</b>	<b>0,0</b>	<b>0,0</b>	<b>0,0</b>	<b>0,0</b>	<b>0,0</b>
	651	Brevet et droit d'auteur	400	I.D en fonction de l'activité de recherche VALO.R									
	6571	Bourses	1 100	I.D en fonction de l'activité "vie étudiante" (VE)									
	<b>6572</b>	<b>Subv. Reques rep. Eps</b>	<b>1 200</b>	<b>(charges non incorporables)</b>									
	6576	Suventions diverses	300	I.D en fonction de l'activité "vie étudiante" (VE)									
	<b>6578</b>	<b>Secours aux étudiants</b>	<b>800</b>	<b>I.D en fonction de l'activité "vie étudiante" (VE)</b>									
	658	Prestations inter.	3 000	(charges non incorporables)									
<b>INTERET</b>	<b>66</b>	<b>TOTAL</b>	<b>10</b>	I.D en fonction de l'activité de pilotage FIN									
<b>EXCEP.</b>	<b>67</b>	<b>TOTAL</b>	<b>40</b>	<b>(charges non incorporables)</b>									
<b>DOTATIONS AMORTIS. &amp; PROV.</b>	<b>68</b>	<b>TOTAL</b>	<b>5 750</b>		<b>0,0</b>	<b>0,0</b>	<b>0,0</b>	<b>0,0</b>	<b>0,0</b>	<b>0,0</b>	<b>0,0</b>	<b>0,0</b>	<b>0,0</b>
	68111	Immo. incorporelles	500	I.D sur l'activité support SIG									
	68112	Immo. corporelles	5 250	Imputation multiple (en fct. de la valeur des immos)									
<b>TOTAL CHARGES BUDGÉTAIRES INCORPORABLES</b>			<b>35 600</b>										
<b>CHARGES SUPPLÉMENTAIRES</b>			<b>107 000</b>		<b>520,0</b>	<b>520,0</b>	<b>1 040,0</b>	<b>16 205,0</b>	<b>11 385,0</b>	<b>1 430,0</b>	<b>5 035,0</b>	<b>260,0</b>	<b>3 040,0</b>
<b>a) Personnel État</b>					<b>500,0</b>	<b>500,0</b>	<b>1 000,0</b>				<b>1 500,0</b>	<b>250,0</b>	<b>250,0</b>
		IATOSS composante	25 000	Imputation multiple (en fct. de la répartition activité /personnels)									
		IATOSS B.U.	2 500	I.D sur l'activité de diffusion du savoir DOC									
		Ens. Chercheurs	69 000	Imputation multiple (en fct. activités ens./cherch.)				<b>13 110,0</b>	<b>10 350,0</b>	<b>1 380,0</b>	<b>3 450,0</b>	<b>2 760,0</b>	
		Vacations IATOSS	500	Imputation multiple (en fct. de la répartition activité /personnels)	<b>10,0</b>	<b>10,0</b>	<b>20,0</b>				<b>30,0</b>	<b>5,0</b>	<b>5,0</b>
		Vacations Ens.	4 000	Imputation multiple (en fct. activités ens.)				<b>3 000,0</b>	<b>960,0</b>	<b>40,0</b>			
		Allocataires de recherche	3 000	I.D sur l'activité de recherche REAL									
		Prest. Sociales IATOSS	500	Imputation multiple (en fct. de la répartition activité /personnels)	<b>10,0</b>	<b>10,0</b>	<b>20,0</b>				<b>30,0</b>	<b>5,0</b>	<b>5,0</b>
		Prest. Sociales Ens.	500	Imputation multiple (en fct. activités ens./cherch.)				<b>95,0</b>	<b>75,0</b>	<b>10,0</b>	<b>25,0</b>		<b>20,0</b>
<b>b) Matériaux et locaux mis à disposition</b>			<b>2 000</b>	I.D sur l'activité support IMMO									
<b>TOTAL CHARGES INCORPORABLES</b>			<b>142 600</b>		<b>759</b>	<b>1 799</b>	<b>2 230</b>	<b>19 627</b>	<b>14 310</b>	<b>1 774</b>	<b>5 351</b>	<b>284</b>	<b>3 048</b>
											<b>49 182</b>		





## illustration 12

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

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

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

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

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

Le choix d'inducteurs s'est arrêté, pour cette illustration, sur les éléments suivants :

- ✓ Pour le **coût du processus « FORMATION »**, un traitement différencié est opéré selon la nature de l'activité :
  - « diffuser l'information » : la part des étudiants entrants a été retenue comme critère, cette part s'élève à 70% pour le niveau licence ;
  - « informer... » : le nombre d'étudiants au niveau « Licence » (L) rapporté au nombre d'étudiants total a été retenu, ce pourcentage s'élève à 54 % ;
  - « inscrire » et « enseigner » et « accompagner » et « évaluer les étudiants » : le nombre d'étudiants au niveau « Licence » (L) rapporté au nombre d'étudiants total a été retenu, ce pourcentage s'élève à 54 % ;
  - « favoriser la mobilité internationale » : la part des étudiants entrants et sortants a été retenue comme critère, cette part s'élève à 67 % pour le niveau licence ;
- ✓ Le **coût du processus « RECHERCHE »** n'a pas été considéré comme affecté par les activités de formation.
- ✓ Le **coût du processus « DIFFUSION DU SAVOIR »** fait l'objet d'une répartition à l'aide de deux inducteurs :
  - d'une part, l'établissement considère que seules deux activités de ce processus concourent à la formation au niveau licence, les activités « offrir de la documentation » et « organiser des manifestations ». Concernant les charges enregistrées dans ces deux activités seule la moitié est affectable au processus formation (le reste étant consommé par le processus recherche) ;
  - pour l'activité « offrir de la documentation » c'est l'inducteur correspondant au nombre d'étudiants au niveau « Licence » (L) rapporté au nombre d'étudiants total qui a été retenu, ce pourcentage s'élève à 54 % ;
  - pour l'activité « organiser des manifestations » c'est l'inducteur correspondant au nombre de diplômés au niveau « Licence » (L) qui a été retenu, ce pourcentage s'élève à 46 %.

✓ Pour le **coût du processus d'activité « PILOTAGE »**, un traitement différencié est opéré selon la nature de l'activité :

- pour les activités « assurer le pilotage stratégique », « gérer les ressources humaines », « communiquer », « piloter les systèmes d'information » et « assurer le fonctionnement administratif » l'établissement considère qu'elles concourent pour moitié au processus de formation (et pour l'autre part au processus recherche) et en conséquence ne retient dans le calcul que 50 % des charges enregistrées au titre de ces activités :
  - à partir de ce périmètre de charges redéfini, les charges des activités « assurer le pilotage stratégique », « piloter les systèmes d'information » et « assurer le fonctionnement administratif » sont prises en compte sur la base de l'inducteur : nombre d'étudiants au niveau « Licence » (L) rapporté au nombre d'étudiants total, ce pourcentage s'élève à 54 % ;
  - à partir de ce périmètre de charges redéfini, les charges de l'activité « gérer les ressources humaines » sont prises en compte sur la base de l'inducteur : nombre d'enseignants au niveau « Licence » (L), ce pourcentage s'élève à 52 % ;
  - à partir de ce périmètre de charges redéfini, les charges de l'activité « communiquer », sont prises en compte sur la base de l'inducteur : nombre de diplômés au niveau « Licence » (L), ce pourcentage s'élève à 46 % ;
- pour l'activité « assurer la gestion financière et comptable » c'est l'inducteur correspondant au nombre de mandats enregistrés au niveau « Licence » (L) qui a été retenu, ce pourcentage s'élève à 32 %.
- enfin, pour l'activité « assurer la vie de l'étudiant » c'est l'inducteur correspondant au nombre d'étudiants au niveau « Licence » (L) rapporté au nombre d'étudiants total qui a été retenu, ce pourcentage s'élève à 54 %.

✓ Enfin, le **coût du processus d'activité « SUPPORT ET LOGISTIQUE »** un traitement différencié est opéré selon la nature de l'activité :

- activité « Reprographier » : le nombre d'étudiants au niveau « Licence » (L) rapporté au nombre d'étudiants total a été retenu, ce pourcentage s'élève à 54 % ;
- pour les activités « entretenir le patrimoine immobilier », « maintenir les équipements » et « assurer le fonctionnement des services communs » c'est un inducteur déterminé en fonction du nombre de m<sup>2</sup> qui a été retenu. Ce ratio s'élève à 30 % compte tenu des éléments suivants.

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



## illustration 12

Le tableau ci-dessous illustre le traitement des données effectuées pour les besoins du calcul de l'inducteur relatif aux m<sup>2</sup> :

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

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

Processus et Activités	Coût de l'activité (en k€)	Clé composite : Inducteur d'activité	clé n°1	clé n°2	Ventilation (k€)
<b>FORMATION</b>					
DIFF	759	Part des étudiants nouveaux entrants au niveau licence		70%	529
INFO	1 799	Part des étudiants au niveau licence		54%	966
INS	2 230	Part des étudiants au niveau licence		54%	1 198
ENS (L)	19 627	Part des étudiants au niveau licence		100%	19 627
ENS (M)	14 310			0%	0
ENS (D)	1 774			0%	0
ACC	5 351	Part des étudiants au niveau licence		54%	2 874
INT	284	Part des effectifs entrants et sortants au niveau licence		67%	190
EVAL.E	3 048	Part des étudiants au niveau licence		54%	1 637
<b>DIFFUSION DU SAVOIR</b>					
DOC	5 025	Pour 50% des crédits estimés consacrés à la "formation", part des étudiants au niveau licence	50%	54%	1 350
MANIF	1 440	Pour 50% des crédits estimés consacrés à la "formation", nombre de diplômés du niveau licence	50%	46%	331
<b>PILOTAGE</b>					
STRA	4 818	Pour 50% des crédits estimés consacrés à la "formation", part des étudiants au niveau licence	50%	54%	1 294
FIN	1 867	Nombre de mandats pour le niveau licence		32%	598
GRH	3 393	Pour 50% des crédits estimés consacrés à la "formation", nombre d'enseignants au niveau licence	50%	52%	876
COM	1 550	Pour 50% des crédits estimés consacrés à la "formation", nombre de diplômés du niveau licence	50%	46%	357
SIG	1 378	Pour 50% des crédits estimés consacrés à la "formation", part des étudiants au niveau licence	50%	54%	370
ADM	4 504	Pour 50% des crédits estimés consacrés à la "formation", part des étudiants au niveau licence	50%	54%	1 210
VE	4 593	Part des étudiants au niveau licence		54%	2 467
<b>SUPPORT ET LOGISTIQUE</b>					
IMMO	9 898	Part des m <sup>2</sup> / étudiants au niveau licence		30%	2 969
MOBI	3 163	Part des m <sup>2</sup> / étudiants au niveau licence		30%	949
ICOM	6 640	Part des m <sup>2</sup> / étudiants au niveau licence		30%	1 992
REPRO	616	Part des étudiants au niveau licence		54%	333
<b>PÉRIMÈTRE DE CHARGES RETENU POUR LE CALCUL</b>		<b>98 066</b>	<b>COÛT TOTAL AU NIVEAU LICENCE</b>		<b>42 116</b>
			<b>NOMBRE D'ETUDIANTS AU NIVEAU LICENCE</b>		<b>13 240</b>
			<b>COÛT TOTAL PAR ETUDIANT AU NIVEAU LICENCE</b>		<b>3 181</b>

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

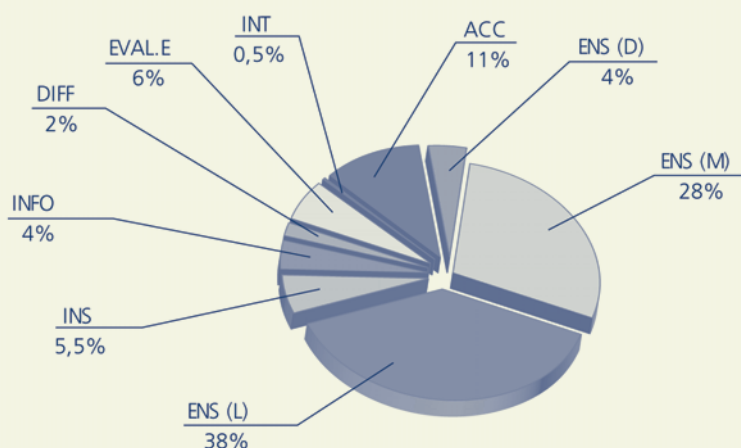
Si la valorisation de ces objets de coûts est soumise à la nécessité de mettre en place des règles de calcul homogènes voire standards, elle permet néanmoins de rapprocher le plus possible les réalités économiques du contrôle de gestion.

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

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

Tout d'abord, la méthode par activités permet de comparer les activités d'un même processus entre elles.

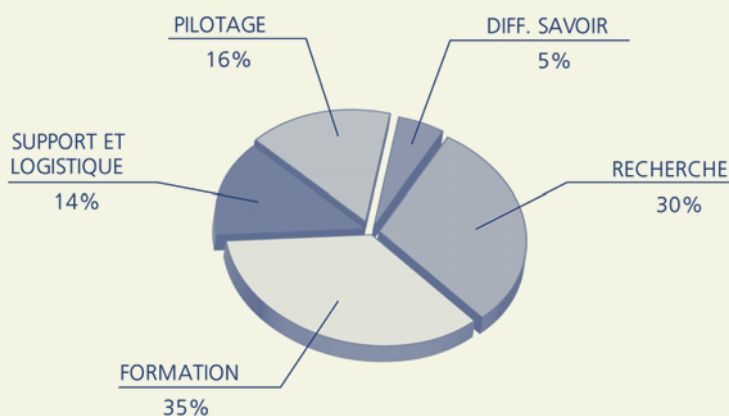
Part des activités du processus Formation



Par exemple, en comparant les activités du processus « FORMATION », les activités d'enseignement aux niveaux « licence » (L) et « master » (M) représentent respectivement 38% et 28% du processus « FORMATION », bien loin devant l'activité d'accompagnement de l'étudiant (11%) et encore plus de l'activité d'enseignement au niveau «doctorat» (D) (4%).

Ensuite, il est également possible de comparer entre eux les différents processus et d'analyser la décomposition des coûts d'une université en fonction de ces processus d'activités. Ainsi, à partir du périmètre de charges déterminé précédemment, 35% (49.182 k€) des charges de l'université sont dédiés à la formation, 30% (43.207 k€) à la recherche, 16% (22.103 k€) au pilotage, 14% (20.316 k€) aux fonctions support et logistique et 5% (7.793 k€) à la diffusion du savoir :

Part des différents processus d'activités



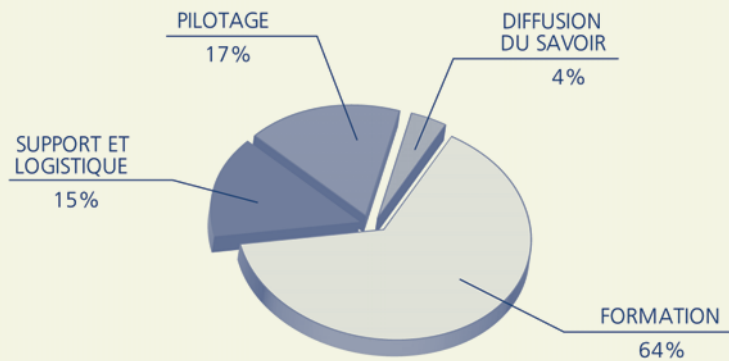




## illustration 12

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

### Part des activités dans le coût d'un étudiant au niveau Licence



Cette répartition souligne, logiquement, la place importante du processus d'activité « FORMATION » [64% du coût d'un étudiant au niveau « Licence » (L)] mais aussi l'importance du processus d'activités « PILOTAGE » (17%) qui comprend l'ensemble des services administratifs à disposition des étudiants.

Autre constat, la part du processus d'activités « SUPPORT ET LOGISTIQUE » est très proche de celle constatée pour l'ensemble de l'université (cf. graphique supra : « Part des différents processus d'activités »).

On le constate, la méthode de comptabilité analytique par activités permet de valoriser des processus d'activité qui sont habituellement difficilement mesurables sur la seule base de la comptabilité budgétaire.

### 9. En conclusion

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

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

Une dernière étape pourrait consister à comparer les coûts par activités et/ou par niveaux de diplômes et/ou par étudiants avec les recettes qu'ils génèrent directement. Ainsi, en ce qui concerne le coût unitaire de l'étudiant niveau licence de l'université de France (3.181 €), il conviendrait de prendre en considération les droits d'inscription ainsi que certaines prestations et produits perçus directement auprès des étudiants. Il s'en dégagerait un solde, que l'on peut estimer différent de ce qui serait constaté au niveau Master ou Doctorat. En effet, pour ces deux niveaux de diplômes, d'autres recettes peuvent être prises en considération comme la taxe d'apprentissage par exemple. Les subventions de l'État et des collectivités territoriales viennent logiquement compenser le solde constaté entre les coûts et les recettes directes identifiables. Ce calcul s'est avéré impossible dans le cadre de cet exercice pédagogique. Il importe donc à chaque établissement de structurer son système d'information afin de comparer au plus juste les « coûts par objet » avec les produits, non pas dans un souci de rentabilité mais bien de compréhension des systèmes de contribution croisée et d'allocation optimale des ressources.

## 6.5 Explication des coûts

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

### caractéristiques

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

✓ Le calcul des coûts moyens (par étudiants, par diplômes, par heures travaillées...) est un reflet pertinent qui ne saurait cependant éluder la question du **coût marginal** et de sa décroissance pour expliquer des écarts de coûts moyens entre composantes disposant, par exemple, d'un grand nombre d'étudiants, et celles n'en comprenant qu'un faible nombre. Dans un cas les effets de seuils peuvent jouer, dans l'autre non. La capacité à couvrir les charges fixes n'est pas la même en fonction des différences d'activités constatées.

✓ Il faut aussi tenir compte de la dispersion des coûts (des étudiants par exemple) au sein d'une même filière ou composante suivant la nature des consommations et des cycles. L'écart-type moyen de l'heure d'enseignement peut être un indicateur significatif pour comparer plusieurs composantes, activités et EPSCP entre eux.

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

- le calcul des coûts moyens masque des écarts significatifs des coûts des activités associées aux processus des EPSCP ;

- au sein d'un même établissement, la comparaison des coûts par filière diplôme ou niveau (L, M, D) doit s'appuyer sur des maquettes pédagogiques, des associations d'unités de valeur, des modes de réalisation de contrats de recherche que ne reflètent pas les coûts moyens.

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

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

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

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

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



## que faire ?

- ✓ Il convient d'analyser systématiquement, au niveau du contrôle de gestion, les écarts de coûts entre objets de coûts et leur composition relative.
- ✓ Un tableau comparatif des coûts doit être élaboré et suivi régulièrement à travers la modification de la composition des ressources incorporées.
- ✓ La différence entre charges variables maîtrisables et charges fixes inéluctables doit être recherchée afin d'envisager les marges réelles de manœuvre.
- ✓ Une étude par palier d'activité, ou de fréquentation (nombre d'inscriptions) peut permettre de définir une typologie des composantes et des objets coûts au regard d'un critère d'homogénéité, tant économique que de volume.
- ✓ La comparaison à des standards externes à l'établissement est à intégrer en fonction des différences de politiques, d'organisation, de taille et d'évolution des activités.
- ✓ Il faut absolument commenter les coûts au sein de l'établissement (cf. notamment supra 2.1 « Les acteurs et leur mobilisation » et infra 8.4 « Diffusion interne et externe des résultats »).

## pièges à éviter

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

## à retenir

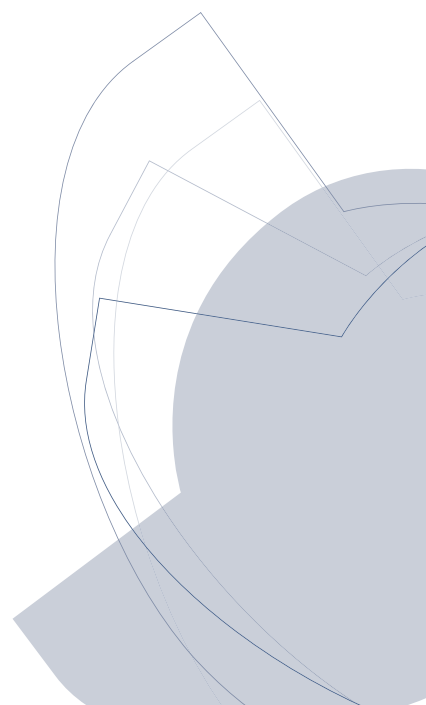
1. Prendre en considération les effets de rendement croissant et décroissant d'échelle.
2. Intégrer les coûts dans la durée (équilibre de long terme des activités) pour éviter de comparer de la même manière de nouvelles activités et des activités plus anciennes.
3. Différencier la part maîtrisable et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

## voir

- ✓ **Fiche n° 12** : La comptabilité analytique par activités

# 7

## Calculs de coûts spécifiques







# Sommaire de la partie 7

## Les calculs de coûts spécifiques

<b>7.1</b>	<b>Calcul de coûts spécifiques et partiels</b>	175
	Exemples d'application des coûts partiels	176
<b>7.2</b>	<b>Méthode de la contribution</b>	178
<b>7.3</b>	<b>Méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes</b>	181
	La location d'une salle de formation	185
<b>7.4</b>	<b>L'analyse des écarts</b>	187



## 7.1 Calcul de coûts spécifiques et partiels

Les méthodes de calculs de coûts complets constituent des approches globalisantes qui sont particulièrement utiles lors de phases de lancement d'une comptabilité analytique. Cependant, les limites de ces modèles peuvent apparaître dès lors que les établissements souhaiteront effectuer une analyse plus précise visant à maîtriser les coûts indirects ou directs selon leur nature (structures, frais généraux, moyens humains), ou en liaison avec des niveaux d'activités ou en fonction de leur nature (structures, maîtrisables...). La mise en place de tarifications « mieux adaptées » à la couverture des charges engendrées par les processus d'enseignement ou de recherche suppose en général de passer par des analyses dites en « coûts partiels ».

### caractéristiques

Le calcul de coûts partiels prend appui sur les calculs de coûts complets ou plus exactement nécessite que l'ensemble des charges et des produits soit identifié. En effet, s'il s'agit d'affiner l'analyse, il ne s'agit pas d'évacuer les résultats plus globaux, utiles pour mesurer l'évolution de l'établissement, de ses structures ou de ses activités.

Plusieurs objectifs peuvent être assignés aux calculs de coûts spécifiques :

- cibler l'analyse sur un périmètre restreint et/ou sur des objets de coûts en nombre limité ;
- mesurer les écarts de rentabilité sur des prestations « marchandes » ;
- envisager l'hypothèse d'externalisation ;
- rechercher une tarification adaptée ;
- mener une étude monographique, à vocation exemplaire, avant de généraliser les calculs à l'ensemble de l'EPSCP.

Dans cette dernière hypothèse, l'établissement ne dispose pas d'un calcul préalable en coût complet mais le calcul d'un coût partiel permet d'identifier les étapes, les données à recueillir et fournit une première illustration des informations pouvant être produites par la comptabilité analytique. C'est du reste, la voie retenue par un grand nombre d'établissements notamment en matière de calculs de coûts sur des domaines comme : les contrats de recherche, les actions de formation continue, les activités éditoriales, l'entretien du patrimoine...

Les différentes méthodes de calcul de coûts partiels reposent essentiellement sur :

- la différenciation entre **coûts directs et coûts indirects** sur le périmètre restreint retenu (par exemple : le coût d'un laboratoire) ;
- la différenciation entre **coûts fixes et coûts variables** en fonction de l'activité et/ou de la production associée à l'objet de coût ;
- la **capacité à associer des recettes** aux charges constatées afin de dégager un compte d'exploitation analytique (stage de formation continue par exemple) ;
- le calcul du **rendement, de la contribution** au chiffre d'affaires ;
- la détermination du **besoin de financement** notamment par la recherche d'un équilibre de gestion (tenant compte des activités, des produits réalisés, des prix et des subventions éventuelles) ;
- le calcul de rentabilité dans une **logique pluri annuelle** (rendement différentiel des produits).

Il faut souligner ici que l'approche liée à la rentabilité, qui peut paraître « mercantile », n'est nullement incompatible avec les missions d'un établissement d'enseignement supérieur et de recherche. Le maintien d'une activité « non rentable » peut être donc totalement justifié au regard :

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



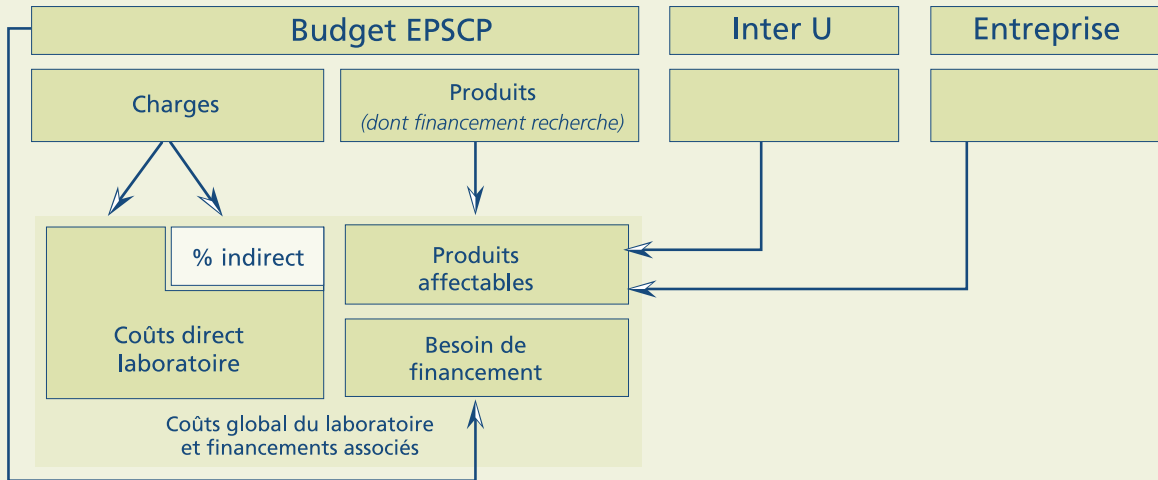


## illustration 13

### Exemples d'application des coûts partiels

Les trois cas suivant illustrent différentes approches en coûts partiels.

#### 1. L'exemple d'un laboratoire propre à l'EPSCP

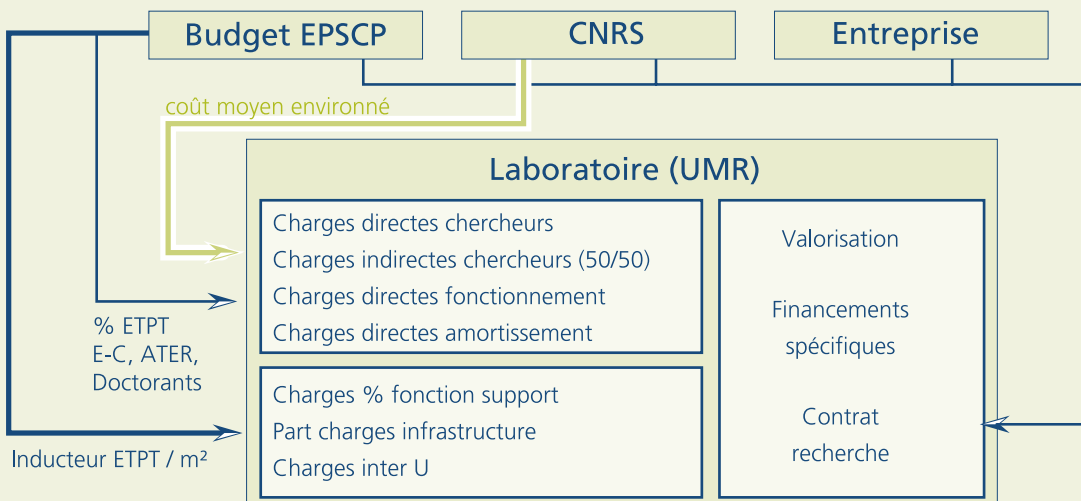


L'équilibre de gestion résulte uniquement de l'étude des charges et des produits transitant par le budget de l'établissement.

On isole donc dans un premier temps les coûts directs du laboratoire et une part de coûts indirects le concernant strictement. On occulte ici les charges indirectes en provenance de la structure générale de l'établissement qui concourent pourtant au soutien du laboratoire.

Les recettes ne recouvrent ici que les charges identifiées sur ce périmètre restreint. Elles recouvrent des produits issus de l'obtention de contrats de recherche et d'un « financement socialisé » via l'établissement.

L'objectif confié au responsable du laboratoire peut-être dans ce cas de maximiser la couverture des charges inhérentes à son fonctionnement (directes et indirectes tel l'amortissement des matériels et équipements spécifiques) par des recettes propres.



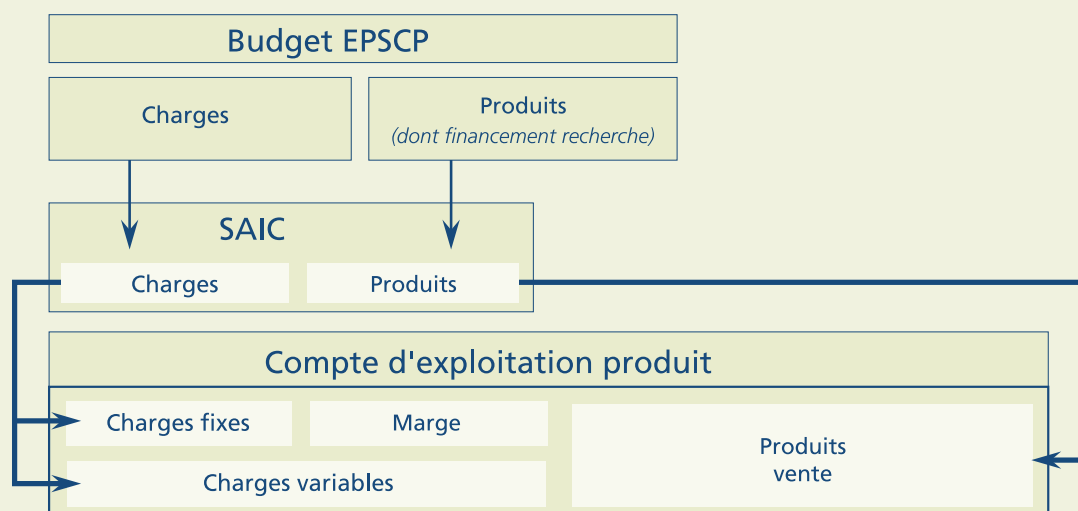
## 2. L'exemple d'un laboratoire unité mixte de recherche

Dans ce cas, les charges directes et indirectes émanent à la fois de la structure d'accueil du laboratoire (l'établissement) mais aussi de l'établissement public partenaire (CNRS par exemple) dont certains chercheurs constituent les personnels. Il faut en général calculer un « coût environné » du chercheur (salaire chargé + moyens technique et matériels afférents) imputable au laboratoire en fonction du nombre d'ETPT chercheur.

Les charges peuvent également être supportées par des services inter établissements.

L'objectif confié au directeur du laboratoire peut être de trouver un équilibre de charges et de produits, couvrant les coûts, produits en provenance des entreprises (valorisation, contrats de recherche) ou de financeurs institutionnels (Union européenne, Agences de moyens).

## 3. L'exemple d'une publication assurée dans le cadre d'un service d'activités industrielles et commerciales



Dans cet exemple, l'objectif est de trouver un équilibre de type « seuil de rentabilité » en ajustant les quantités de produits diffusés, le prix de vente et les coûts variables, dans une logique inter active.

L'approche analytique en coûts partiels consiste à isoler les charges fixes et variables, propres à la publication, au sein des coûts du SAIC. Il y a donc des périmètres analytiques et un calcul des coûts établis en « cascade ».

Ici, il convient d'assurer strictement la rentabilité ou de garantir un équilibre de gestion pour la revue scientifique publiée par l'établissement.



## 7.2 Méthode de la contribution

Une analyse plus spécifique s'avère dans certaines situations nécessaire afin notamment de déterminer un compte d'exploitation d'une activité, d'une prestation de services ou d'un produit. Pour répondre à ce besoin, la méthode de la contribution, également dénommée « direct-costing » peut être mise en œuvre.

### caractéristiques

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

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

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

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

### que faire ?

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

$$(P \times Q) + (SQ) + F = VQ + CF$$

En prenant un exemple dans une logique d'édition, comment calculer le prix (P) d'un ouvrage avec :

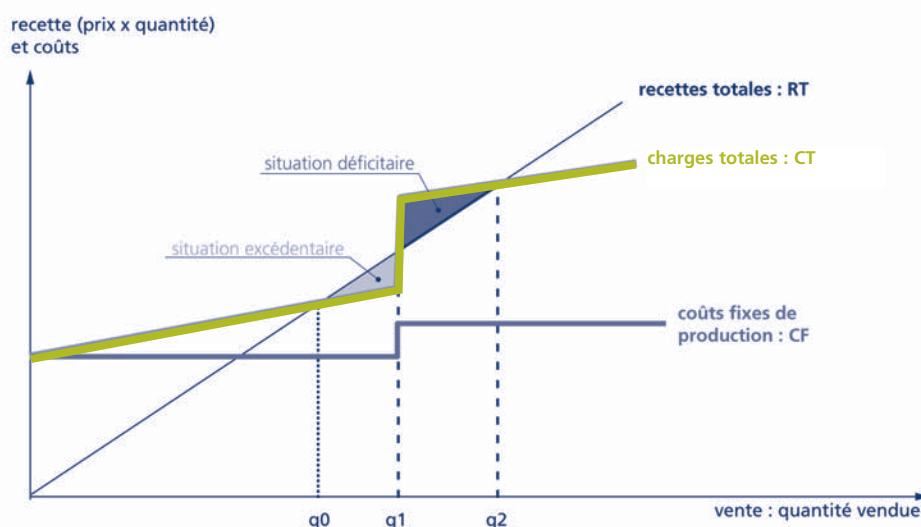
- coût variable unitaire de production (V) = 20 €
- coûts fixes de production (CF) incluant l'amortissement des machines = 40 000 €
- subvention forfaitaire (F) = 10 000 €
- subvention par unité (S) = 3€ par ouvrage
- vente estimée (Q) = 3000 ouvrages sur 3 ans

Le prix d'équilibre (P) est donc de :

$$P = (CF-F) / Q + (V - S)$$

$$P = (40.000 - 10.000) / 3.000 + (20 - 3) = 27 \text{ €}$$

F = subvention forfaitaire perçue par l'établissement  
P = prix du bien ou de la prestation  
Q = quantité  
S = subvention perçue par unité produite  
V = coût variable unitaire de production  
CF = charges fixes  
RT = recette totale (Globale)



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

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

## pièges à éviter

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



## à retenir

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

## voir

✓ **Fiche n° 16** : La méthode de la contribution

## 7.3 Méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes

Dans une logique de choix d'investissement, l'établissement doit toujours rechercher la juste affectation des moyens (ressources humaines et en capital – locaux, moyens techniques –) lui permettant de satisfaire une demande qui n'est pas toujours stabilisée. L'exercice est délicat car il ne faut surtout pas que l'établissement supporte des coûts inutiles d'amortissement ou immobilise des ressources pour une activité en baisse. A l'inverse, il y a un risque de « surchauffe » si l'activité augmente.

Un établissement peut avoir à porter un avis sur la détermination des ressources à mobiliser pour mener à bien telle ou telle activité et en conséquence à se prononcer sur la « sur » ou la « sous capacité » des ressources affectées au regard des coûts constatés.

### caractéristiques

La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes est une méthode de comptabilité analytique en coûts partiels ou complet (en fonction du périmètre de charge retenu et des objets de coûts) qui a pour but de mettre en évidence les sur, ou les sous, activités, par rapport à une prévision initiale. Elle consiste à incorporer les seuls coûts engendrés réellement par un niveau d'activité déterminé (la production constatée).

La méthode repose sur l'identification des charges fixes et des charges variables pour n'incorporer aux coûts des prestations que la seule quote-part de charges fixes résultant de l'activité réelle (« juste consommation » des ressources). Ainsi, cette méthode permet de « neutraliser » les éléments conjoncturels afin de favoriser la prise de décision en postulant une certaine élasticité des charges fixes. Il faut donc déterminer un montant de charges fixes dites « incorporables » calculées en fonction du niveau d'activité de la structure.

Cette méthode propose en outre une forme de réponse à la prise en compte des charges indirectes structurelles. En effet, on peut postuler que des équipements, des salles, des matériels ne seront pas utilisés au plein de leur capacité en cas de baisse d'activité, on va donc diminuer la valeur des amortissements budgétaires (calculés et majorés abusivement de façon budgétaire). Elle permet ainsi de mettre en avant un « coût de chômage » ou « un bonus de suractivité ».

Cette méthode trouve tout particulièrement à s'appliquer lorsque la part de charges fixes est importante et lorsque le champ analysé est sujet aux variations d'activité (par exemple de nombre d'étudiants, activité d'accueil...).

Il est également possible que la modification de la valeur des charges fixes incorporées ne soit prise en compte qu'à partir d'un certain pourcentage de variation de l'activité par souci de simplicité. Ainsi, les charges fixes seront considérées comme constantes entre plus ou moins un certain pourcentage (5 % par exemple) autour de l'activité prévisionnelle.



## que faire ?

1. Dans un premier temps, il convient de repérer l'ensemble des **charges qui concourent directement** à la réalisation du produit, c'est-à-dire celles qui disparaissent si le produit et/ou l'activité n'existe plus.
2. Différencier les charges fixes (CF) et les charges variables (CV).
3. Repérer les charges fixes de structure qui peuvent être affectées à l'objet de coût.
4. Définir le « critère d'activité » étant à l'origine de l'élasticité du coût variable.
5. Déterminer un niveau d'activité prévisionnel ou de production d'un objet de coût justifiant le montant prévisionnel des charges fixes (directes ou indirectes) et de charges variables.
6. Envisager s'il est utile de tenir compte d'un intervalle au sein duquel la variation d'activité n'a pas d'influence sur les coûts fixes incorporés (+/- x% autour de l'activité prévisionnelle).
7. Calculer le coefficient d'imputation rationnelle,  $q_c / q_p$  ( $q_c$  = quantité constatée et  $q_p$  = quantité prévisionnelle) et l'appliquer aux charges fixes déterminées initialement pour couvrir l'activité prévisionnelle.
8. Calculer un nouveau coût total après imputation rationnelle (IR).
9. Refaire le calcul du « point mort » en tenant compte du nouveau montant de charges fixes.
10. Calculer un nouveau prix.

Cette méthode repose sur l'idée que la prise en compte des charges fixes est modulée au regard de l'écart entre activité prévisionnelle ( $q_p$ ) et activité réelle constatée ( $q_c$ ).

On part de la formule traditionnelle de la fonction de coût total (CT) :

$$CT = CF + CV = CF + vq$$

Avec CF = coût fixe, CV = coût variable par unité d'œuvre et  $v$  = coût variable unitaire en unité d'œuvre,  $q$  = volume d'activité.

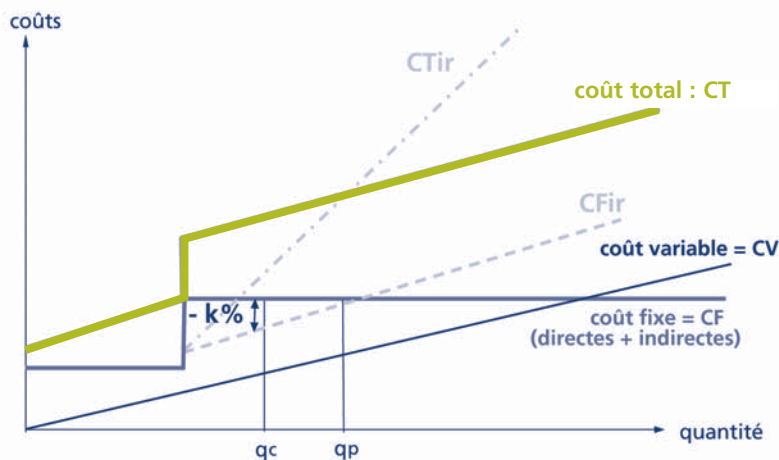
On va donc considérer que :

$$q_c / q_p = k = \text{coefficient d'IR avec } k > 1 \text{ si } q_c > q_p ; \text{ et } k < 1 \text{ si } q_c < q_p$$

On calcule donc les coûts fixes incorporés après prise en compte du coefficient d'imputation rationnelle (CFir) :  $CF_{ir} = CF \times k$ .

Le coût variable unitaire ne change pas, par hypothèse.

Le schéma ci-dessous illustre la prise en compte de l'imputation rationnelle des charges fixes dans l'évolution du coût : courbes du coût fixe avec imputation rationnelle (CFir) et du coût total avec imputation rationnelle (CTir).



Légende :

- $Q_p$  = activité prévisionnelle
- $Q_c$  = activité constatée
- $Q_c / Q_p = k = \%$  de variation % de variation d'activité constatée par rapport à prévisionnelle, ici en baisse
- CFir = coût fixe d'imputation rationnelle après prise en compte de la variation d'activité
- CTir = coût total d'imputation rationnelle après prise en compte de la variation d'activité

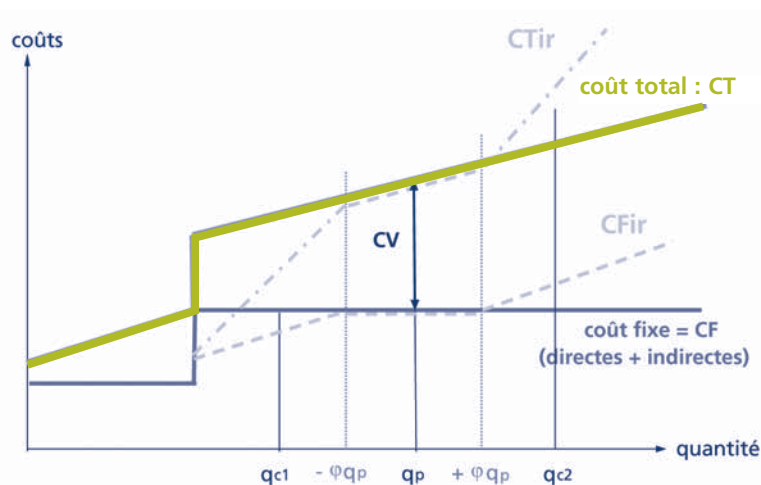
**Commentaires :** On constate que le coefficient d'imputation rationnelle ( $k$ ) des charges fixes est négatif car l'activité constatée ( $q_c$ ) s'est révélée inférieure en volume que l'activité prévisionnelle ( $q_p$ ). Le coefficient  $k$  est appliqué au coût fixe et de ce fait, une part moindre de coût fixe (égal à coût fixe avec imputation rationnelle : CFir) est intégrée dans le coût total.

En conséquence, le coût total passe d'un montant initial (CT) à un montant inférieur dans cet exemple en tenant compte de l'imputation rationnelle des charges fixes. Le nouveau coût total s'établit à CTir (coût total avec imputation rationnelle).

Il faut noter que, souvent, les coûts fixes connaissent une certaine rigidité et ne peuvent évoluer d'une façon aussi linéaire que dans la représentation figurant ci-dessus. On peut en effet estimer que la correction à introduire au titre de l'imputation rationnelle ne doit intervenir qu'au-delà d'un certain pourcentage d'écart entre quantité prévisionnelle et quantité constatée.

Il appartient à chaque établissement de définir la valeur du coefficient de rigidité à appliquer en s'appuyant sur l'observation de ses coûts. Pour information, on peut relever que la valeur du coefficient de rigidité fréquemment retenue oscille entre 5 % et 10 %.

Le schéma ci-dessous illustre la prise en compte de ce facteur correctif en intégrant un intervalle de rigidité des coûts fixes autour de l'activité prévisionnelle.



Légende :

- $Q_p$  = activité prévisionnelle
- $Q_c$  = activité constatée :
  - $q_{c1}$  = activité constatée < à la quantité prévisionnelle et
  - $q_{c2}$  = activité constatée > à la quantité prévisionnelle
- $+ \varphi Q_p$  = coefficient de rigidité des coûts fixes (positif)
- $- \varphi Q_p$  = coefficient de rigidité des coûts fixes (négatif)

**Commentaires :** le coût fixe incorporé pour une production prévisionnelle ( $q_p$ ) est modifié (coût fixe avec imputation rationnelle : CFir) uniquement si la production constatée ( $q_{c1}$ ) est inférieure dans les limites de l'intervalle défini ( $- \varphi q_p$ ) ou si la production constatée ( $q_{c2}$ ) est supérieure dans les limites de l'intervalle défini ( $+ \varphi q_p$ ).





## pièges à éviter

- ✓ La détermination d'un niveau « normal » d'activité comporte une part d'arbitraire.
- ✓ Figurer les niveaux d'activités sans tenir compte de la dimension pluri annuelle de l'activité et des coûts.
- ✓ Déterminer les charges fixes sans conduire une analyse sur leur nature et sur leur flexibilité éventuelle au-delà du court terme.
- ✓ Faire immédiatement varier les coûts fixes incorporés dès que l'on détecte une variation d'activité.

## à retenir

1. Il est essentiel de comprendre les coûts et de les incorporer au regard d'une activité prévisionnelle.
2. Il peut être utile et légitime d'incorporer uniquement les coûts d'usage pour ne pas léser le consommateur/usager en lui faisant supporter le financement d'une capacité de production en inadéquation avec l'activité réalisée.
3. Les calculs de points morts et de définition d'un juste niveau de charges fixes n'ont de sens que dans une logique dynamique (montée en puissance d'une nouvelle discipline, création d'un nouvel équipement, installation d'un nouveau laboratoire ou d'une nouvelle équipe de recherche, redéploiement de moyens entre différents centres de responsabilités...).
4. Cette méthode met en évidence des coûts de « surchauffe » (coût marginal croissant après dépassement de la production « limite ») ou de sous-activité.

## voir

- ✓ **Fiche n° 17** : La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes

## La location d'une salle de formation

L'exemple ci-dessous a pour objet d'illustrer une démarche d'imputation rationnelle de charges fixes dans le contexte de la gestion d'une université au titre des prestations internes entre services. Le cas pratique porte sur le coût de la location d'une salle de formation.

Un établissement loue ponctuellement au département d'éducation permanente des salles de formation utilisées pour des stages « rémunérés » auprès de grandes entreprises et organismes de formation professionnelle continue. Le responsable souhaite adopter une politique tarifaire en adéquation avec les coûts réellement engendrés par la réalisation de stages.

### Sur l'année N

Il était prévu la réalisation de 200 jours de formation, or seulement 175 jours ont été réellement animés par les formateurs du département d'éducation permanente.

Les coûts fixes s'élevaient à 53.000 € et comprenaient :

- l'immobilisation de la salle (« loyer » couvrant le coût d'amortissement) : 15.000 €
- l'entretien des salles : 5.000 €
- l'amortissement des matériels et mobilier sur 5 ans (3 vidéo projecteurs, rétroprojecteurs, micro ordinateurs, tables et chaises) : 8.000 €
- le salaire de la personne responsable de l'accueil : 25.00 €

Les charges fixes s'élevaient à 15.500 € et recouvraient :

- les dépenses d'énergie et d'aménagement spécifiques des salles : 1.500 €
- la mise à disposition de matériels pédagogiques (paper board, stylos, papier... ) : 1.500 €
- l'offre de documentation spécifique remise à chaque stagiaire : 3.000 €
- les valisettes et les badges remis le premier jour : 6.50 €
- le coût des pauses-café : 6.000 €

Les calculs suivant doivent être effectués :

1. Quel est le prix d'équilibre prévisionnel de l'année N ?
2. Quel est le coefficient d'imputation rationnelle, k ?
3. Quels sont les coûts fixes incorporables après application du coefficient (k) d'imputation rationnelle ?
4. Quel aurait pu être le prix facturé compte tenu de l'effet de sous utilisation de salles ? Est-il logique de faire payer aux usagers le coût total d'amortissement et de salaire (charges fixes) lorsque l'activité baisse pour des causes indépendantes de leur propre fréquentation ?



## illustration 14

### Éléments de réponse

#### 1. Quel est le prix d'équilibre prévisionnel de l'année N ?

Coût total = coût fixe + coût variable = 53.000 € + 15.500 € = 68.500 €

Le coût variable est égal à : 15.500 € ce qui compte tenu du nombre prévisionnel de jours (200) donne un coût unitaire variable de 77,50 €.

Il reste donc à calculer le prix d'équilibre en s'appuyant sur la formule :  $Pq = CF + vq$  (Prix x quantité = coût fixe + quantité de coût variable).

$$P = (CF/q) + v \text{ soit } = (53.000 \text{ €} / 200) + 77,50 \text{ €} = 265 \text{ €} + 77,50 \text{ €} = 342,50 \text{ €}$$

#### 2. Quel est le coefficient d'imputation rationnelle, k ?

La formule à appliquer est :  $k = qc / qp$

$$\text{soit Nb jours réalisés} / \text{Nb de jours prévus} = 175 / 200 = 0,88.$$

#### 3. Quels sont les coûts fixes incorporables après application du coefficient (k) d'imputation rationnelle ?

$$CFir = k \times CF = 53.000 \text{ €} \times 0,88 = 46.640 \text{ €}$$

Avec CFir = coût fixe d'imputation rationnelle c'est-à-dire tenant compte de la variation d'activité.

#### 4. Quel aurait pu être le prix facturé compte tenu de l'effet de sous utilisation de salles ? Est-il logique de faire payer aux usagers le coût total d'amortissement et de salaire (charges fixes) lorsque l'activité baisse pour des causes indépendantes de leur propre fréquentation ?

Le coût total avec prise en compte de l'imputation rationnelle des charges fixes, CTir, s'élève à :

$$\begin{aligned} CFir + (CV \times qc) &= 46.640 + (77,50 \times 175) \\ &= 46.640 \text{ €} + 13.562,50 \text{ €} = 62.202,50 \text{ €} \end{aligned}$$

Le prix de vente en intégrant le nouveau montant de charges fixes est de :

$$\begin{aligned} &\frac{\text{Coût fixe avec imputation rationnelle (CFir)} + \text{montant charges variables unitaires}}{\text{Nombre de jours de formation}} \\ &\quad \text{réellement réalisé (175 jours)} \\ &= (CFir / \text{quantité réalisée}) + \text{coût variable} \\ &= (46.640 \text{ €} / 175) + 77,50 \text{ €} = 344,02 \text{ €} \end{aligned}$$

Le prix de vente est maintenu (pour mémoire, prix d'équilibre prévisionnel = 342,50 €).

Si on avait conservé le montant de coûts fixes initial (53.000 €), le prix d'équilibre aurait été de :  $(CF / \text{quantité réalisée}) + \text{coût variable} = (53.000 \text{ €} / 175) + 77,50 \text{ €} = 380,36 \text{ €}$ .

Cependant, au prix de 344,02 € l'établissement génère un déficit budgétaire et comptable de près de 36 € par jour de stage (380,36 € – 344,02 €).

## 7.4 L'analyse des écarts

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

### caractéristiques

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

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

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

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

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

Facteurs	Description	Écart associé
Volume d'activité	Nombre d'unités d'œuvre (cf. supra 5.3) d'activité (réalisées ou prévues)	Écart sur activité
Quantité de facteurs de production	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	Coût unitaire (réalisé ou prévu)	Écart sur prix

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

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

L'exploitation des résultats doit s'effectuer de façon réfléchie et concertée et ce tout particulièrement pour ce qui concerne les missions des EPSCP. En effet, il n'est pas forcément judicieux d'éliminer un produit non rentable à un instant « t », car :

- stratégiquement, c'est un produit « historique » porteur de l'identité et de l'image de l'organisation ;
- comptablement, son abandon risque d'engendrer des reports de charges fixes indirectes (structure, salaires) sur d'autres produits (effet cumulatif de non rentabilité) ;
- économiquement, il convient d'envisager la courbe de vie d'un produit et sa capacité à rendement différé.



## que faire ?

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

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

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

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

Sur la base de ces informations, il devient alors possible de rendre compte de l'origine exacte des écarts constatés.

Dans la situation de gestion de mission de service public il convient de garder à l'esprit la notion d'équilibre de gestion. Toute structure dispose d'objets de coûts « rentables » pouvant dégager une « marge budgétaire » et d'objets de coûts « structurellement » déficitaires. Les uns peuvent compenser les autres. Pour éviter toute dérive il est néanmoins indispensable de :

- définir des % de déficit acceptable (admis et accepté comme tel par l'établissement) ;
- prévoir les montants des subventionnements croisés entre objets de coûts (excédentaires au bénéfice des déficitaires) ;
- déduire en conséquence le niveau de « subvention interne » au regard du déséquilibre charges totales / recettes propres.

## pièges à éviter

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

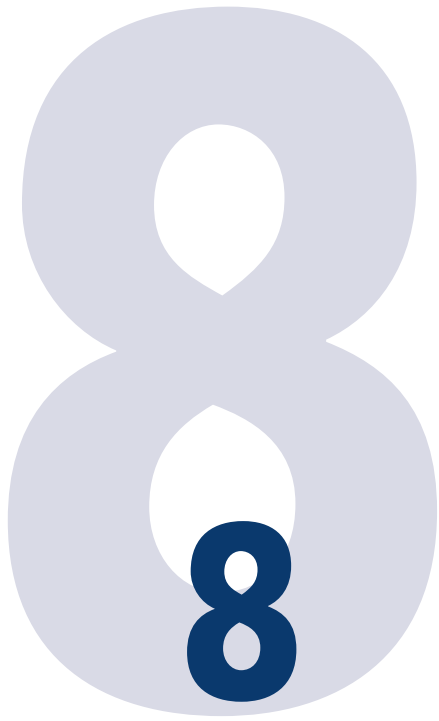
## pièges à éviter

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

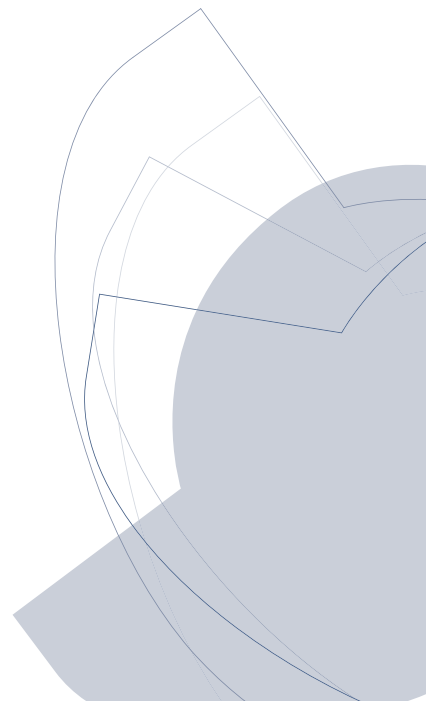
## voir

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





**Analyse  
et  
prise en compte  
des résultats**









# Sommaire de la partie 8

## L'analyse et la prise en compte des résultats de la comptabilité analytique

<b>8.1</b>	<b>Mise en évidence des résultats : les équilibres de gestion</b>	195
	L'analyse des résultats de la comptabilité analytique	199
<b>8.2</b>	<b>Benchmarking des coûts</b>	201
<b>8.3</b>	<b>Intégration des coûts dans le système de pilotage</b>	204
	Tableaux de bord et indicateurs	208
<b>8.4</b>	<b>Diffusion interne et externe des résultats</b>	209
	Le reporting des coûts	212
	Premiers éléments d'information de l'université de Savoie (extraits)	213



## 8.1 Mise en évidence des résultats : les équilibres de gestion

Au-delà de la définition du système et de la mécanique analytique permettant de mettre en évidence des coûts finaux, ainsi qu'aux différents stades du processus, l'analyse des résultats constitue un moment à la fois essentiel et complexe compte tenu des enjeux qui en résultent.

### caractéristiques

En effet, il convient de s'éloigner de l'affichage des coûts « à un instant t », qui plus est de manière décalée par rapport au moment de la clôture de l'exercice, pour chercher à comprendre les mécanismes qui sont à leur origine. Ceux-ci peuvent relever de choix méthodologiques et comptable dans la définition du modèle d'analyse des coûts, mais aussi, et c'est là le plus important, de décisions de gestion et de conditions de fonctionnement des centres de coûts de l'établissement.

Par ailleurs, l'analyse des résultats doit absolument être mise en perspective des objectifs fixés initialement par les responsables de l'établissement.

Analyser les résultats d'un exercice de comptabilité analytique, c'est se donner la possibilité de prendre des mesures correctrices en ce qui concerne les choix des objets de coûts, des modalités de saisie et la définition des variables de répartition (inducteurs). L'enjeu majeur demeure l'utilisation des résultats pour répondre à l'objectif souvent évoqué de développer « une capacité d'adaptation et l'efficacité de l'établissement ». Il en résulte la nécessité de disposer d'informations alimentant le dialogue de gestion dans un souci d'amélioration de la performance globale mais aussi intrinsèque des structures de l'établissement. Il y a derrière cela l'intention d'étayer les choix de réorganisation, de déploiement, de reconfiguration des processus de formation et de recherche à travers des données fiables et objectives.

L'exercice d'analyse des résultats qui incombe aux responsables de la comptabilité analytique de l'établissement peut s'articuler autour de trois dimensions :

- l'analyse des résultats finaux et globaux dans une logique de connaissance et de comparaison entre objets de coûts : **la constatation** ;
- la recherche des facteurs causaux et de la structure des charges (directes/indirectes, par nature comptable) incorporées dans les coûts finaux et intermédiaires avec notamment l'analyse du rôle et du choix des inducteurs : **l'explication** ;
- les décisions à envisager à court et moyen terme quant à la reconfiguration du modèle pour améliorer sa précision et sa fiabilité mais surtout la fixation d'objectifs et de valeurs-cibles pour les exercices suivants : **la décision**.

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

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



## caractéristiques

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

- des **coûts constatés**, qui résultent des extractions directes du modèle analytique et fournissent des valeurs comptables sans retraitement a posteriori ;
- des **standards**, pour disposer de critères de jugement des coûts constatés et de points de comparaison (cf. supra 7.4 « L'analyse des écarts »), ou des **coûts préétablis** ;
- des **leviers d'action** (ou plus largement des plans d'action), pour savoir comment agir sur les coûts constatés quand une action corrective s'avère nécessaire.

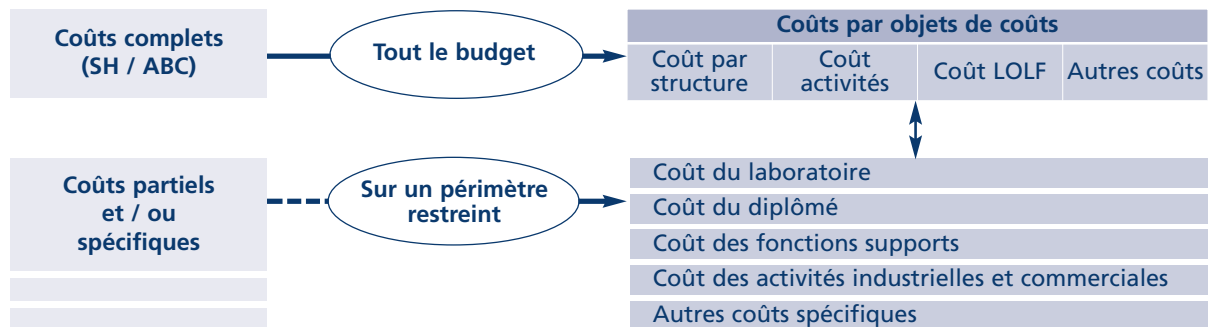
Les standards comme les leviers d'action sont définis en **fonction des objectifs** que se donne l'établissement.

## que faire ?

### Les coûts constatés

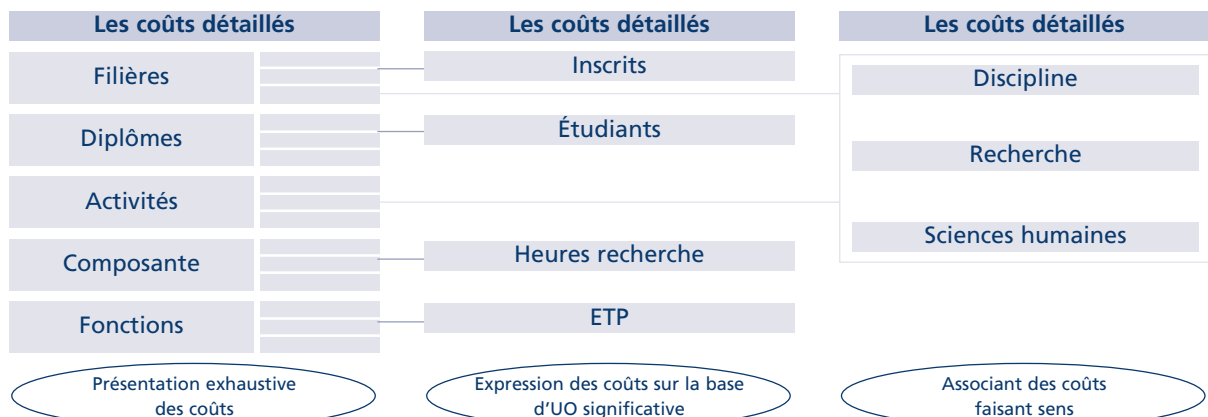
Les résultats, au regard du modèle de calcul des coûts, doivent permettre d'exprimer les coûts de l'ensemble des objets de coûts.

Les coûts spécifiques peuvent être mis en perspective les uns avec les autres mais également en comparaison des coûts complets, si les deux modes de calcul ont été retenus. Schématiquement les différentes méthodes de calcul de coûts peuvent s'articuler de la façon suivante :



Il y a intérêt à exprimer les coûts constatés de manière :

- **détaillée**, c'est-à-dire en prenant la valeur absolue de tous les coûts ;
- **synthétique**, à partir d'indicateurs et d'unités d'œuvre significatives qui sont autant de variables permettant d'analyser et de maîtriser les coûts ;
- **agrégée**, en juxtaposant des coûts ou les dérivant les uns des autres pour créer des groupes homogènes de coûts (diplôme, UFR, etc.).



## L'identification des standards (ou coûts préétablis) et le calcul des écarts

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

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

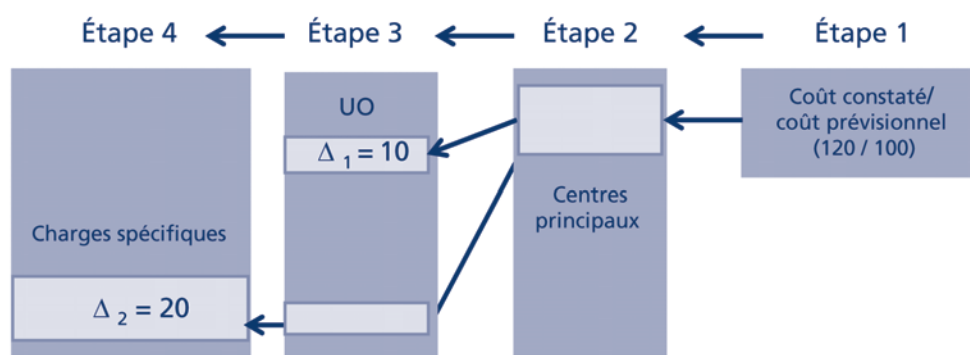
La définition des standards doit s'effectuer dans le cadre d'un échange entre les instances dirigeantes, les services et composantes. Ils ne seront éventuellement modifiés que lorsqu'il sera manifeste qu'ils sont devenus non représentatifs du coût constaté.

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

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

La fonction prospective et modélisante de la comptabilité analytique prend ici tout son sens. Il est donc recommandé au contrôleur de gestion de l'EPSCP d'établir, par objet de coût, une base de données de coûts préétablis mais aussi de publier une analyse faisant état des risques et des dérives majeures constatées.

Il est essentiel lorsque l'on a constaté un écart avec un coût préétabli ou un coût aberrant, de « remonter » dans la mécanique analytique pour identifier des coûts intermédiaires expliquant la dérive finale constatée. On peut trouver la cause dans le choix d'une clef imparfaite (unité d'œuvre = UO), dans une variation du niveau d'activité ou dans l'incorporation à la sortie d'une charge « incohérente » ou très onéreuse (un salaire d'expert par exemple). L'interprétation de ce coût n'a de sens qu'au regard des coûts amonts.



Légende :

$\Delta_1 = 10 =$  variation n°1 identifiée = 10

$\Delta_2 = 20 =$  variation n°2 identifiée = 20

L'écart final entre prévision et constat est de 20 (120 – 100) consécutif à deux causes identifiées à deux étapes différentes et pour des montants différents. La somme des écarts (30) n'est pas nécessairement égale à l'écart final (20).



## que faire ?

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

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

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

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

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

Une autre illustration, peut concerner la décision de revoir les modalités de communication et d'information des étudiants en :

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

## pièges à éviter

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

## à retenir

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

## voir

- ✓ **Fiche n° 14** : L'analyse des coûts calculés
- ✓ **Fiche n° 15** : L'analyse des écarts et le budget flexible

## L'analyse des résultats de la comptabilité analytique

Les types d'exploitation suggérés ci-après sont indicatifs et méritent d'être approfondis ou ajustés en fonction des résultats quantitatifs réellement constatés d'année en année.

Ils sont présentés ici à titre d'exemple étant précisé qu'ils ont été proposés à l'université de Savoie.

### La constatation : les résultats globaux

1. Répartition en valeur absolue et en % des **coûts des processus** de formation, recherche, pilotage et support.
2. Répartition en valeur absolue et en % **des charges de fonctionnement** et de **personnel** en faisant la distinction entre IATOSS et enseignants – chercheurs affectés au pilotage à l'enseignement et la recherche.
3. Classification structurelle et hiérarchisée des **coûts des activités** au sein des processus.  
*Commentaire : Le poids budgétaire de certaines activités peut poser la question de leur maintien dans le modèle analytique ou de leur agrégation (reconfiguration).*
4. Mise en évidence de la **dispersion des coûts** des activités sous la forme d'histogramme (ou dispersion type Pareto).  
*Commentaire : 15 % des activités peuvent représenter 90 % du budget.*
5. Analyse et présentation graphique des **coûts globaux et unitaires des diplômes** ou groupes homogènes de diplômes.  
*Commentaire : hiérarchisation des diplômes avec effet de concentration ou de dispersion.*
6. Analyse et présentation graphique des **coûts globaux des laboratoires** et éventuellement en coût moyen par ETPT de temps chercheurs (inducteurs effectifs labos).  
*Commentaires : Valorisation des coûts au regard des moyens en effectifs et non pas de l'activité réelle de recherche (publication, valorisation, programme).*
7. Hiérarchisation des **coûts moyens globaux par étudiants** inscrits ou diplômés.  
*Commentaire : comparaison des coûts par filières à mettre en perspective avec la maquette pédagogique et le nombre d'heures d'enseignement. Il s'agit également d'identifier le grade et le statut des enseignants pouvant affecter grandement le coût moyen.*
8. Calcul du coût moyen global du **diplôme L / M / D** en fonction du nombre d'étudiants par filière (calcul de la dispersion).  
*Commentaire : Il ne s'agit pas d'additionner les coûts moyens par niveau mais de calculer un véritable coût moyen pondéré qui peut permettre de mieux comparer les filières.*
9. Mise en évidence des effets de **progression ou de dégressivité des coûts** moyens L / M / D suivant les filières (écarts max et min comparés selon les diplômes).
10. Calcul du coût moyen et de la dispersion de **l'heure enseignée**.
11. Calcul du **coût d'infrastructure environné** de l'étudiant : coût moyen global intégrant les activités de support, d'administration et de vie de l'étudiant consommées par les étudiants.
12. Calcul du **coût moyen du recrutement** (sélection des activités spécifiques) par rapport aux nombres annuels de nouveaux inscrits et de ré inscriptions chaque année.
13. Calcul du **coût du pilotage** ramené aux étudiants et/ou à la totalité des personnels.





## focus 9

### L'explication : la composition des coûts finaux et intermédiaires

14. **Segmentation** du pourcentage des activités dans les objets de coûts les plus significatifs : diplômes et laboratoire.
15. Identification de **profil de coûts** par activités suivant les processus fondamentaux.
16. Calcul du **coût moyen des inducteurs** avec en pourcentage leur composition intrinsèque en termes de charges et d'activités / processus concernés.
17. Répartition de la ventilation entre **charges directes et indirectes** par objets de coûts finaux (hypothèse de départ : minimiser les charges indirectes).
18. Décomposition des coûts recensés à chaque étape de **l'arborescence de déversement**.

### La décision : les ajustements à prévoir, les actions à mener

19. Mise en évidence de la logique de **concentration de l'effort de recherche** (globalisation et typologie des laboratoires en terme de concentration de charges structurelles par rapport aux charges directes de recherche).
20. Mise en évidence de **l'effet d'attractivité des filières** diplômantes au regard des coûts moyens des diplômés **L / M / D**.
21. Mise en évidence de l'effort, homogène ou différencié, du **soutien administratif** selon les filières à maintenir ou à faire évoluer.
22. Identification des **coûts « aberrants »** ou très en écarts aux coûts moyens et recherche des causes (nb agents, insuffisances d'étudiants, coût marginal élevé... ) et conséquences.
23. **Requalification des inducteurs** (inducteurs composites) pouvant traduire également des indicateurs de performance de l'établissement.
24. Comparaison des coûts moyens étudiants ou diplômés **en référence aux données nationales** (globales ou en fonction de la taille et de la typologie des EPSCP).
25. Suppression d'activités non significatives, regroupement d'activités élémentaires, définition de « masse critique » d'objets de coûts.

## 8.2 Benchmarking des coûts

Après qu'un établissement ait mis en place son système de comptabilité analytique, il devient possible d'approfondir l'analyse des coûts en utilisant une méthode comparative : le benchmarking. Elle consiste principalement à comparer différents EPSCP entre eux ou avec différents établissements (comparaison avec des établissements de formation étrangers et/ou privés, de recherche... ) mais également, différentes structures d'un même établissement entre elles, sur des bases qui doivent être clairement explicitées. De telles comparaisons permettent de nourrir la réflexion tant sur les coûts que sur le système de pilotage adopté par différents établissements.

### caractéristiques

La comptabilité analytique permet de disposer d'une connaissance précise des modalités de construction des coûts au sein de l'établissement et des structures qui le composent. Elle fournit par conséquent des éléments indispensables pour estimer la pertinence d'une comparaison entre différents établissements ou entre diverses structures.

En définissant ainsi les bases de comparaisons communes à mettre en œuvre, le benchmarking, qu'il soit à l'initiative de l'établissement ou que l'établissement y soit soumis, par sa tutelle par exemple, permet de retenir des éléments probants. La définition du périmètre des charges et des produits, le choix d'une méthode de calcul des coûts, l'explicitation de l'ossature analytique mobilisée ainsi que la mise à plat des sources d'informations utilisées via les systèmes d'information, sont autant d'éléments fondamentaux à prendre en considération pour que les comparaisons aient une véritable signification.

### que faire ?

Lorsque des coûts entre établissements (ou entre structures) sont comparés, il convient de se demander qu'elles ont été les règles exactes suivies pour leur construction. Par conséquent, quand deux établissements sont mis en perspective, plusieurs données directement issues de la comptabilité analytique doivent être considérées :

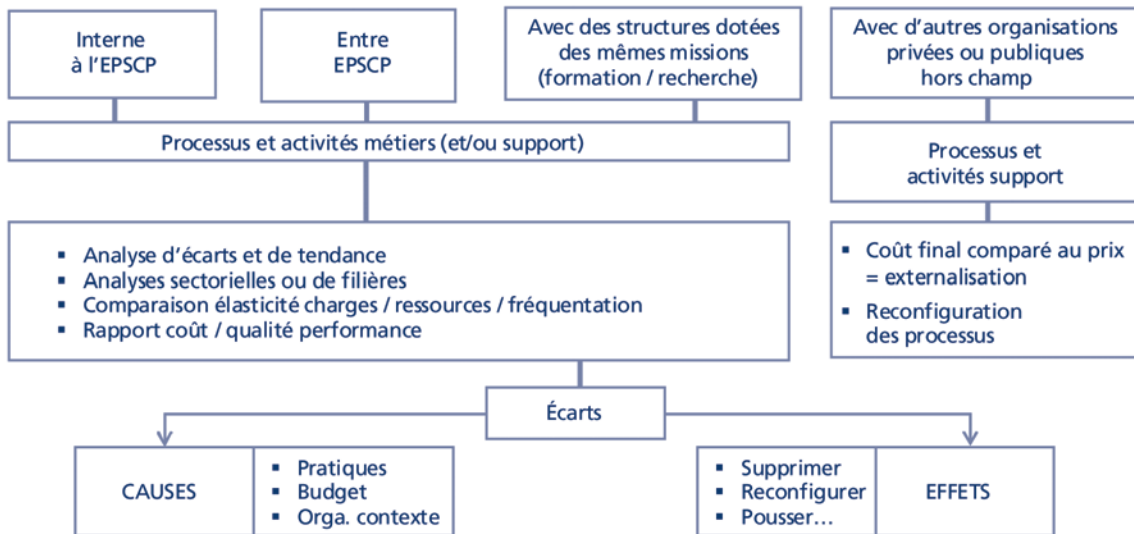
- quelles sont les charges et quels sont les produits qui ont été retenus dans le calcul des coûts ? Autrement dit, quel est le périmètre de charges à la base de la comptabilité analytique élaborée ? Disposer de telles données est indispensable pour qu'une quelconque comparaison puisse être menée ;
-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

La comptabilité analytique se présente comme un moyen pour l'établissement pour analyser et expliquer le comportement de ses propres coûts mais aussi, pour veiller à ce qu'il ne soit pas attribué à ses coûts, des « comportements » que la logique de leur construction contredit.



## que faire ?

Le schéma général du benchmarking :



Mener un benchmarking au sein d'un établissement suppose :

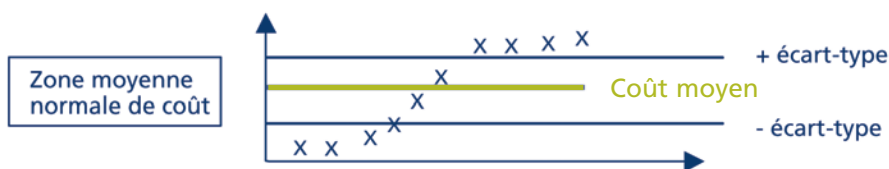
- de dépasser les comparaisons historiques internes pour se juger à l'aune de données externes ;
- d'intégrer les modifications de l'environnement et les effets concurrentiels entre établissements (concurrence des diplômés, reconnaissance objective/subjective des établissements, adaptation des filières aux débouchés professionnels, partenariat... ) ;
- sortir de la valeur absolue du coût à un instant « t » pour envisager la comparaison à partir de tendance : comment en est-on arrivé à ce coût là ? ;
- comparer les éléments constitutifs de coût global à partir du case-mix (éventail) des activités et objets de coûts (le coût moyen d'un diplôme ne sera pas le même si la filière est isolée au sein d'un établissement très pluridisciplinaire ou si elle est une filière leader porteuse de l'image de la structure).

Ainsi, dans le cadre d'un benchmarking, il est possible de comparer les objets de coûts suivants :

Les entités, les composantes	Etablissements, UFR, laboratoires
Les prestations	Diplômes, études, colloques...
Les processus internes	Filières, suivi administratif d'un étudiant...
Les « ressources » internes (coût horaire)	Responsable d'UFR, directeur de laboratoire, cadre administratif...
Les « clients » externes	Etudiants, financeurs, donneurs d'ordre...
Les fonctions	Enseignement, recherche, administration, logistique...

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

## que faire ?



L'étude que l'Observatoire des coûts a consacré aux Activités physiques et sportives universitaires en 1997 (p. 103), permet de donner quelques exemples d'éléments auxquels il convient d'être attentif dans une logique de comparaison : le nombre d'étudiants participant à la discipline, le nombre d'heures annuel proposé, le type d'encadrement mobilisé, les installations utilisées. Toute comparaison de coûts devra prendre en compte au moins ces éléments pour parvenir à rendre comparables les coûts calculés. Une comptabilité analytique facilitera l'explicitation des modes de construction de ces coûts.

## pièges à éviter

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

## à retenir

1. Une comptabilité analytique correctement structurée, capable de rendre explicite les modalités de construction des coûts calculés, permet d'être attentif aux différents éléments des coûts calculés.
2. Le benchmarking se module en fonction des conventions admises, contribuant à la production des coûts.
3. Le benchmarking est utile pour fixer des coûts d'objectifs, avec des valeurs cibles ajustées et une trajectoire de changement à plus ou moins court terme (les coûts ne sont pas réversibles et maîtrisables immédiatement).

## voir

- ✓ **Fiche n° 14** : L'analyse des coûts calculés



## 8.3 Intégration des coûts dans le système de pilotage

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

### caractéristiques

#### Le système de pilotage

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

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

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

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

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

#### Le lien avec les tableaux de bord

Afin que le dispositif de pilotage soit réellement efficient, il est indispensable qu'il soit alimenté en permanence et notamment par les données issues de la comptabilité analytique. Un lien étroit doit donc être recherché entre les indicateurs et les inducteurs utilisés pour produire des tableaux de bord et alimenter la comptabilité analytique.

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

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

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



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

Composante du tableau de bord	Domaines de pilotage	Indicateurs communs au TdB et à la CA
Résultats financiers	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Rééquilibrage des dotations</li> <li>✓ Economie et intéressement</li> <li>✓ Couverture par les recettes</li> <li>✓ Coûts des prestations</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Ecart moyen des dotations entre composantes</li> <li>✓ Coût moyen d'une prestation par composante</li> </ul>
Processus internes	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Maîtrise des processus logistiques et administratifs</li> <li>✓ Sélection d'activités critiques (enseignement et recherche)</li> <li>✓ Résultats des activités (dont les axes du projet d'établissement)</li> <li>✓ Valorisation des activités (révélation des « coûts inconnus »)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Coûts administratifs et logistiques par étudiant</li> <li>✓ Coût moyen d'un doctorant par rapport au coût d'un étudiant</li> <li>✓ Part des coûts cachés par rapport au budget global</li> </ul>
Clients externes	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Satisfaction, fidélisation, attractivité</li> <li>✓ Stabilité et pérennité de l'activité</li> <li>✓ Image et notoriété</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Nombre de demandes d'inscriptions d'étudiants étrangers</li> <li>✓ Taux de participation aux examens des étudiants inscrits</li> </ul>



## que faire ?

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

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

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

Cette action doit s'accompagner d'une politique de communication de nature à permettre aux acteurs de prendre la mesure de ces éléments, d'être convaincus de leur utilité pour s'orienter vers une meilleure gestion et un pilotage efficient de leur activité ou service.

Cela suppose que l'établissement se dote d'une unité de contrôle de gestion, la mieux à même d'associer tableaux de bord et résultats des calculs analytiques.

## pièges à éviter

- ✓ Ne pas utiliser les données issues de la comptabilité analytique pour décider et/ou ne pas afficher les résultats.
- ✓ Ne pas prendre en compte les tableaux de bord déjà existants au moment où l'on impulse la comptabilité analytique et/ou créer un tableau de bord de l'établissement qui soit l'agrégat des tableaux de bord des différentes structures.
- ✓ Mettre en place un tableau de bord déconnecté des résultats de la comptabilité analytique de l'établissement et ne retenir que des indicateurs préexistants et aisés à collecter immédiatement.
- ✓ Ne pas mettre comme responsable d'une famille d'indicateurs un acteur clé du système de gestion de l'établissement.
- ✓ Exploiter et communiquer en externe les résultats de la comptabilité analytique sans associer les services ou composantes qui ont contribué à les produire.
- ✓ Attendre d'avoir toutes les charges et produits constatés pour commencer à élaborer les coûts et les résultats et anticiper leurs dérivés.

## à retenir

1. Outil de pilotage efficace, la comptabilité analytique reste une source d'informations parmi d'autres du système de pilotage.
2. Le tableau de bord est un outil de pilotage à court terme ayant pour objectif de mesurer les écarts quantifiables entre un standard ou un objectif et la réalité des événements et qui nécessite d'être éclairé sur la base d'informations sur les coûts et la « rentabilité » des prestations.
3. Le tableau de bord permet d'avoir une meilleure visibilité sur les résultats issus de la comptabilité analytique en mettant en exergue les choix d'objectifs, les actions à mener, les indicateurs pertinents à sélectionner sous la responsabilité d'acteurs clairement identifiés.
4. Il est nécessaire de « fusionner » les approches (tableau de bord et comptabilité analytique) pour éviter les redondances et surtout donner de la cohérence au système de pilotage de l'EPSCP.
5. Pour que les données produites par la comptabilité analytique soient intégrées comme un des éléments logiques et réguliers du système de pilotage, il faut que les personnes participant à ce système les utilisent, en fassent état et puissent les commenter.
6. Les coûts calculés sont des éléments du débat. Ils sont des outils de discussion et d'appréciation des orientations envisagées.
7. L'analyse de la composition des coûts doit l'emporter sur l'affichage « brut » et « brutal » du coût moyen.

## voir

- ✓ **Fiche n° 10** : Le reporting sur les coûts
- ✓ **Fiche n° 14** : L'analyse des coûts calculés





## focus 10

### Tableaux de bord et indicateurs

Il est essentiel de veiller à ce que la comptabilité analytique trouve sa place dans l'établissement et que les informations issues des calculs de coûts alimentent le dialogue de gestion, l'analyse et la prise de décision. Pour illustrer les liens entre pilotage et comptabilité analytique et dépasser le simple stade de la mise en œuvre technique de l'outil comptabilité analytique, il a paru utile de présenter les principaux liens existants entre une démarche de pilotage et le projet de mise en place et d'exploitation d'une comptabilité analytique.

Démarche de pilotage et tableau de bord	Lien avec la comptabilité analytique
<b>Identifier les objectifs</b> en tenant compte des raisons de sa mise en œuvre, des responsables concernés, de l'adéquation des missions avec les objectifs généraux de l'organisation et de son articulation avec les autres instruments de gestion.	Périmètre des coûts, valeurs cibles et coûts d'objectifs
<b>Analyser le champ d'application</b> du tableau de bord sous des aspects globaux qu'ils soient fonctionnels, structurels ou opérationnels (étude de l'organigramme de gestion, de la synthèse des forces et faiblesses, de l'analyse des responsabilités de chacun ou encore de celle de la pertinence de l'allocation des moyens disponibles en fonction des activités).	Composantes, Processus, Activités, Découpage analytique
<b>Déterminer les points-clés</b> du tableau de bord de l'établissement comme la déclinaison opérationnelle des objectifs, le choix des variables stratégiques ou les appréciations quantitatives et qualitatives.	Valeur ajoutée par activité Identification de coûts aberrants
<b>Choisir des indicateurs</b> (et leur unité d'œuvre associée) de manière hiérarchisée en croisant des variables (ratios) à partir des données issues de la comptabilité analytique pour s'assurer de leur pertinence, de leur fiabilité, de leur précision, de leur reproductibilité, de leur coût.	Unités d'œuvre de déversement Inducteurs de ressources et d'activités
<b>Produire les indicateurs et, pour ce faire, articuler ce tableau de bord avec le système de gestion</b> dans son ensemble en tenant compte des possibilités de traitement des informations, de l'interaction des systèmes de gestion, comptable et administratif, en stabilisant les procédures de collecte de l'information et des modalités de mise à jour.	Interfaces avec les systèmes d'information Alimentation des bases comptables analytiques
<b>Formaliser le tableau de bord</b> par un choix de support et de représentations graphiques de l'information et des indicateurs qui soit testé auprès des services puis corrigé en fonction des ajustements suggérés dans le but de procéder à une analyse des écarts (cf. supra 7.4 « l'analyse des écarts »)	État de sortie de comptabilité analytique avec une présentation adaptée
<b>Gérer la coordination et la communication</b> du tableau de bord en précisant les modalités d'intégration des modifications et la communication en interne et en externe.	Partage et alimentation de données sur les coûts

## 8.4 Diffusion interne et externe des résultats

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

Communiquer les résultats issus d'une comptabilité analytique est un exercice extrêmement complexe. Il ne suffit pas d'afficher les coûts mais il faut surtout les expliciter et les rendre intelligibles par des personnes peu au fait, et à vrai dire, souvent peu intéressées par les « artifices et subtilités de la méthode utilisée ». L'attente des acteurs destinataires des coûts est fréquemment de disposer des quelques coûts les plus significatifs, complets assortis des causes de leurs dérives dans le temps et d'un commentaire sur leur juste (ou « injuste ») montant.

### caractéristiques

Dans le secteur public, en matière de diffusion des coûts résultant de la comptabilité analytique, l'obligation de communication externe de tout ou partie des résultats invite à une procédure particulière qui vise à éviter les fausses interprétations.

Une première règle semble s'imposer : c'est la stricte cohérence « sur le fond » entre les coûts affichés en interne et ceux communiqués à l'extérieur de l'enceinte de l'établissement. Cependant les canaux de diffusion seront différents, de même que les supports, les données clés et la mise en forme des informations.

S'agissant des acteurs en charge de la diffusion des résultats il convient également de différencier les interventions :

- le contrôleur de gestion et les responsables d'entité en interne sur la base du dialogue de gestion avec la direction ;
- le service communication, la présidence et le secrétariat général en externe dans le cadre de la communication institutionnelle et des négociations avec la tutelle.

Quel que soit le destinataire, la communication des coûts analytiques repose sur plusieurs grands principes, qu'il convient de conserver en permanence en filigrane, comme autant de repaires visant à accroître l'efficacité de la comptabilité analytique et à affirmer son caractère objectif :

1. Toujours bien préciser aux interlocuteurs, destinataires des résultats sur la comptabilité analytique est un **modèle économique, reposant sur des hypothèses et des choix**, les plus logiques possibles. Mais que, comme tout modèle, ces choix induisent des imperfections qui sont corrigées dans le temps par ajustements successifs de la méthodologie de calcul.
2. Un coût en lui-même est la résultante de ces options. Il relève d'une **conception formelle des échanges et des consommations de ressources en interne**.
3. Un coût est aussi le reflet des imprécisions, volontaires ou involontaires, dans la saisie des informations sources. Singulièrement dans les EPSCP, la qualité et l'objectivité des temps agents (IATOSS, enseignants/chercheurs) influe en premier lieu sur le niveau des coûts.
4. C'est la **composition intrinsèque** (« intestinale ») du coût complet en plusieurs sous-ensembles de coûts qui fait sens.
5. Les comparaisons de type coût d'opportunité ou coût externe public relèvent souvent d'une démarche « publicitaire » non significative. Le coût moyen d'un étudiant, d'un détenu, d'un demandeur d'asile sur un an est équivalent à une semaine d'hospitalisation dans un service de chirurgie !

Or, les prestations ne sont en rien substituables. Elles traduisent l'effort budgétaire de la collectivité et peut amener une réflexion sur les politiques publiques (au sens LOLF) et leurs coûts. Mais ces comparaisons ne constituent pas des « clés de gestion » qui permettent d'orienter les activités et d'abaisser les coûts en maintenant la qualité.



## que faire ?

Au sein du dispositif global de diffusion des résultats, il convient de distinguer :

- ✓ La **diffusion interne** des résultats de la comptabilité analytique qui doit se traduire par une véritable communication au sein de l'établissement. S'agissant du contenu de cette communication, la direction d'un EPSCP doit sélectionner les données les plus pertinentes en fonction des orientations stratégiques choisies. Les étapes-clés à respecter en ce domaine sont les suivantes :
  - *valider la liste de diffusion des calculs de coûts* aux **destinataires** concernés en interne ;
  - *sélectionner l'information* : l'information doit être diffusée de manière ciblée après validation ;
  - *sécuriser les informations* : la mise en place d'une **procédure de traitement et de sécurisation** des informations confidentielles doit être assortie d'une protection des applicatifs utilisés pour la comptabilité analytique ;
  - *mettre en place un véritable reporting des coûts* (voir le focus ci-après).
- ✓ La **communication externe** qui prend appui également sur d'autres volets :
  - le respect des dispositions réglementaires : contenu, formalisme, délai ;
  - l'établissement d'une liste précise de destinataires externes ;
  - la séparation nette des rôles du contrôleur de gestion et du service « communication » lors de la médiation de l'information ;
  - le choix des différents moyens de communication ;
  - la transmission à la tutelle.

## pièges à éviter

### En matière de communication interne sur les performances et les coûts

- ✓ Diffuser les informations issues de la comptabilité analytique sans « filtre de communication » (l'information doit être diffusée au bon niveau pour être comprise et utile).
- ✓ Fournir aux responsables de l'organisme, sans explication suffisante, des informations déconnectées de leur périmètre de décisions.
- ✓ Oublier les procédures « contradictoires » et de retour qui permettraient de tenir compte des remarques des divers échelons concernés de l'établissement.

### Communication externe

- ✓ Diffuser les résultats dans une plaquette de communication institutionnelle.
- ✓ Passer outre la protection particulière ou le droit de communication de certaines informations.
- ✓ Communiquer uniquement sur la valeur absolue du coût final sans commentaires annexes.

## à retenir

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

## voir

✓ **Fiche n° 10** : Le reporting sur les coûts



## focus 11

### Le reporting des coûts

Le **reporting des coûts** (ou **revue de gestion**) est un mode de communication interne et externe.

Par ce dispositif, les informations relatives à l'activité et aux résultats atteints au regard des objectifs remontent à la hiérarchie avec une **mise en perspective des résultats analytiques**. Leur analyse et leur articulation entre eux doivent permettre de dégager des lignes significatives.

Le reporting nécessite la détermination d'un calendrier en adéquation avec le rythme d'enregistrement et de production des résultats analytiques. C'est pourquoi, il est conseillé d'adopter une démarche visant à produire des « coûts anticipés » par rapport à la production du compte financier de l'EPSCP. Le reporting des coûts doit fonctionner de manière ascendante et descendante pour impliquer l'ensemble du personnel ayant participé au traitement de l'information.

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

- le choix des données essentielles à communiquer et du niveau hiérarchique auquel il s'adresse ;
- le choix des supports de communication : choix de graphiques et tableaux de coûts, le tout sous format papier pour faciliter la discussion ;
- la « procédure contradictoire » : elle vise à produire des commentaires fiables, détaillés et validés par les échelons de responsabilité concernés. Elle comprend un temps d'ajustement des données correctives ;
- le calendrier de diffusion : la périodicité des réunions et les modalités de décision ;
- la mise en place de mesures correctives : ces mesures s'appuient sur la recherche rétrospective des propositions issues de la revue de gestion ;
- la communication externe de certaines informations : elle tient compte du niveau d'exigence des ministères et/ou du responsable de programme LOLF.

En complément de ces éléments propres au dispositif de reporting sur les coûts, il paraît essentiel de rappeler que la prise en compte de la **qualité** et de l'**efficacité** des prestations impose aux EPSCP de ne pas uniquement se focaliser sur l'aspect coût et la dimension **efficience** (rapport entre les moyens et les activités). C'est un équilibre de gestion qu'il convient de trouver. Ainsi, à titre d'exemple, la valeur d'un diplôme, la capacité des étudiants à intégrer le marché du travail, la qualité reconnue des publications peuvent et doivent être mis en perspective avec les coûts des processus.

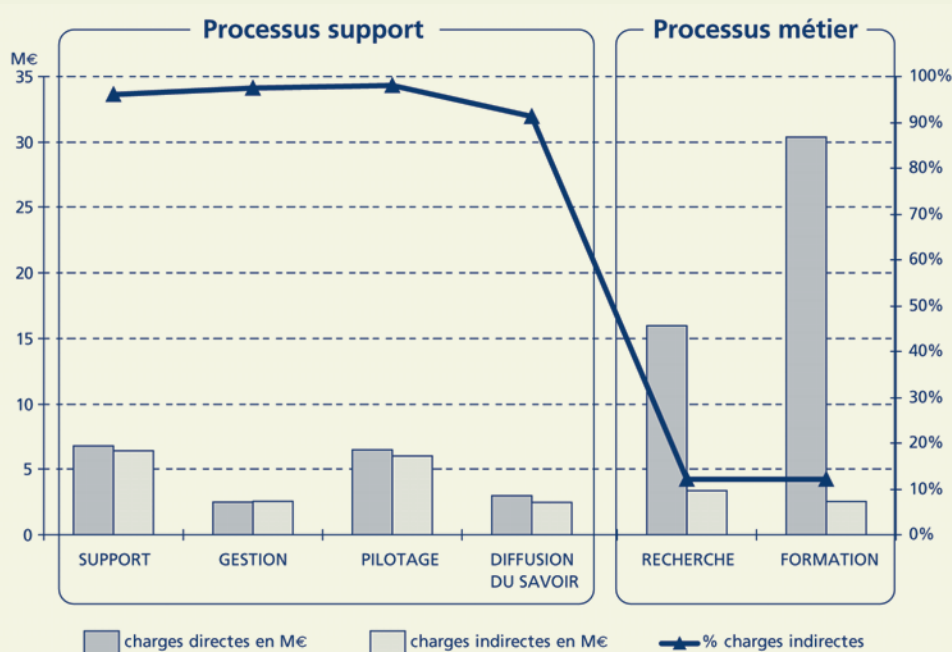
Il ne faut pas non plus oublier que des coûts internes élevés peuvent éviter des coûts « sociaux », externes et induits plus élevés.

## Premiers éléments d'information de l'université de Savoie (extraits)

Les graphiques ci-dessous sont extraits des résultats de l'université de Savoie, il s'agit d'illustrations basées sur l'état actuel du modèle et des restitutions disponibles, étant précisé que l'établissement poursuit l'analyse et l'exploitation de ses données. L'objectif est donc ici de proposer un mode de présentation des résultats sous forme graphique et synthétique.

*Précision pour la bonne compréhension du graphique : dans le modèle de l'université de Savoie, deux processus « métiers » ont été identifiés, correspondants aux missions premières : la formation et la recherche. Tous les autres processus sont considérés comme « support » (y compris par exemple la diffusion des savoirs).*

### Graphique n°1



### Commentaire du graphique n°1

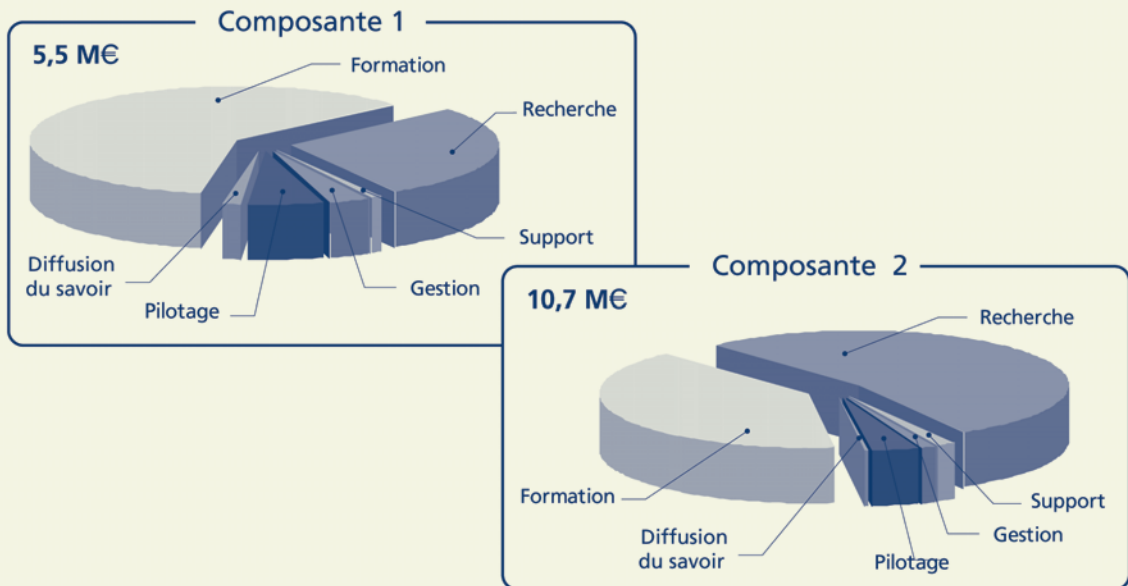
On constate que l'incorporation des charges directes et indirectes est proportionnellement très différente d'un processus support à l'autre. **Plus il y a de charges indirectes, moins il y a de maîtrise potentielle de la part des responsables.** La flexibilité et la « responsabilité » est plus faible sur les charges indirectes. Ici les deux processus métiers « formation » et « recherche » se composent d'un volume de charges très majoritairement directes ce qui permet d'une part de rendre plus significatifs les coûts produits et d'autre part autorise une analyse fine de la structure des coûts.

**La maximisation des charges directes sur laquelle l'université a effectué un travail important rend donc plus fiable la mesure et l'analyse des coûts des processus et notamment des processus métier.**



## illustration 15

### Graphique n°2



#### Commentaire du graphique n°2

Cette présentation permet d'illustrer et de communiquer en interne sur la dispersion des coûts entre composantes et, au sein même des composantes, sur les écarts entre le poids relatif des fonctions support (notamment dans cet exemple) et les processus métier : la formation et la recherche.

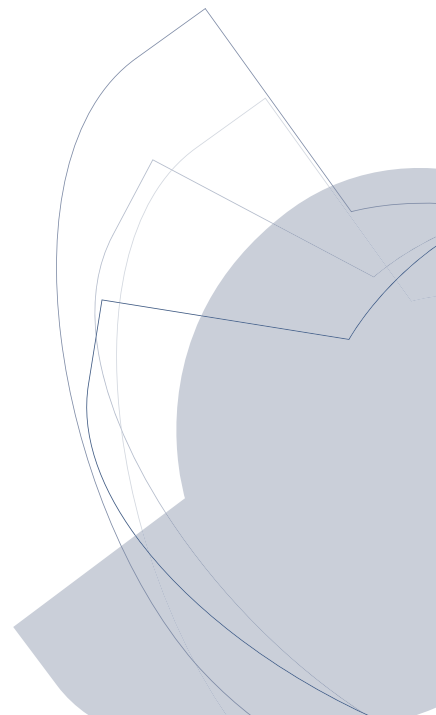
On peut considérer que ces éléments sont connus de façon macroscopique par l'établissement. Néanmoins les calculs permettant de produire ces représentations offrent l'avantage :

- de chiffrer de façon reconnue et « objective » les coûts ;
- de permettre une cartographie des différentes composantes ;
- d'analyser de façon transverse les processus mobilisés ;
- ce faisant, de préparer une éventuelle définition de standards permettant de caractériser l'établissement, ses composantes, ses activités ;
- de renforcer le dialogue avec les responsables des composantes.

# 9

## 9

# Glossaire







### **Précisions**

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

## Index

Activités	Inducteur d'activité
Inducteur d'activité	Inducteur de coût
Affectation	Inducteur de ressources
Analyse des écarts	Input / Output
Benchmarking	Méthode ABC
Centre d'analyse	Méthode ABM
Centre de responsabilité	Méthode des sections homogènes
Charge et dépense	Nomenclature d'activités
Charges incorporables	Objet de coût
Charges non incorporables	Périmètre de charges
Charges supplétives	Pertinence
Clé de répartition	Prestation
Comptabilité analytique	Prestations internes (ou réciproques)
Coût cible	Processus
Coût complet	Produits
Coût de revient	Répartition
Coût direct	Reporting
Coût fixe	Ressources
Coût harmonisé	Retraitement / Reclassement de charges
Coût indirect	Revue de gestion
Coût marginal	Standard de gestion
Coût standard	Système de pilotage
Coût variable	Tableau de bord
Déversement	Tâche
Efficacité	Target costing
Efficience	Unité d'œuvre
Entrée / Sortie	Ventilation
Imputation	
Indicateur	

## Activités

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 souligne l'intérêt d'établir une nomenclature d'activité du contrôle de gestion dans les administrations d'État.

9  
12

## Affectation

Technique qui consiste à déterminer la destination directe ou indirecte d'une charge ou d'un produit. 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.

11  
12  
13

## Analyse des écarts

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.

15

## Benchmarking

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).

14

## Centre d'analyse

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.

5  
13



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

*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).

1  
13

### Charge et dépense

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.

6  
11

### Charges incorporables

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

6  
11

### Charges non incorporables

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

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

3  
6  
11

### Charges supplétives

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

Exemple : les moyens mis à disposition gratuitement comme les locaux (loyers), les personnes (rémunérations).

6  
11

## Clé de répartition

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

La comptabilité analytique est une méthode visant au calcul des coûts des produits d'un organisme en articulant les informations issues des états comptables avec des données quantitatives de consommation et d'activité de services. Elle recouvre plusieurs types de modèle 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 – DIRE (septembre 2001).

## Coût cible

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

« 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).

### Fiche

11  
13

Toutes

12  
15

12  
13  
16  
17



## Coût de revient

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.

## Coût direct

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

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, Ministère de l'économie et des finances, direction du budget, (Août 2000).

## Coût harmonisé

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

## Coût indirect

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

« 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, Ministère de l'économie et des finances, direction du budget, (Août 2000).

## Fiche

12  
13  
16  
17

6  
11  
12  
13

6  
13  
17

6  
11

3  
11  
12  
13

5

## Coût standard

« 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, Ministère de l'économie et des finances, direction du budget, (Août 2000).

## Coût variable

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, Ministère de l'économie et des finances, direction du budget, (Août 2000).

## Déversement

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

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, septembre 2001.

## Efficience

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

Voir Input / Output.

## Imputation

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

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.

## Fiche

5  
14

5  
13  
15  
17

11  
12  
13

3

3

9

12  
13  
17



### Indicateur

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... ) pour évaluer l'atteinte des objectifs.

8

### Inducteur d'activité

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.

8

12

### Inducteur de coût

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

12

14

### Inducteur de ressources

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

8

12

### Input / Output

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

9

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 dite méthode "ABC" (Activity Based Costing)

La comptabilité ABC a pour objectif d'obtenir des coûts 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.

1

8

9

12

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 composants) consomment les ressources et la fourniture de prestations ou de produits finaux implique la consommation d'activités.

### Méthode ABM (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.

12

### Méthode des sections homogènes

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 ;
- le choix d'une unité d'œuvre unique par centre d'analyse ;
- l'identification de l'objet du calcul des coûts.

13

### Nomenclature d'activités

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 », « chercher », « publier », etc.).

12

### Objet de coût

Élément dont on veut mesurer le coût : bien, service, activité, etc.

5

### Périmètre de charges

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.

6

### Pertinence

Rapport direct entre l'envergure des objectifs, leur complexité et la qualité des moyens humains, financiers et techniques mis en œuvre.

1

### Prestation

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. Exemple : Diplôme, contrat de recherche, etc.

12

### Prestations internes

Valeur des échanges croisés de prestations entre deux ou plusieurs centres d'analyse. Appelées aussi prestations réciproques.

12  
13





## Processus

« 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 ».

1  
12

## Produits

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.).

7  
12

## Répartition

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).

11  
12  
13

## Reporting

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.

14  
15

## Ressources

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.

12

## Retraitement / Reclassement des charges

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.

6  
10

## Revue de gestion

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.

14  
15

## Standard de gestion

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).

Fiche

14

## Système de pilotage

Instrument au service du management par objectifs pour suivre, contrôler, évaluer les résultats obtenus par rapport aux objectifs fixés.

15

## Tableau de bord

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.

15

## Tâche

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.

9

## Target costing

Voir Coût Cible

16

17

## Unité d'œuvre

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.

8

13

## Ventilation

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.

11

12

13



# Remerciements

Cette deuxième version du « guide méthodologique de la mise en place d'une comptabilité analytique au sein des EPSCP » s'appuie sur les travaux menés par les membres du groupe de travail ayant conduit à la publication du premier guide méthodologique en 2006.

Le contenu de ce nouveau dossier est nettement enrichi par rapport à la première version. Tout particulièrement, doivent être remerciés pour leur implication, leur engagement et la qualité de leurs apports, les représentants des deux établissements expérimentateurs : l'Institut Polytechnique de Grenoble (Grenoble INP) et l'université de Savoie.

Enfin, le contenu de ce dossier s'alimente des données qu'ont bien voulu transmettre, pour le bénéfice de la communauté universitaire, les universités de : Paris Diderot – Paris 7, Poitiers et Louis Pasteur – Strasbourg 1.

C'est en particulier à partir des éléments fournis par tous ces établissements qu'ont pu être choisis les exemples pratiques illustrant le présent document. Que les responsables de ces établissements en soient vivement remerciés.

## **Membres des établissements :**

**Gilbert ANGENIEUX,**  
président de l'université de Savoie

**Daouya BERKA,**  
contrôleuse de gestion à l'Institut Polytechnique de Grenoble (Grenoble INP)

**Michel DANG,**  
vice-président chargé de la réforme budgétaire à l'Institut Polytechnique de Grenoble (Grenoble INP)

**Jean-Gilles HOARAU,**  
agent Comptable de l'université Paris Diderot – Paris 7

**Yuthal NEM,**  
contrôleur de gestion à l'université Paris Diderot – Paris 7

**Pascaline NICOLAS,**

responsable de la division pilotage et politique contractuelle de l'université de Savoie

**L'ensemble des membres du comité de pilotage et de l'équipe projet de :**  
l'Institut Polytechnique de Grenoble (Grenoble INP)

**L'ensemble des membres du comité de pilotage et de l'équipe projet de :**  
l'université de Savoie

**Rédacteurs du guide et accompagnateurs de l'expérimentation :**

**Thierry BENOIT,**

chargé de domaine finances, département services, Amue

**Serge BOURGINE,**

chargé de domaine finances, département services, Amue

**Brieux FEROT, Yves JONCOUR**

consultants de la société **Axes Management**

