

# La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP

notes de cours





## Sommaire

<b>0. Sommaire</b> .....	<b>2</b>
<b>1. La comptabilité analytique : pourquoi ?</b> .....	<b>5</b>
1.1. Le contexte des EPSCP .....	5
1.2. Les objectifs possibles pour un EPSCP .....	11
1.3 Les objets de coûts .....	14
1.4 L'aide et l'appui au pilotage de l'établissement .....	20
<b>2. Démarrer le projet</b> .....	<b>22</b>
2.1 Le choix du modèle.....	22
2.1 Le choix du modèle : un modèle en coûts partiels .....	23
2.1 Le choix du modèle : un modèle en coûts complets, les sections homogènes.....	28
2.1 Le choix du modèle : un modèle en coûts complets, le modèle par activités .....	31
2.2 Le choix d'un périmètre de charge adapté .....	33
2.3 L'identification des données à collecter .....	35
2.4 Les applicatifs utiles au système analytique.....	40
2.5 La formalisation de la feuille de route .....	46
2.6 La mobilisation des acteurs .....	49
2.7 L'auditabilité du système .....	51
<b>3. Calculer les coûts et déterminer les résultats analytiques</b> .....	<b>53</b>
3.1 Le calcul en coût partiel et en coût complet : illustrations .....	53
Illustration n°1 : Coût partiel : le calcul du coût d'un stage de formation continue .....	53
Illustration n°2 : Coût complet : Le modèle des sections homogènes : le cas de l'université de France .....	54
3.2 Les modalités de saisie et de retraitement des charges .....	55
3.2 Les retraitements de charges .....	58
3.3 L'intégration des produits.....	66
3.4 Le retraitement de certains produits .....	70
3.5 Le modèle par activités .....	73
Le coût par activités : le cas de l'université de France .....	75
3.6 Un modèle par activités adapté : le cas de l'université de Savoie .....	76
Le modèle par activités : le cas de l'université de Savoie .....	78
3.7 Le calcul de coûts spécifiques et partiels .....	79
3.8 La tarification et l'équilibre de gestion .....	85
3.9 Les résultats analytiques .....	91
<b>4. Interpréter, expliquer et utiliser les résultats</b> .....	<b>92</b>
4.1 L'analyse des résultats .....	92
4.2 Les analyses d'écarts .....	102
4.3 Les comparaisons pertinentes.....	107
4.4 L'intégration des résultats dans le système de pilotage.....	109
4.5 Les critères de choix d'un modèle analytique.....	116
<b>5. Positionner la comptabilité analytique au sein du contrôle de gestion</b> .....	<b>118</b>
5.1 La comptabilité analytique : un outil du contrôle de gestion.....	118
5.2 Le pilotage stratégique et prospectif.....	121
<b>Conclusion : Les éléments de réussite de la mise en place de la comptabilité analytique</b> .....	<b>122</b>



## 0. Sommaire

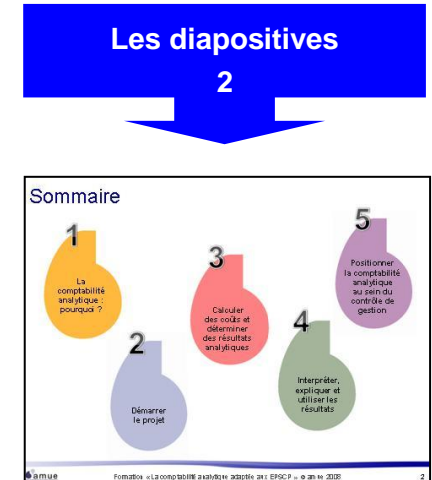
⇒ Temps global de traitement : 10 minutes

⇒ Les commentaires, les messages à faire passer

1. Tour de table
2. Objectifs de la formation : **formation métier** qui se veut pragmatique afin de donner aux stagiaires des informations de nature à leur permettre d'animer la mise en place d'un système de comptabilité analytique dans leur établissement :
  - fournir des éléments de méthodologie concrets pour construire et structurer la démarche analytique propre à chaque établissement : quelles informations peuvent être obtenues ? leur croisement avec le développement de l'établissement, comment structurer le projet, les questions à se poser, les fondamentaux en terme de données et d'outils, l'exploitation des informations recueillies ;
  - exposer plusieurs techniques analytiques pouvant être mises en œuvre par les établissements et adaptées à leur situation et à leur contexte ;
  - replacer les informations fournies par la comptabilité analytique dans un contexte plus général.

**Cette formation n'est en aucun cas une formation à un outil informatique permettant la tenue d'une comptabilité analytique.** Des sessions de formation spécifiques au progiciel Sifac, produit de gestion financière de l'Amue, sont organisées par ailleurs. Les questions propres à la gestion de l'outil informatique et aux modélisations possibles au sein du progiciel sont traitées dans le cadre de ces formations « outils ».

3. Public : la formation a été construite pour des personnes destinées à être en charge de la mise en place et du fonctionnement du système analytique de leur établissement. Il est rappelé qu'un pré-requis a est indiqué aux stagiaires (cf. courrier d'annonce) souhaitant suivre la formation : la nécessité, préalablement à la formation, de lire de manière très attentive et rigoureuse le guide méthodologique publié par l'Amue pour appréhender au mieux l'économie générale de la formation.



4. Présentation du plan de la formation :

- Partie 1 : les objectifs de la comptabilité analytique : le contexte pour les universités, la comptabilité analytique, un outil de pilotage indispensable et réglementaire des EPSCP, l'intérêt de calculer différents objets de coûts, l'association avec des objectifs stratégiques de l'établissement, un portage politique obligatoire.
- Partie 2 : démarrer le projet : Comment faire correspondre le modèle analytique avec les objets de coûts à calculer ?, exercices pratiques pour comprendre et mesurer la finalité et le contenu d'un système analytique. Comment définir le périmètre de charges ?, Les données à collecter, les applicatifs à mobiliser, Comment formaliser la feuille de route ?, Penser dès le départ à l'auditabilité du système analytique.
- Partie 3 : calculer des coûts et déterminer des résultats analytiques : les modalités de saisies, les retraitements de charges, l'intégration des produits, les modèles : en coûts complets puis en coûts partiels, la question de la tarification et de l'équilibre de gestion, les résultats analytiques.
- Partie 4 : Interpréter, expliquer et utiliser les résultats : L'analyse des résultats issus de la comptabilité analytique, les analyses d'écart, les comparaisons pertinentes, les résultats comme outil de pilotage.
- Partie 5 : Positionner la comptabilité analytique au sein du contrôle de gestion : l'organisation du contrôle de gestion autour de la comptabilité analytique, le pilotage stratégique et prospectif.

⇒ **Les commentaires, les messages à faire passer**

5. Le découpage **indicatif** des thèmes abordés au cours de la session par demi-journée.



# 1. La comptabilité analytique : pourquoi ?

## 1.1. Le contexte des EPSCP

⇒ Temps global de traitement : 15 minutes

⇒ Les commentaires, les messages à faire passer

- La comptabilité analytique est un **outil de pilotage** précieux pour les organisations publiques, tels les EPSCP, qui constitue un outil du contrôle de gestion.
- La comptabilité analytique **existe depuis fort longtemps** (Vénitiens, Moines, armée de Napoléon, etc.) et dans le secteur privé, est associée à l'organisation scientifique du travail (OST) (décompte et valorisation des temps), puis au cours du XXème siècle pour analyser la rentabilité des entreprises (la comptabilité en sections homogènes date de la première partie du XXème siècle. Héritée de la comptabilité industrielle, largement diffusée au début de ce même siècle.
- Le **secteur public** s'empare de la comptabilité analytique particulièrement à partir des **années 60**. Les années 70 sont consacrées à une approche budgétaire pour l'État, la RCB (Rationalisation des Choix Budgétaires) qui ventile déjà le budget par programme (blanc budgétaire).
- Dans les années 80**, avec les lois de décentralisation, les collectivités territoriales amorcent des calculs de coûts. Il en est de même pour les établissements publics principalement à vocation industrielle et commerciale.
- Depuis la fin des années 80 et les années 90**, les établissements publics administratifs (EPA) développent à leur tour de nombreuses expérimentations visant à déterminer leurs coûts et orienter leurs décisions (hôpitaux, musées, SDIS (service départemental d'incendie et de secours), etc.).

### Les diapositives 6 et 7

Les objectifs 1.1 Le contexte

**La comptabilité analytique dans les EPSCP : d'une opportunité à une obligation de mise en œuvre**

- Le décret de 1962
  - La comptabilité comprend outre la comptabilité générale et des comptabilités spéciales, une comptabilité analytique.
- article 53 : « La comptabilité analytique a pour objet de :
  - Faire apparaître les éléments de calcul des coûts des services rendus ou du prix de revient des biens et des produits fabriqués ;
  - Permettre le calcul du coût du rendement des services. »
- Le décret du 17 novembre 1980
  - « ... le calcul précis et la décomposition du prix de revient. » (contrats de recherche)
- Le décret du 27 juin 2008 (article 46)
  - Chaque EPSCP « se dote d'une comptabilité analytique »

amue Formation « La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP » - © année 2010 6

Les objectifs 1.1 Le contexte

**La comptabilité analytique dans les EPSCP : la déclinaison de la LOLF**

- La LOLF d'août 2001 (article 27) :
  - « L'État met en œuvre une comptabilité destinée à analyser les coûts des différentes actions engagées dans le cadre des programmes »
  - Une obligation de mise en œuvre dans la perspective de l'évaluation des programmes avec une certaine « autonomie » quant aux méthodes et aux outils à mobiliser.
- La déclinaison au sein des EPSCP : suivi des programmes et actions via le budget de gestion :
  - Décret n°2008-618 du 27 juin 2008 : nomenclature en cohérence avec programmes et actions LOLF en dépenses (article 4) et transmission des informations nécessaires au suivi des programmes ministériels (article 53)
  - Le projet annuel de performance de l'établissement prévu par l'article 5 (ainsi que le rapport, article 48) comporte des indicateurs d'efficacité, d'efficacité et de qualité établis en cohérence avec ceux des programmes ministériels

amue Formation « La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP » - © année 2010 7



11. Même si la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen (art.15) imposait déjà aux agents publics de rendre compte de leur gestion, la comptabilité analytique passe progressivement d'une incitation à une obligation :
- Le **décret du 29 décembre 1962** (article 51) donne la possibilité de mettre en place une comptabilité analytique tenue par le comptable public ou les services de l'ordonnateur. Il énonce par ailleurs l'objet de la comptabilité analytique ;
  - Le **décret du 17 novembre 1980** précise le « calcul précis et la décomposition du prix de revient » pour les contrats de recherche. En complément, un arrêté publié la même année fournit une liste précise des postes de charges à intégrer dans le prix de revient ;
  - La **LOLF du 1<sup>er</sup> août 2001** précise l'obligation pour l'État de tenir une comptabilité permettant la connaissance du coût des actions. Il s'agit d'une comptabilité d'analyse du coût des actions qui ne doit pas être confondue avec la comptabilité analytique. La LOLF montre avant tout la volonté de l'Etat de s'engager dans une meilleure connaissance de ses coûts. Le ministère en charge de l'enseignement supérieur a pris en compte la démarche de performance impulsée par la LOLF dans le cadre des contrats quadriennaux signés avec les établissements. Pour ce qui concerne les EPSCP, ils constituent des opérateurs principaux de la réalisation de la mission Recherche et enseignement supérieur. Opérateurs car ils sont des personnes morales, sous contrôle de l'État, qui contribuent à la mise en œuvre de la politique définie par l'Etat et trouvant sa traduction dans les lois de finances. Principaux car l'essentiel de la mission se réalise au sein des EPSCP. A ce titre, afin de permettre un suivi de la réalisation de cette mission, le ministère a choisi de décliner la nomenclature des programmes et actions de la LOLF dans un plan de destinations imposé et commun. Ce cadre permet un échange d'informations entre les opérateurs et l'État notamment via des remontées d'information au sein d'infocentres : PapESR (voir partie 4 de la formation pour plus de détail).
  - Le **décret n°2008-618 du 27 juin 2008** relatif au régime budgétaire, financier et comptable des EPSCP comporte plusieurs dispositions relatives au suivi de gestion et la tenue d'une comptabilité analytique et à la mise en œuvre d'une démarche de performance. Ainsi l'article 2 du décret prévoit-il la production d'un projet annuel de performances de l'établissement (PAPet). Si chaque établissement est libre de construire son propre PAPet, il n'en demeure pas moins vrai que ce dernier doit comporter des indicateurs d'efficacité, d'efficacités et de qualité établis en cohérence avec ceux des programmes ministériels. Par ailleurs, l'article 46 de ce même décret prévoit que chaque EPSCP « se dote d'une comptabilité analytique » (cet article est une reprise de l'article 45 du décret n°94-39 du 14 janvier 1994).
12. La comptabilité analytique dans le secteur public cesse d'être une préoccupation dévolue au comptable public (prédominance de la régularité) pour devenir l'outil piloté par l'ordonnateur (opportunité).
13. Les règles du **droit de la concurrence** prévoient que 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. En outre, le Traité instituant la Communauté Européenne prévoit que certains services relèvent de la catégorie des services d'intérêt général non soumis aux règles du droit de la concurrence : la formation fait partie de ces services. En complément, il faut garder à l'esprit l'**avis du 8 novembre 2000 du Conseil d'État, section du contentieux**, « société Jean-Louis Bernard

consultants » qui indique qu'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).

14. En matière de fiscalité, les EPSCP accomplissant des activités soumises à la TVA doivent être capables de retracer l'ensemble des charges concourant à la production de biens et services industriels et commerciaux afin d'être en mesure de justifier que les dépenses entretiennent un lien direct et immédiat avec des opérations taxées. Cela concerne tout particulièrement les frais généraux (dépenses mixtes) supportés par l'établissement. Lorsque les frais généraux sont exposés par une université, la déduction de la TVA s'opère à raison de la règle prévue à l'article 212 de l'annexe II au code général des impôts (pourcentage général de déduction). Cette notion de frais généraux doit notamment conduire les EPSCP à s'interroger au regard de leur schéma organisationnel. Par exemple, il ne paraît pas incohérent de considérer qu'un service en charge de la communication au sein d'un établissement et rattaché à l'administration générale peut être amené à exposer des dépenses concourant au fonctionnement de l'ensemble de l'institution et ne pouvant pas, de ce fait, être rattachées précisément à l'un ou l'autre des secteurs d'activités distincts constitués, suivant la règle de droit applicable aux universités, pour l'exercice du droit à déduction (secteur « exonéré » et secteur « taxé »). Dans ce cas, de telles dépenses paraissent pouvoir être analysées comme des frais généraux et une fraction de la TVA les grevant est potentiellement déductible. En tout état de cause, tout établissement qui use de cette faculté doit être à même de le justifier, c'est-à-dire être en mesure de fournir à l'administration tous les éléments objectifs venant étayer la déduction de la TVA afférente aux frais généraux. On voit là tout l'intérêt que représente la mise en place d'une comptabilité analytique pour répondre à cette exigence.
15. Le 7<sup>ème</sup> PCRD oblige les établissements à afficher clairement les coûts des programmes et projets de recherche financés au moyen de fonds publics et/ou européens : seul mode de financement accepté à partir de 2010 : production de budgets et justifications des dépenses sur la base d'une comptabilité analytique en coûts complets. Sur ce sujet il convient de se reporter notamment au guide publié en septembre 2008 par l'Amue intitulé : « 7<sup>ème</sup> PCRD : calcul de coûts complets ».
16. La comptabilité analytique, si elle constitue un outil discrétionnaire pour les organisations privées et publiques, doit cependant s'appuyer et respecter les règles de la comptabilité, budgétaire et générale, et notamment de la comptabilité publique.

⇒ Temps global de traitement : 5 minutes

⇒ Les commentaires, les messages à faire passer

17. La **loi relative aux libertés et responsabilités des universités** (LRU) relance en complément de la démarche LOLF l'enjeu et l'intérêt pour les EPSCP de disposer d'une comptabilité analytique d'exploitation. L'autonomie de décision est contingentée par le développement d'un système de pilotage financier et patrimonial se fondant sur des données fiables et objectives.

18. La loi insiste sur le fait que le conseil d'administration aura à se prononcer sur « le rapport annuel d'activité qui comprend un bilan et un projet ». Ce rapport sera présenté par le président (art. L. 712-3 du code de l'éducation). Au sein de ce dispositif général, la comptabilité analytique a vocation à répondre directement aux besoins d'information décrits dans la loi.

19. La **Révision Générale des Politiques Publiques** (RGPP), initiée en 2007, a comme objectif l'amélioration du service public, lorsqu'elle est nécessaire, tout en recherchant l'économie de moyens, lorsqu'elle est possible. Pour ce faire 374 mesures ont été décidées pour l'ensemble des missions de l'Etat. L'objectif global de la RGPP au sein du ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche « vise à optimiser l'utilisation des ressources pour rendre leur utilisation plus efficace de façon à positionner résolument la France dans l'économie de la connaissance. » Pour atteindre cet objectif, trois axes ont été définis dont le premier a trait à la mise en œuvre de la LRU. Une des huit mesures décidées pour accompagner au mieux les universités vers l'autonomie et la culture de la performance concerne la « **mise en place d'une comptabilité analytique permettant de connaître avec précisions les coûts dans les universités et les laboratoires qui y sont hébergés** ». Cette mesure présente dans les trois premiers rapports d'avancement a évolué depuis cette année au sein du quatrième rapport d'étape (datant du mois de juin 2010). La comptabilité analytique est mise en avant en tant qu'outil d'aide à l'allocation budgétaire : « **Optimiser les processus d'allocation des moyens des universités, en cohérence avec leur projet d'établissement, la qualité et la performance des formations et des unités de recherche à travers notamment la mise en place d'une comptabilité analytique qui permettra de connaître les coûts par grand domaines d'activités (formation, vie étudiante, recherche et fonction support)** ».

**Les diapositives**  
**8**

Les objectifs 1.1 Le contexte

**La comptabilité analytique dans les EPSCP : la loi LRU et le nouveau cadre de gestion**

- Le renforcement indispensable des démarches de contrôle de gestion notamment dans les relations avec l'Etat (primauté du contrat d'établissement) ;
- L'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) ;
- La nécessité pour les établissements de se doter « d'instruments d'audit interne et de pilotage financier et patrimonial » (art. L. 712-9 du code de l'éducation) ;
- Le décret financier n°2008-618 (article 48) précise que le compte financier est accompagné d'un rapport de présentation retraçant les activités de l'établissement pour l'exercice considéré s'appuyant notamment sur les résultats de la comptabilité analytique
- La révision générale des politiques publiques met en avant l'utilisation de la comptabilité analytique comme outil contribuant à « optimiser les processus d'allocation des moyens »

amue Formation « La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP » - © 2012 - 8

⇒ Temps global de traitement : 5 minutes

⇒ Les commentaires, les messages à faire passer

20. La comptabilité analytique s'appuie à la fois sur des informations spécifiques produites par les différentes comptabilités et sur des éléments quantitatifs et qualitatifs issus d'autres domaines de gestion de l'établissement : scolarité, recherche, gestion des ressources humaines, patrimoine, etc. La qualité des données qui en sont issues, constitue un élément fondamental de la valeur et de la signification du coût qui sera calculé. Dans ce large panel : les informations issues de la comptabilité générale et de la gestion des ressources humaines de l'établissement constituent des éléments essentiels.

21. Les chantiers en cours en matière de certification des comptes et de meilleure connaissance des ressources humaines rejoignent donc les préoccupations de la comptabilité analytique.

22. La comptabilité analytique s'appuie sur la comptabilité générale et, pour les organismes publics sur la comptabilité budgétaire et consiste à ventiler les charges et les produits non plus par nature mais par destination (sur des composantes, des centres de responsabilité, des activités ou des produits).

23. La comptabilité analytique n'utilise pas obligatoirement toutes les données des différentes comptabilités. En outre, elle permet de valoriser des informations non détenues dans les autres comptabilités (charges supplétives). En revanche, les informations non retenues en comptabilité analytique doivent être « archivées » et enregistrées de telle sorte à assurer la consolidation de l'ensemble des données comptables (audit du système).

## Les diapositives

9

Les objectifs 1.1 Le contexte

**Les différentes comptabilités et leurs liens avec la comptabilité analytique**

	COMPTABILITE BUDGETAIRE	COMPTABILITE GENERALE	COMPTABILITE MATIERES	COMPTABILITE ANALYTIQUE
<b>OBJECTIFS PRINCIPAUX</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Préparation et suivi du budget</li> <li>Résultats successifs réguliers accrus</li> <li>Analyses des ressources engagées budgétaires de l'établissement</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Analyses patrimoniales</li> <li>Requêtes diverses</li> <li>Images fidèles</li> <li>Détermination du résultat</li> <li>Répartition précise de l'organisation</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Engagement et suivi des flux et des stocks de matières et</li> <li>Évaluation des pertes</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Analyses de gestion</li> <li>Accroissement de la maîtrise et</li> <li>Analyses de rentabilité</li> <li>Coût</li> <li>Développement</li> <li>Optimisation</li> </ul>
<b>REGLES D'AFFECTATION</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Nomenclature nominative</li> <li>Attribution de session</li> <li>Masse, crédits, articles</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Plan comptable général</li> <li>Par nature et par compte</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Par flux</li> <li>Par stocks physiques de stocks</li> <li>Par matière première</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Par destination</li> </ul>
<b>USAGES</b>	Interne et externe	Interne et externe	Interne	Alors tout interne
<b>METHODES</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Comptabilité d'engagement</li> <li>Suivi budgétaire</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Évaluation du résultat</li> <li>Interne</li> <li>Évaluation du résultat</li> <li>Destinés des stocks de gestion</li> <li>Plan de trésorerie</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Interne</li> <li>Destinés des stocks de gestion</li> <li>Travaux de stock</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Coût de coût</li> <li>Analyses des écarts</li> </ul>

Formation « La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP », 6 ans 2012

⇒ **Les techniques, les calculs**

- **La comptabilité générale :**

- Nomenclature des charges et produits par nature permettant de fixer le périmètre des ressources ;
- Méthode d'évaluation des résultats complémentaires de la comptabilité analytique ;
- Analyse des soldes intermédiaires de gestion (rétrospective) permettant une comparaison avec les résultats de la comptabilité analytique.

- **La comptabilité budgétaire :**

- Suivi budgétaire permettant d'alimenter périodiquement la comptabilité analytique ;
- Source de comparaison entre le budget prévisionnel et ce qui est réalisé ;
- Double usage interne et externe dont l'utilisation peut inspirer la comptabilité analytique des EPSCP.

- **La comptabilité matière (ou stock) :**

- Enregistrement des consommations de matières permettant une meilleure connaissance des coûts réels ;
- Valorisation du stock et des systèmes d'approvisionnement permettant de mieux maîtriser le coût des matières non consommées.

## 1.2. Les objectifs possibles pour un EPSCP

⇒ **Temps global de traitement : 25 minutes**

⇒ **Les commentaires, les messages à faire passer**

24. Les quatre grands champs d'objectifs de la comptabilité analytique sont tous essentiels et à mettre en regard les uns des autres. Sans aucun doute, l'objectif numéro 1 quand on commence la comptabilité analytique est déjà de connaître, d'appréhender des choses, des coûts nouveaux. Il en résulte un besoin d'expliquer, de comprendre les raisons qui peuvent être à l'origine de coûts paraissant aberrants, très élevés ou en écart avec les objectifs de qualité de gestion.
25. Il faut donc en général revenir sur les informations d'ores et déjà enregistrées (en comptabilité générale et données d'activités et de production) et s'interroger sur la nécessité d'en obtenir de nouvelles (ex : patrimoine) et d'améliorer les bases de données existantes. En dernier ressort, il importe après un bilan partagé avec l'ensemble des acteurs d'agir en conséquence. Il n'y aurait rien de plus inutile et de plus coûteux que de bâtir un système de comptabilité analytique d'exploitation sans l'utiliser *in fine* pour réorienter les activités de l'EPSCP.
26. La comptabilité analytique peut servir à connaître les coûts bruts d'un objet de coût mais aussi à définir des coûts sur des périmètres plus ou moins élargis. La notion de coût environné repose sur cette option. Le coût environné est la somme des coûts associés à un périmètre complétant les coûts directs d'un objet de coût donné.
27. La valorisation des échanges entre composantes, services est aussi essentielle. La comptabilité analytique est le moyen de formaliser les processus décrivant les chaînes d'échanges et d'activités. On est toujours le prestataire d'autrui et le consommateur de quelqu'un d'autre se situant en amont dans le processus de formation ou de recherche.
28. La comptabilité analytique permet aussi d'améliorer les choix de gestion au niveau des comptabilités générale, budgétaire et matière. Notamment, la comptabilité analytique oblige à traiter des questions de durée d'amortissement, de l'incorporation des immobilisations, du rattachement des charges et produits à l'exercice, des en-cours de production, des stocks.
29. Si les objectifs de la comptabilité analytique sont avant tout centripètes, tournés vers l'organisation elle-même, il importe de pouvoir se comparer avec autrui (autres EPSCP, autres structures) pour évaluer la pertinence des coûts constatés : le « sur-mesure » ne veut pas dire nombriliste.

**Les diapositives  
10 à 12**

**1.2 Les objectifs possibles pour un EPSCP**  
Les objectifs possibles

**1. Connaître**  
• Savoirs  
• Connaissance des coûts  
• Coût de la coopération entre services

**2. Evaluer**  
• Evaluation des services  
• Evaluation de certains éléments patrimoniaux

**3. Préciser**  
• Préciser la répartition des coûts

**4. Agir**  
• Arbitrage  
• Reorientation des produits

Formation « La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP » - © année 2010

---

**1.2 Les objectifs possibles pour un EPSCP**

**1. Connaître**

**Calculer les 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 ;
- Evaluer le niveau de consommation des services supports par les services « cœur de métier » (enseignement, recherche, diffusion des savoirs).

Formation « La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP » - © année 2010

---

**1.2 Les objectifs possibles pour un EPSCP**

**2. Evaluer**

**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.

Formation « La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP » - © année 2010

30. **Il ne faut pas s'inquiéter d'objectifs insuffisamment précis quand on lance une comptabilité analytique.** Il est souvent difficile de savoir ce que l'on veut avant même d'avoir structuré le modèle, modélisé les liaisons comptables et pris connaissance des coûts calculés. Les objectifs naissent en avançant dans l'application de la comptabilité analytique. De même, la détermination de coûts a priori, qui est une des bases de la comptabilité analytique, est délicate lorsque l'on débute. Ce n'est que progressivement que les écarts se précisent et se resserrent par rapport à des valeurs historiques ou à des comparaisons externes.
31. La comptabilité analytique oblige aussi à sortir de la logique de valorisation positive des coûts publics (je dépense, ça coûte, donc je fais quelque chose). L'objectif est sans doute de s'assurer du rendement de l'euro public investi et d'en justifier l'usage par rapport à des critères de performances.
32. A l'inverse de l'entreprise, ou dans la plupart des cas, des marges déficitaires engendrent la suppression des produits et / ou le reformatage en profondeur de la chaîne de production, **les coûts constatés dans un EPSCP ne doivent pas provoquer immédiatement la décision de fermer un laboratoire, d'arrêter un diplôme, de modifier les droits d'inscription. L'offre publique suppose d'accepter la réalisation de diplôme ou de programme de recherche non directement rentables.** En revanche, il appartient aux responsables de maîtriser des coûts cibles s'appuyant sur un montant global de financement socialisé. Il s'agit là du respect d'engagements et du contrat d'objectif.

**Les diapositives**  
**13 à 15**

Les objectifs 1.2 Les objectifs possibles pour un EPSCP

**3. Préciser**

**Analyser les coûts, prévoir et expliquer des écarts** →

- Compléter la comptabilité budgétaire ;
- 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.

Formation « La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP » - © anua 2010 13

Les objectifs 1.2 Les objectifs possibles pour un EPSCP

**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.

Formation « La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP » - © anua 2010 14

Les objectifs 1.2 Les objectifs possibles pour un EPSCP

**4. Agir (suite)**

**Améliorer le degré de précision des autres comptabilités** →

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

**La comptabilité analytique est un outil de pilotage interne qui calcule les coûts au plus près de l'activité**

Formation « La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP » - © anua 2010 15

## Quizz : Les objectifs de la comptabilité analytique

⇒ **Les exemples, les cas**

⇒ **Temps global de traitement : 10 minutes**

Les objectifs doivent être adaptés à la configuration de chaque EPSCP, à son histoire, aux liens entre acteurs et en fonction de la qualité du système comptable existant. Les priorités pourront évoluer dans le temps.

Exercice destiné à permettre aux stagiaires au regard du projet de leur établissement de nommer les objectifs, en définir les buts (pour faire quoi ?), en établir une priorisation.



Exercice 1.2 Les objectifs possibles pour un EPSCP

Quizz : Les objectifs de la comptabilité analytique  
cahier d'exercices

LES OBJECTIFS DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE	VOTRE PROPRE HIERARCHISATION DES OBJECTIFS	POURQUOI ?
Calculer des coûts pour mieux se connaître		
Le coût de la coopération entre les services		
Se comparer		
Valoriser certains éléments patrimoniaux		
Analyser les coûts, prévoir et expliquer les écarts		
Nourrir les arbitrages lors de l'allocation budgétaire / Disposer d'éléments de négociation du budget		
Tarififier des produits ou prestations		
Améliorer le degré de précision des autres comptabilités		

amue Formation « La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP » • © 2012 16



## 1.3 Les objets de coûts

⇒ Temps global de traitement : 15 minutes

⇒ Les commentaires, les messages à faire passer

33. Un coût est une somme de charges (ou différentiel de charges) et non une somme de dépenses. La comptabilité analytique impose de passer de la notion de dépenses budgétaires à celle de charges.

- Dépense : variation de liquidité (achats stockés, achat d'un matériel immobilisé) s'imputant comptablement en classe 6 ou en classe 2 Les objectifs doivent être adaptés à la configuration de chaque EPSCP, à son histoire, aux liens entre acteurs et en fonction de la qualité du système comptable existant. Les priorités pourront évoluer dans le temps ;
- Charge : une consommation de ressources (amortissements, stocks valorisés lors de leur consommation) relevant exclusivement de la section de fonctionnement (imputation comptable en classe 6, donc non prise en compte des investissements exceptés via les amortissements et provisions).

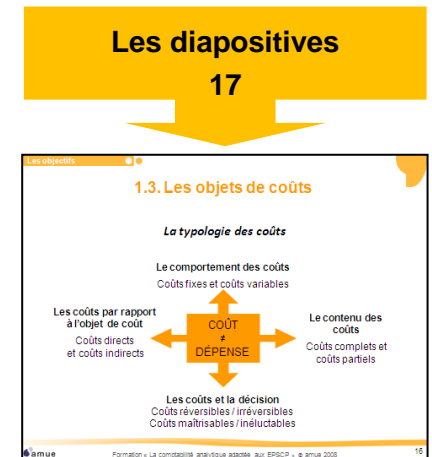
34. Il existe schématiquement 4 façons de caractériser les coûts. Les critères de différenciation les plus importants utiles pour les méthodes de calcul des coûts abordées par la suite sont fixes/variables et directs/indirects.

### 1. Le comportement des coûts : charges fixes / charges variables

- Le **coût fixe** : ensemble des charges qui ne varient pas avec le niveau d'activité. La notion de coût fixe dépend de l'horizon temporel dans lequel on se situe.
  - Exemple : Coût lié au loyer, coût de personne titulaire permanent
- Le **coût variable** varie plus ou moins proportionnellement à l'activité.

La prise en compte du coût variable nécessite de définir l'activité représentative du service, de l'entité, et de déterminer une unité de mesure représentative de cette activité.

  - Exemple : Nombre d'étudiants formés, nombre de contrats de recherche gérés, nombre de factures traitées, ...



## 2. Les coûts par rapport à leur lien à l'objet : les coûts directs / indirects

- Le **coût direct** : ensemble des charges qui ne sont consommées que par l'objet de coût. Les charges sont affectées au produit directement sans ambiguïté ni calcul préalable. Si l'objet de coût disparaît, les charges disparaissent également.
- Le **coût indirect** : ensemble des charges de même nature consommées en commun par plusieurs objets de coûts. Il nécessite un retraitement (procédure d'imputation) afin d'être affecté aux objets de coût. A l'aide d'unités d'œuvre consommées par l'objet de coût ou des clés de répartition.

La notion de coût direct ou coût indirect est différente selon l'objet de coût. Une charge peut être directe par rapport au produit et indirecte par rapport au service qui le fabrique. On peut avoir des coûts fixes directs, coûts fixes indirects, coûts variables directs, coûts variables indirects.

## 3. Le contenu des coûts : coûts complets / coûts partiels

Cette différenciation se réfère au périmètre des charges intégrées dans le calcul du coût.

- **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'Etat*, Ministère de l'Economie et des Finances, direction du Budget, août 2000). Le calcul en coût complet signifie que l'on tient compte de toutes les charges supportées par le centre d'analyse ou l'établissement.
- **Coût partiel** : on ne prend en compte dans le calcul qu'une partie des charges. Dans ce cas, l'enjeu est de définir le périmètre des coûts influant réellement sur le niveau et la qualité des prestations offertes.

## 4. Les coûts et la décision

Cette différenciation se réfère au périmètre des charges intégrées dans le calcul du coût.

- **Maîtrisables / inéluctables** :
  - Les coûts maîtrisables peuvent faire l'objet d'une diminution en valeur. Ce sont les coûts sur lesquels le gestionnaire dispose d'une marge de manœuvre. Ils peuvent être obligatoires par nature. Exemples : contrat d'assurance, marché d'entretien, choix d'un déplacement, d'un recrutement, d'une nature d'achat (fonctionnement, investissement). « 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'Etat*, Ministère de l'Economie et des Finances, direction du Budget, août 2000). Le

calcul en coût complet signifie que l'on tient compte de toutes les charges supportées par le centre d'analyse ou l'établissement.

- A l'inverse, les coûts inéluctables sont ceux qui ne peuvent faire l'objet d'un réel choix budgétaire par les gestionnaires. Il ne s'agit pas de coûts à supporter à cause d'un engagement de l'établissement, mais tout simplement à cause de l'irréductibilité d'un besoin, comme par exemple le coût du loyer. La valeur du coût ne peut être réduite par une action de gestion (exemple : taxe sur les salaires, impôt).
- **Irréversibles / réversibles** : les coûts irréversibles sont liés aux charges irrécupérables (exemple : les heures supplémentaires sont un coût réversible.).

⇒ Temps global de traitement : 30 minutes

⇒ Les commentaires, les messages à faire passer

35. **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 natures très différentes. 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 pour les EPSCP s'articuler avec les programmes et actions imposées dans le cadre de la LOLF.

36. **Les objets de coûts peuvent correspondre soit à des niveaux intermédiaires (par exemple les activités dans la méthode par activités, les centres d'analyse auxiliaires dans la méthode en sections homogènes) soit à des produits ou prestations :** les produits finaux.

37. Les axes analytiques correspondent chacun à différentes « familles » d'objets de coûts sur lesquelles sont déversées les charges. A chaque axe correspondent des unités d'œuvre et/ou inducteurs d'activité propres permettant de déverser les charges retenues (en fonction du périmètre de charges) sur ses objets de coûts.

Trois axes analytiques peuvent être identifiés pour les EPSCP :

- **L'axe Composantes** qui consiste à déverser les charges sur les différentes composantes de l'établissement afin d'en déterminer le coût,
- **L'axe Activités** qui définit les activités de l'établissement comme objet de coût et qui entraîne l'identification de modalités de déversement particulières ;
- **L'axe LOLF** qui correspond à une première modalité de déversement des charges sur les programmes et actions définis par la tutelle au sein de la nouvelle architecture budgétaire de l'Etat.

38. Une **activité** est un ensemble de tâches élémentaires réalisées par un individu ou un groupe d'individu et qui fait appel à un savoir faire spécifique. L'activité permet de retracer une vision globale de l'action accomplie du fait du niveau de détail moins fin que la tâche. L'activité peut donc être définie comme un regroupement de tâches participant à un même objectif, clairement identifié et nécessitant un même savoir-faire. Les activités s'insèrent dans une logique de processus.

## Les diapositives

### 18 à 20

The image shows three slides from a presentation. The first slide (18) is titled 'Les différents objets de coûts (1/3)' and defines the concept of cost objects. The second slide (19) is titled 'Les différents objets de coûts (2/3)' and lists three axes: 'Les entités organiques', 'Les processus et activités', and 'Les grands processus'. The third slide (20) is titled 'Les différents objets de coûts (3/3)' and lists 'Les produits et les destinataires' and 'Les programmes et actions LOLF'.

39. Un **processus** est « un ensemble d'activités complémentaires et interdépendantes orienté vers une finalité commune »<sup>1</sup>. Le processus est le résultat d'un ensemble d'activités nécessaires à la conception, la fabrication, la distribution, le suivi, la gestion du produit final, offert au client, à l'utilisateur. Les activités qui composent le processus sont nécessairement reliées entre elles, au sein d'une chaîne finalisée.
40. Les produits, au sens de prestation finale offerte au consommateur, ne sont pas toujours facilement définissables dans le secteur public. Dans le cas des EPSCP, le produit pourra être le diplôme, les cursus universitaires, un contrat de recherche.
41. Les **entités organiques** correspondent à des composantes, à des services placés en général sous la responsabilité d'un cadre identifié. Le calcul des coûts dans ce cas se rapproche de la notion de budget de service ou budget de centre de responsabilité.
42. Les processus ont été identifiés clairement au sein des EPSCP. Si les processus de **formation** et de **recherche** correspondent bien à la notion traditionnelle de processus (chaîne logique et chronologique d'activités), en revanche, les processus « **diffusion du savoir et de la connaissance** », « **gestion** » et « **fonctions support et logistique** » s'éloignent un peu de l'orthodoxie de la comptabilité des processus. En effet, les activités identifiées sont relativement dépendantes les unes des autres. Il existe certes des interrelations mais c'est au niveau de chaque activité qu'une décomposition plus fine permettra de relier les tâches entre elles (exemple : « gérer les RH » peut être décomposée en former, recruter, payer, assurer le développement des expertises, etc.).
43. La comptabilité analytique doit aussi se focaliser et décrire de manière la plus exhaustive possible les activités « cœur de métier ou de mission ».
44. Très souvent dans le secteur public, on se contente de calculer les coûts des services, de grands blocs d'activité, sans aller jusqu'au coût des politiques, des actions et des prestations offertes. Même si cela s'avère parfois délicat, il importe de rechercher à calculer les coûts des produits finis offerts aux consommateurs finaux de l'EPSCP (diplômes, programmes, formations continues), délivrés à autrui ou autoconsommés (recherche fondamentale, publication, etc.).

---

<sup>1</sup> H. BOUQUIN, « La comptabilité de gestion », Edition SIREY, 1997

⇒ Temps global de traitement : 20 minutes

⇒ Les commentaires, les messages à faire passer

45. Il s'agit avant tout de s'assurer du « sens analytique » de l'objet de coût. Cela revient à **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.**

L'identification d'objets de coût pertinents constitue la pierre angulaire de la comptabilité analytique et doit permettre l'atteinte des objectifs assignés. Il faut donc faire valider la liste des objets de coût par le groupe de pilotage voire le conseil d'administration.

46. Comme on l'a vu, les objets de coûts peuvent être divers et résulter de choix discrétionnaires de l'EPSCP : services, unités, centres de responsabilité, programme, projet, politique, un espace géographique, etc. La multiplicité des objets de coût permet d'effectuer des choix sur plusieurs axes analytiques et donc d'ouvrir le spectre de la connaissance des modalités de gestion de l'établissement. Cependant il ne faut jamais oublier qu'un nombre trop important d'objets de coût risque de rendre les résultats difficilement lisibles, notamment dans un objectif de pilotage.

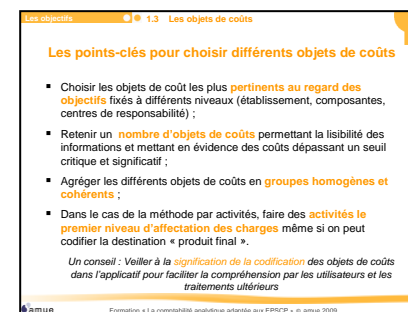
L'université de Savoie a inventorié 326 objets de coûts au lancement du projet : ces objets correspondent en recherche au laboratoire et en formation à des étapes (au sens du logiciel APOGEE) « cohérentes du point de vue du pilotage pour la composante et l'établissement (exemple : La licence ST mention MASS : cet objet de coût regroupe la validation d'étapes communes 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.)

47. Il est donc utile **d'identifier des groupes d'objets de coût homogènes et cohérents** (exemple : cycles universitaires par disciplines et par diplôme). En effet, si l'on veut comparer en interne les conditions de « production » d'un diplôme commun (master) entre plusieurs disciplines, il est nécessaire que chacun en ait la même conception. La liste des objets de coûts doit être publiée et validée.

48. **Deux précautions essentielles :**

- **S'assurer que le système d'information permet de ventiler les charges sans ambiguïté jusqu'à l'objet de coût.**
- **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.

## Les diapositives 21 et 22



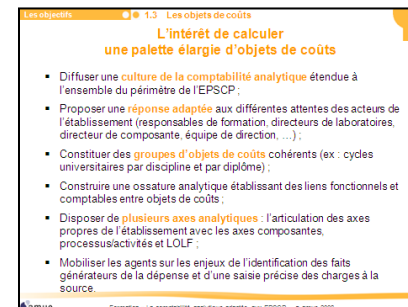
Les objectifs 1.3 Les objets de coûts

### Les points-clés pour choisir différents objets de coûts

- Choisir les objets de coût les plus pertinents au regard des objectifs fixés à différents niveaux (établissement, composantes, centres de responsabilité) ;
- Retenir un nombre d'objets de coûts permettant la lisibilité des informations et mettant en évidence des coûts dépassant un seuil critique et significatif ;
- Agréger les différents objets de coûts en groupes homogènes et cohérents ;
- Dans le cas de la méthode par activités, faire des activités le premier niveau d'affectation des charges même si on peut codifier la destination « produit final ».

Un conseil : Veiller à la signification de la codification des objets de coûts dans l'applicatif pour faciliter la compréhension par les utilisateurs et les traitements ultérieurs

Formation « La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP » - © année 2009



Les objectifs 1.3 Les objets de coûts

### L'intérêt de calculer une palette élargie d'objets de coûts

- Diffuser une culture de la comptabilité analytique étendue à l'ensemble du périmètre de l'EPSCP ;
- 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.

Formation « La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP » - © année 2009

## 1.4 L'aide et l'appui au pilotage de l'établissement

⇒ Temps global de traitement : 30 minutes

⇒ Les commentaires, les messages à faire passer

Il convient de laisser les stagiaires poser les questions dans un premier temps et de rechercher à les hiérarchiser.

49. Il s'agit à ce stade de formation de répondre à des questions usuelles des agents devant participer à la mise en œuvre de la comptabilité analytique. Il faut insister sur l'enjeu de répondre précisément à ces questions là et notamment :

- l'intérêt d'accroître la connaissance et la transparence des activités ;
- de comparer au-delà d'une logique de sanction / récompense ;
- d'être lucide sur le temps nécessaire au développement du modèle (contrôler a un coût) ;
- d'impliquer le personnel pour déterminer des critères les plus objectifs possibles de ventilation des salaires et traitement.

### Les diapositives 23 à 27

Les objectifs

#### 1.4 L'aide et l'appui au pilotage de l'établissement

##### Les questions-clés

- Quels **avantages** les personnels peuvent-ils attendre de la comptabilité analytique ?
- Pourquoi vouloir appréhender les **coûts** et les **produits** ?
- Quels sont les **critères** qui permettent au groupe projet de choisir une méthode plutôt qu'une autre ?
- Comment réaliser l'**interaction** entre la **logique LOLF** et l'**ossature de la comptabilité analytique** ?
- Les établissements auront-ils besoin de **personnels supplémentaires** pour conduire le projet et faire fonctionner le modèle ?
- Comment rendre fiable la ventilation des charges de personnel sur les activités ?

Formation « La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP » - © janvier 2008 23

Les objectifs

#### 1.4 L'aide et l'appui au pilotage de l'établissement

##### Les questions-clés (1/3)

- Quels avantages les personnels peuvent-ils attendre de la comptabilité analytique ?  
R : Une allocation justifiée des moyens, la valorisation de la répartition du temps passé sur une ou plusieurs activités, se situer par rapport aux autres, réfléchir sur sa pratique pour un enseignant-chercheur et son incidence budgétaire.
- Pourquoi vouloir appréhender les **coûts** ?  
R : Mettre en adéquation les produits et les charges affectables à un même objet de coût (allocation budgétaire et équilibre économique) ; Dégager des marges de manœuvre budgétaires à qualité constante de l'offre ; Pour justifier de l'utilisation de fonds publics (justification au premier euro) et connaître le coût complet des actions ;
- Quels sont les **critères** qui permettent au groupe projet de choisir une méthode plutôt qu'une autre ?  
R : Le choix des objectifs, des objets de coûts, les modalités d'organisation de l'établissement, les moyens et applications existantes, etc... (Cf. Partie 2)

Formation « La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP » - © janvier 2008 24

Les objectifs

#### 1.4 L'aide et l'appui au pilotage de l'établissement

##### Les questions-clés (2/3)

- Comment réaliser l'**interaction** entre la logique LOLF et l'**ossature de la comptabilité analytique** ?  
R : En privilégiant la méthode analytique par activités et en prenant en compte le périmètre des programmes et actions ; En utilisant une codification adaptée au stade de la saisie des factures avec l'imputation ex post des charges.
- Les établissements auront-ils besoin de **personnels supplémentaires** pour conduire le projet et faire fonctionner le modèle ?  
R : Si le chef de projet doit y consacrer entre 0.5 et 1 ETP, la mobilisation des membres du groupe projet peut ne pas excéder ¼ d'ETP lors de la phase de mise en œuvre et de test. La conduite de la démarche s'inscrivant dans une logique de pilotage nécessite ensuite la création d'une entité « Contrôle de gestion » (Cf. Partie 5)

Formation « La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP » - © janvier 2008 25

Les objectifs

#### 1.4 L'aide et l'appui au pilotage de l'établissement

##### Les questions-clés (3/3)

- Comment rendre fiable la ventilation des charges de personnel sur les activités ?  
R : Limiter le recours à une répartition forfaitaire des temps des agents, et en particulier des enseignants chercheurs ; Procéder à des expérimentations, des tests auprès d'agents volontaires pour dégager des standards de temps par rapport aux activités ; Envisager la généralisation progressive de l'utilisation de fiches de rattachement des temps ; Communiquer de manière anonyme les écarts les plus significatifs par catégorie d'emploi.

Formation « La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP » - © janvier 2008 26

Les objectifs

#### 1.4 L'aide et l'appui au pilotage de l'établissement

##### D'autres questions incontournables

- Quels sont les **coûts connexes** à intégrer en complément du temps de recherche affecté à un contrat ?  
R : Ils correspondent aux activités du chercheur concernant la gestion, la négociation, la communication ou la représentation pour le contrat donné (valorisation du temps de travail).
- En quoi la comptabilité analytique peut-elle aider un établissement à valoriser son patrimoine immobilier ?  
R : En recherchant un mode de valorisation comptable des immobilisations au plus près de leur valeur réelle, par une dotation aux amortissements qui traduit leur utilisation effective et au final, par l'imputation d'un ensemble de charges concourant à son entretien et à sa maintenance. En outre, il est possible d'incorporer un ensemble de charges concourant à l'entretien et à la maintenance du patrimoine.

Formation « La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP » - © janvier 2008 27

**Temps global de traitement : 10 minutes**

⇒ **Les commentaires, les messages à faire passer**

50. La mise en œuvre de la comptabilité analytique demande une très forte volonté et implication des acteurs dirigeants de l'EPSCP. Sans eux, l'exercice restera factice, car essentiellement orienté vers des problématiques « comptables » sans réel rattachement avec les objectifs stratégiques et la prise de décision. Le projet doit être porté par un groupe, une instance légitime, capable d'impulser et de mobiliser les responsables sur le calcul des coûts.
51. La création d'un tableau croisant les objectifs stratégiques (plan quadriennal, projets d'établissement) avec les apports potentiels de la comptabilité analytique est un bon moyen de communiquer son intérêt. La comptabilité analytique n'est qu'un levier, qu'une méthode, support à la décision. Il importe donc de faire passer le message qu'elle ne doit pas être dénaturée, que les règles et options sont là pour objectiver la façon dont s'exercent les activités. Il ne sert à rien de construire une comptabilité fondée sur des hypothèses de répartition des ressources (salaires) que l'on sait parfaitement erronées. Dans l'exemple de l'université de la Savoie, on remarquera que le dernier objectif de valorisation du patrimoine avant d'être affiché, n'a pu être couvert, à ce stade du projet, compte tenu des difficultés à recenser les immobilisations et à calculer des coûts d'amortissement à répartir sur les objets de coûts.

**Les diapositives  
28 et 29**

Les objectifs 1.4 L'aide et l'appui au pilotage de l'établissement

**De la nécessité d'un portage politique**

- La comptabilité analytique nécessite :
  - L'appui de la présidence et le pilotage de la démarche de comptabilité analytique par des acteurs légitimes, membres de l'équipe de direction ;
  - La création d'une instance dotée de moyens humains et budgétaires et d'une capacité d'action pour construire, discuter et amender le modèle de comptabilité analytique ;
  - La mobilisation d'acteurs impliqués et identifiés comme tels au sein du groupe projet ;
  - Le besoin d'articuler les objectifs de la comptabilité analytique avec les choix stratégiques de l'établissement ;
  - La nécessité d'organiser des actions de communication (sensibilisation, réunions, intra / inter services, etc.) ;
  - La définition d'un calendrier réaliste et négociable à la marge, prévoyant les étapes de la démarche.

Formation - La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP - 10 janvier 2008 28

Les objectifs 1.4 L'aide et l'appui au pilotage de l'établissement

**L'articulation des objectifs : l'exemple de l'Université de Savoie**

OBJECTIFS STRATEGIQUES	OBJECTIFS DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE
Objectif stratégique N°2 de l'établissement : « Capacité d'adaptation et efficacité de l'établissement »  Objectif opérationnel « Faciliter la prise de décision stratégique, renforcer la capacité aux dialogues de gestion » (actions a01, a02, a03, a05, a07, a10, a16).	• Mieux se connaître, • Faire des choix stratégiques d'évaluation d'activités, • Outiller les choix et allocation de ressources, • Outiller les négociations avec les partenaires, • Mesurer l'efficacité de l'établissement, • Identifier les coûts multiples et les maîtriser, communiquer le coût des biens et services, tarifier les biens et services à un prix représentatif du coût complet, Satisfaire aux obligations légales.
Objectif opérationnel « Mieux informer, mieux communiquer » (action a01)	• Outiller la communication stratégique • Publier les coûts et les expliquer
Objectif opérationnel « Maintenir une infrastructure performante » (action a04)	• Valoriser l'ensemble de son patrimoine

Formation - La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP - 10 janvier 2008 29



## 2. Démarrer le projet

### 2.1 Le choix du modèle

⇒ **Temps global de traitement : 15 minutes**

⇒ **Les commentaires, les messages à faire passer**

52. **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. Ainsi à l'INP de Grenoble, si le modèle en sections homogènes a été principalement retenu (fonctions supports et coût du laboratoire), une analyse en coûts partiels a été retenue pour le coût du diplômé.

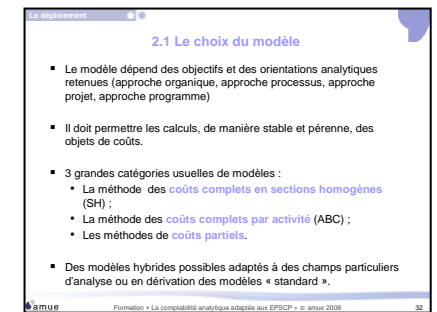
53. Le choix d'un modèle de comptabilité analytique (en sections homogènes, méthode par activités, coûts partiels ou en termes d'analyses d'écarts) est fondamental dans la mesure où il détermine les règles et options comptables appliquées pour le calcul des coûts. Il doit présenter un caractère pérenne.

54. Au sein de l'établissement, il importe de procéder à un tableau coûts / avantages des différentes méthodes usuelles. Les critères de décision peuvent être :

- La couverture des choix politiques
- L'adaptation à l'organisation et aux caractéristiques de l'EPSCP
- La volonté de dégager des marges, d'envisager une refonte du système de subventionnement et d'allocation des ressources
- La capacité du SIG à alimenter les états de comptabilité analytique et la qualité des bases de données
- La force des ressources internes et de la plus ou moins bonne volonté des agents à participer à l'exercice et notamment à valoriser leur temps de travail.

Les diapositives

32



## 2.1 Le choix du modèle : un modèle en coûts partiels

⇒ Temps global de traitement : 30 minutes

55. Les méthodes de comptabilité analytique en coût partiel ont pour principe de 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.

Elles se fondent sur un rattachement des charges directes (variables puis fixes) à chaque produit, prestations vendues ou subventionnées. Ces charges sont ensuite comparées au niveau de recettes perçues par chaque produit afin de calculer plusieurs indicateurs de « rentabilité » des produits :

- La **marge sur coût variable** caractérisant la capacité du produit à couvrir les charges fixes de la structure ;
- La **contribution nette**, indicateur de couverture des charges de structure (charges fixes indirectes) ;
- Le **point mort ou le seuil de rentabilité du produit** : le nombre de produits à vendre pour atteindre un équilibre de gestion où les recettes sont égales aux coûts.

56. Les méthodes en coût partiel visent à étayer le choix à faire quant au maintien ou au contraire à l'arrêt d'activités ou de prestations compte tenu de leur rendement insuffisant en utilisant comme critère de décision le niveau de marge sur coût variable ou la contribution nette. Elles permettent ainsi de :

- Mesurer l'impact d'une décision en termes de rentabilité (bénéfices dégagés) ;
- Décider de l'augmentation ou de la diminution voire de la suppression de l'offre de produits ou services ;
- Déterminer un niveau optimal d'activité nécessaire pour couvrir les coûts ;
- Fixer un prix d'équilibre.

Les diapositives

33

Le calcul en coût partiel

- La comptabilité analytique en coût partiel a pour principe de ne rattacher aux objets de coûts que les charges et les produits jugés pertinents au titre d'un périmètre prédéfini ;
- Les charges directes sont rattachées à chaque activité ou prestation vendue ou subventionnée, puis comparées aux recettes perçues ;
- La méthode en coût partiel peut associer :
  - Une approche en coût direct et indirect ;
  - Une différenciation entre coût fixe et variable ;
- L'analyse en coût partiel peut être menée même sans « recettes » identifiables comptablement. On peut :
  - Estimer les coûts par rapport à des cibles préétablies ;
  - Valoriser des « recettes fictives » par les prix de cession interne, traduisant les échanges entre services.

Formation « La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP » - © 2012 - 33

57. **La méthode de la contribution** (ou « direct costing ») permet, en tirant profit des informations produites et mises à disposition par la comptabilité analytique, de rendre compte avec précision des ressources générées par certaines activités au regard des ressources qui leur sont allouées et qu'elles consomment. Elle 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 (grâce au calcul du point mort).

Le coût de revient appelé « direct costing » correspond au prix de vente en dessous duquel l'entreprise ne doit jamais descendre même en période de faible activité sous peine de créer une perte. Cette méthode est aussi utile pour évaluer la contribution de chaque produit ou groupe de produits à la prise en charge des frais indirects (qui sont souvent appelés « frais de structure »).

La méthode permet de calculer des rentabilités prévisionnelles, notamment en fonction des prévisions de vente. L'utilisation de la méthode gagne en pertinence si la décomposition en coût variable et coût fixe est fiable et que la part des coûts variables est importante.

La principale difficulté de cette méthode provient des charges variables indirectes.

**Les diapositives**  
**34**

La formation 2.1 Le choix du modèle

**Le calcul en coût partiel : illustration**  
**La méthode de la contribution**

- Identification de la contribution des produits aux recettes (% du chiffre d'affaires global)
- Rendement de l'euro investi (1 € de coût génère x € de produit : effet levier)
- Calcul du point mort à partir de la couverture des charges fixes
- Définition des besoins de financement : méthode utilisée pour la programmation budgétaire

La formation 2.1 Le choix du modèle

58. **Diapositive 35** : Une représentation graphique peut être réalisée mettant en valeur le moment (le **point mort**) où le produit devient rentable en fonction de la quantité vendue. C'est une représentation des économies d'échelle réalisées par l'augmentation des ventes par rapport aux frais fixes.

Le principe est de calculer la contribution de chaque produit à la couverture des charges.

Dans l'exemple :

$$CA \text{ (chiffre d'affaires)} = RT \text{ (recettes totales)} = p \text{ (prix)} * q \text{ (quantité)}$$

Les recettes totales (RT) doivent être au moins égale au coût total (CT) pour que le produit couvre les charges (CT=RT).

$$CT \text{ (coût total)} = CF \text{ (charges fixes)} + CV \text{ (charges variables)}$$

$$= CF + (q * v) \text{ (v = coût variable unitaire)}$$

Si  $CT = RT$

$$\text{Alors } CT = p * q$$

$$p * q = CF + (q * v)$$

$$pq - vq = CF$$

$$q(p - v) = CF$$

$$q = CF / (p - v)$$

q est donc la quantité minimale qui doit être vendue pour couvrir les charges fixes identifiées soit le point mort ( $q^*$ ) à partir duquel le produit contribue au chiffre d'affaires. Les deux droites se croisent à l'intersection de  $q^*$  et  $R^*$ , c'est-à-dire au niveau auquel la recette minimale totale couvre les charges totales.

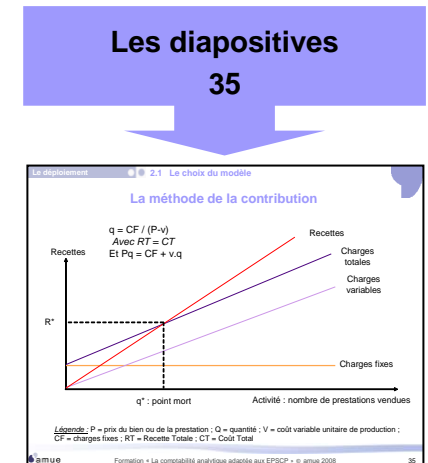
Le point mort se calcule en résolvant l'équation suivante :

$$RT = CT$$

$$p \times q^* = CF + (CV \times q^*)$$

$$q^* = CF / (p - CVu)$$

ou  $q^* = CF / MsCVu]$



59. **Diapositive 36** : La méthode de la contribution, le cas d'une publication

Dans ce deuxième exemple de la méthode de la contribution, on cherche à déterminer le prix de vente qui permettra de couvrir les charges totales.

Les données de base de cette illustration sont les suivantes :

(P) prix du bien ou de la prestation	→ à déterminer
(Q) quantité estimée	3 000 ouvrages sur 3 ans
(S) subvention perçue par unité produite	3€ / ouvrage
(F) subvention forfaitaire perçue par l'établissement	10 000 €
(V) coût variable unitaire de production	20 €
(CF) charges fixes	40 000 €
(RT) Recette Totale (Globale)	(CT = RT dans notre exemple)

La méthode de la contribution permet entre autre de calculer le point mort en volume ou en valeur en intégrant les éventuels versements de subventions ou d'aides forfaitaires.

La formule de décomposition du calcul est alors la suivante :

$$P*Q+S*Q+F = V*Q+CF$$

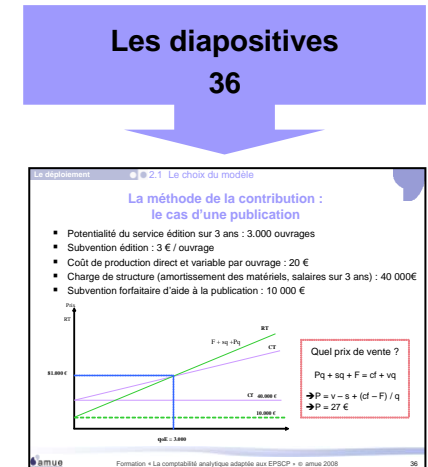
$$P*Q+S*Q=V*Q+CF-F$$

$$P*Q= V*Q+CF-F-(S*Q)$$

$$(pq)/q=q(v-s)/q+(cf-f)/q \quad (\text{développement})$$

$$P*q= v-s+(CF-F)$$

$$P=V-S+[(CF-F)]/Q$$



Il est donc possible de calculer le prix d'équilibre (p) à fixer afin de ne pas produire à perte c'est-à-dire de couvrir les charges.

$$\begin{aligned} P &= (V - S) + (CF-F) / Q \\ &= (20 - 3) + (40.000 - 10.000) / 3.000 \\ &= 17 + 10 \\ &= 27 \text{ €} \end{aligned}$$

Les charges fixes (CF) sont constantes quel que soit le niveau d'activité.

Le coût variable (CV) est nul quand la production est égale à 0.

Le prix d'équilibre est donc de 27€ par ouvrage qui générera 81.000€ de recettes.

La question est d'identifier la quantité d'équilibre qui permet l'adéquation entre la recette (RT) et le coût total (CT) (avec  $CT = CF + CV$ ).

Dans ce cas :  $RT = CT$  avec  $q^* = CF / (P-v)$ . Au-delà de  $q^*$ , l'activité est bénéficiaire, avant, on constate un déficit.

## 2.1 Le choix du modèle : un modèle en coûts complets, les sections homogènes

⇒ Temps global de traitement : 30 minutes

⇒ Les commentaires, les messages à faire passer

60. Lorsque l'établissement souhaite prendre en compte **l'ensemble du périmètre de charges** (et de produits) lui permettant d'accomplir ses missions, il est amené à mettre en place un calcul analytique dit en « cout complet ». Ces modes de calcul permettent de porter une analyse sur tous les secteurs d'activités de l'établissement : à la fois les missions opérationnelles et les secteurs supports permettant leur accomplissement.

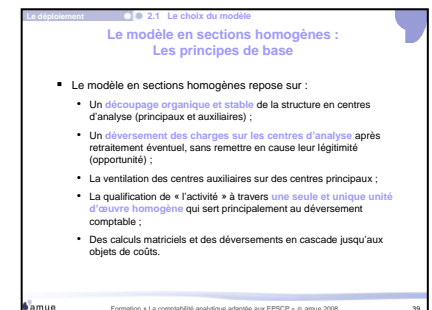
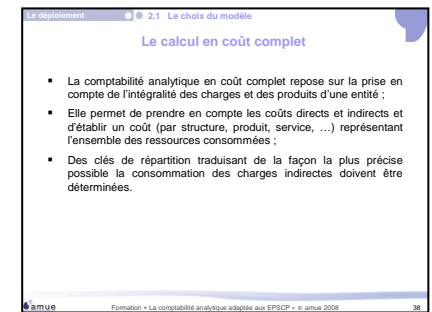
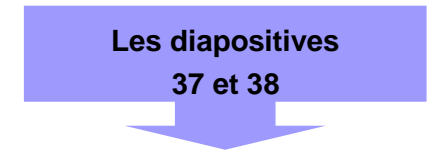
61. Les méthodes en coût complet (essentiellement : méthode en sections homogènes, méthode par activités) nécessitent le découpage de l'établissement selon des axes d'analyse analytique et la définition de clés de répartition.

62. Les traitements opérés permettent de **distinguer coûts directs et coûts indirects**, ces derniers étant appréciés en fonction des objets de coûts choisis par l'établissement (par exemple : dans le cas du coût d'un laboratoire, les charges indirectes seront constituées notamment par les coûts des services supports ; dans le cas du coût d'infrastructure, les charges indirectes seront constituées notamment par les coûts des services administratifs de type ressources humaines, financiers, informatique, ...).

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

64. 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 service internes aux centres principaux).

65. L'hypothèse la plus forte de cette approche consiste à ne retenir qu'une seule unité d'œuvre par centre d'analyse traduisant de manière homogène le fonctionnement et ou l'activité du centre.

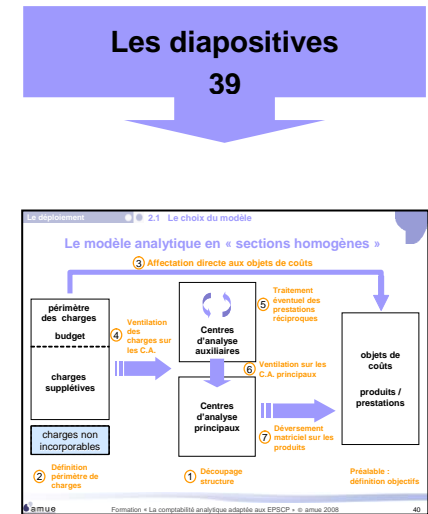


66. **La clé de répartition** est un critère qui permet de répartir des charges indirectes sur plusieurs centres d'analyse (m2, ETP, ...). Par exemple, les charges de fluides peuvent se répartir au prorata de la surface occupée par chacun des centres.
67. **L'unité d'œuvre** est un critère d'appréciation de l'activité d'un centre d'analyse, qu'il soit auxiliaire ou principal.
68. **Le centre d'analyse** est une unité comptable et une 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).
69. **Le centre de responsabilité** est l'entité organisationnelle constituant un échelon de décision et de contrôle des budgets. Il est assez souvent associé à la notion de centre d'analyse comptable.
70. La méthode permet, si on le juge pertinent, de traiter des prestations réciproques entre centres d'analyse auxiliaires, avec ou sans autoconsommation.



71. Le **schéma analytique** : Le modèle des sections homogènes vise à imputer aux entités opérationnelles (centres d'analyse) l'ensemble des charges à traiter, puis à répartir les coûts de ces entités à l'objet du calcul des coûts en fonction des activités qu'il consomme (déversement en cascade du budget vers les objets de coût). C'est ce que nous allons voir :

- **Définition des objectifs puis identification des objets de coût**, c'est-à-dire ce que produit l'établissement (biens ou services).
- **Découpage de l'organisation** en entités organiques que constituent les **centres d'analyse** ainsi que nous venons de le voir (composantes, labos,...). Encore une fois, c'est assurément une méthode qui est étroitement liée à l'organisation structurelle de l'établissement.
- **Détermination du périmètre des charges** – y compris supplétives - pour appréhender l'ensemble des données comptables (budgétaires et extra-budgétaires) liées aux ressources nécessaires à la production des biens et services et qui concourent ainsi à la formation des coûts.
- **Le traitement des charges** (après éventuellement le calcul des **coûts harmonisés** pour n'imputer que des coûts maîtrisables traduisant effectivement les actes de gestion des centres d'analyse) :
  - o **Affectation directe aux prestations** : étant consommées par définition par un seul produit (objet de coût), elles sont affectées directement sur celui-ci ;
  - o **Les charges indirectes** : étant consommées en commun par plusieurs objets de coût (coût partagé de manière indifférencié avec d'autres objets de coût) **elles sont dans un premier temps affectées, à raison d'une clef de répartition** (ex. m2, nbre d'agents, d'étudiants), sur les deux catégories de centres d'analyse (**répartition primaire**) avec **traitement, le cas échéant, des prestations internes ou réciproques entre CAA** (éviter une double comptabilisation en retenant soit la charge initiale dans sa globalité, soit les facturations internes correspondant à cette charge). **Dans un second temps, on procède à la ventilation des charges des CAA sur les CAP (répartition secondaire)**. Concrètement, **un seul** critère défini, mesure l'activité d'un centre : **l'unité d'œuvre** (critère homogène). Celle-ci doit être réaliste et compréhensible pour permettre un déversement aisé des CAA sur les CAP. Par exemple, pour le CAA « SCD », l'unité d'œuvre retenue comme la plus significative dans l'illustration du guide est le « Nbre d'étudiants présents sur le site » avec un découpage LMD.
- **Le déversement (imputation) des charges indirectes des CAP sur les objets de coût** se fait à raison d'une unité d'œuvre traduisant la consommation des activités de ces centres par ces objets de coût.
- Il ne pas oublier de mettre en rapport les coûts de couverture, c'est-à-dire les recettes.



## 2.1 Le choix du modèle : un modèle en coûts complets, le modèle par activités

⇒ **Temps global de traitement : 30 minutes**

⇒ **Les commentaires, les messages à faire passer**

72. **La comptabilité analytique par activités 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 sur les produits et prestations que l'EPSCP délivre.
73. 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 opérationnels (directement liés à la délivrance d'une prestation finale).
74. 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 activité sans rechercher le coût d'un produit difficile à cerner par des missions régaliennes. Le schéma général indique clairement que l'on doit d'abord partir de la liste des activités pour définir les ressources utiles et les affecter ensuite au regard d'inducteur. La méthode par activités permet de s'assurer que les ressources sont justifiées alors que le modèle en sections homogènes se préoccupe surtout de ventiler le plus précisément possible une « enveloppe budgétaire » considérée par essence comme légitime et au juste niveau.
75. Deux principes structurants caractérisent la méthode :
- Les activités (et non les composantes) consomment les ressources.
  - La délivrance de prestations ou de produits finaux implique la consommation d'activités.
76. L'homogénéité des activités choisies autorise l'identification d'inducteurs de coût pertinents permettant l'analyse du coût de ces activités ainsi que son déversement sur les prestations délivrées.

### Les diapositives

40

The slide is titled "3.5 Le modèle par activités : Les principes de base". It lists several key points:

- Il repose sur :
  - Une hypothèse de **plus grande stabilité des activités** par rapport aux services ou centres de responsabilités ;
  - La notion d'**inducteurs de ressources** : la nature et le volume des ressources consommées sont justifiées par les activités ;
  - La notion d'**inducteurs d'activités** : critères qui permettent la ventilation du coût de l'activité sur l'objet de coût ;
  - Le traitement attentif réservé aux charges dites de structure, ou indirectes, concernant les activités supports ;
  - La notion de processus, de chaîne d'activité générant des échanges valorisés comptablement (élasticité coût, plus-value) ;
  - L'identification d'activités « **cœur de métier** » et d'autres plus « **externalisables** ».

At the bottom, it says "Formation « La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP » - © année 2008" and "100".

**Le rappel préalable** porte sur la définition des objectifs : les raisons pour lesquelles l'établissement s'engage dans la démarche comptabilité analytique. Bien logiquement, ce préalable permet de dresser la liste des **objets de coûts**.

77. **L'étape n°1 proprement dite consiste en la 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, ...). Il faut dans ce travail arbitrer entre le souci d'être représentatif et celui de ne pas tomber dans le détail pour ne pas complexifier le fonctionnement du modèle en raison d'un découpage trop précis. Voir sur ce sujet le guide méthodologique sur la mise en place d'une comptabilité analytique publié par l'Amue et notamment le chapitre 6.1 qui propose en focus une liste des processus et activités adaptés aux EPSCP.

78. **L'étape n°2 consiste à définir le périmètre de ressources**, c'est-à-dire des charges qui vont constituer le coût calculé. Ce périmètre de ressources se détermine en fonction des objectifs/objets de coûts/activités retenus par l'établissement (ainsi le périmètre ne sera pas le même si on souhaite calculer les coûts complets de l'ensemble des activités ou se limiter aux actions de formation). Point important pour les établissements, la question des charges supplétives (personnels titulaires, mis à disposition, moyens des UMR, ...).

79. **L'étape n°3 porte sur le deuxième point central de la méthode** : la définition des 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 ce qui fait que telle ou telle activité consomme des ressources. On s'intéresse en réalité au fait générateur de la consommation de la ressource. Concrètement, l'inducteur est utilisé lorsqu'une charge ne peut être directement affectée à une activité (donc pour les charges indirectes). Ainsi à titre d'exemple, pour l'activité consistant à diffuser l'information sur les programmes, le fait générateur de la dépense pourrait être le nombre de diplômés ou le nombre de formations. C'est donc sur la base de cet inducteur que les charges qui ne peuvent être directement rattachées à cette activité, par exemple les charges téléphoniques dans le cas d'un service d'information et d'orientation, seront affectées à l'activité puis à l'objet de coût par exemple le diplôme ou la spécialité.

Autre exemple pour l'activité « réaliser les enseignements », le facteur déclenchant la consommation de ressources pourrait être le nombre de diplômés, le nombre moyen d'étudiants par diplôme, le nombre d'étudiants inscrits.

Ce qui importe c'est que l'inducteur choisit soit représentatif de l'activité, qu'il soit corrélé avec la consommation de ressources et qu'il soit mesurable.

80. **L'étape n°4 consiste à déverser le coût des activités sur les objets de coûts**. C'est la même logique de détermination d'inducteurs baptisés cette fois inducteurs d'activités qui sera mise en œuvre.



## 2.2 Le choix d'un périmètre de charge adapté

⇒ Temps global de traitement : 20 minutes

⇒ Les commentaires, les messages à faire passer

81. La définition d'un périmètre de charges se fonde sur le budget de l'entité.

Quel que soit le modèle retenu, en général la première étape consiste à sélectionner dans le budget les charges à prendre en compte (voire à ajouter au périmètre du budget) et les charges à exclure de l'analyse.

### - Les charges supplétives

Certaines charges ne sont pas comptabilisées dans le budget de l'entité, mais doivent être prises en compte dans le déversement analytique car elles traduisent une consommation réelle de ressources concourant à la réalisation des activités. L'incorporation de charges supplétives dans le périmètre de charges est souvent nécessaire quand les établissements veulent se comparer entre eux, et doivent retenir des périmètres de charges homogènes.

Une charge supplétive sera par exemple la valorisation du coût de location d'un bâtiment mis à disposition gratuitement par l'Etat, ou la prise en compte du coût des personnels payés par l'Etat dans le périmètre des charges de l'établissement ou de la structure.

### - Les charges non incorporables

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

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

### - Les coûts harmonisés (le retraitement des charges)

Il est parfois pertinent de retraiter certaines charges du budget avant de les intégrer dans le périmètre de charges. Il peut être nécessaire par exemple de recalculer différemment certaines charges d'amortissements, et de les prendre en compte d'une manière différente de celles retenues dans la comptabilité générale de l'établissement.

## Les diapositives

42

2.2 Le choix d'un périmètre de charge adapté

Charges	Définition	Exemples
<b>Charges incorporables</b>	Charges effectives, prises en compte dans la comptabilité générale, qu'il est nécessaire d'intégrer dans la détermination du coût.	Charges du compte de résultat
<b>Charges non incorporables</b>	Charges effectives, prises en compte dans la comptabilité générale, mais dont la comptabilité analytique fait abstraction.	Provisions, frais financiers, charges exceptionnelles non reconductibles
<b>Charges supplétives</b>	Charges hors budget qui ont une relation économique avec la production de l'établissement et qu'il convient d'intégrer au périmètre des charges pour l'analyse des coûts.	Salaires des personnels enseignants - chercheurs et IATOS, sous les moyens mis à disposition gratuitement
<b>Coûts harmonisés</b>	Coût qui intègre dans le périmètre de charges une recette de charges par catégorie et non pas les charges réelles supportées par la structure ou l'activité.	Salaires moyen par métier et par grade, coût moyen de l'immatériel
<b>Produits / recettes</b>	Produits des inscriptions, de l'activité, de la vente des prestations et des subventions moyennes.	Prestations de recherches, analyse, ventes, locations, droits d'inscription, subventions
<b>Produits affectés</b>	Recettes rattachées directement à un objet de coût, financées conditionnellement par la réalisation d'une activité spécifique.	Financement de contrats de recherche, droits et brevets vendus, médicaments, dons et legs
<b>Prix de cession interne (PCI)</b>	Valorisation analytique de la valeur d'un échange de service ou de bien entre deux entités internes à l'établissement.	Prix de l'heure d'utilisation d'un matériel, d'une plateforme technique, prix du chercheur CNRS dans une URMR

AMU@
Formation « La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP » - © année 2009

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

## Quizz : Le choix d'un périmètre de charges adapté

⇒ **Les cas, les exemples**

⇒ **Temps global de traitement : 10 minutes**

Cet exercice vous permettra de mettre en application ces définitions en déterminant quelles sont les charges qui doivent être incorporées, et celles qui doivent être retraitées afin de déterminer par exemple des coûts harmonisés.



Exercice 22 Le choix d'un périmètre de charge adapté

Quizz : Le choix d'un périmètre de charges adapté : cahier d'exercices

Nature de charges	Incorporées		Retraitées	
	OUI	NON	OUI	NON
L'amortissement du matériel				
Les étudiants participants aux contrats de recherche				
La mise à disposition d'un local				
Les salaires des vacataires renouvelés tous les ans				
L'entretien des locaux				
La documentation pédagogique des écoles doctorales				
Les frais de missions remboursés aux agents				
Une plaque de communication				
Le recours à un avocat				
La vente d'un local ou d'un véhicule				

Formation « La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP » - © 2012 - 27

## 2.3 L'identification des données à collecter

⇒ **Temps global de traitement : 30 minutes**

⇒ **Les commentaires, les messages à faire passer**

84. En soi, la comptabilité analytique ne nécessite pas d'informations nouvelles imposant la mise en place de recueil de données particulières. En fait, elle prend appui et se nourrit des informations existantes dans les diverses bases de données de l'établissement. La comptabilité analytique peut s'avérer être le facteur déclenchant du besoin ou de la mise à niveau d'informations mais, bien souvent, les informations en question s'avèrent nécessaires pour d'autres besoin de gestion.

85. Par exemple :

- La connaissance des m<sup>2</sup> disponibles et de leur affectation ainsi que leur état se révèle utile à la comptabilité analytique mais par ailleurs est d'abord utile pour assurer la gestion du patrimoine ;
- Un raisonnement similaire peut être tenu par rapport à la connaissance de la valeur des bâtiments : certes nécessaire à la comptabilité analytique mais ô combien indispensable à la maîtrise comptable des actifs (et des passifs par leur modalités de financement) aux établissements ;
- Autre exemple encore : l'effectif des personnels présents (titulaires, non titulaires, stagiaires, doctorants, ...) est une information indispensable au système analytique mais avant tout vitale au système de gestion des ressources humaines de l'établissement.

86. Ce qui est indispensable également c'est le niveau de qualité de ces données et leur mise à disposition rapide (l'information issue de la comptabilité analytique doit permettre de prendre des décisions de gestion). Mais là encore, cette exigence n'est pas propre à la matière analytique.

### Les diapositives

44

2.3 L'identification des données à collecter

À disposer au sein du système d'information de l'établissement

- Un appui sur les données issues des différentes comptabilités (générale, budgétaire, patrimoniale, stocks, paye) de l'établissement :
  - Pas d'exigences particulières fixées par la comptabilité analytique mais le respect des principes généraux : fiabilité, sincérité, régularité, permanence des méthodes
- Un enrichissement par des données variées en lien avec les données administratives et logistiques : marchés, commandes, structures, locaux, équipements, ...
- Un domaine incontournable, la connaissance précise des ressources humaines mobilisées dans l'établissement :
  - Les effectifs de personnel de toute catégorie (ETPT) et de tout statut participant aux missions ;
  - Les activités accomplies par les agents ;
  - Les temps de travail.

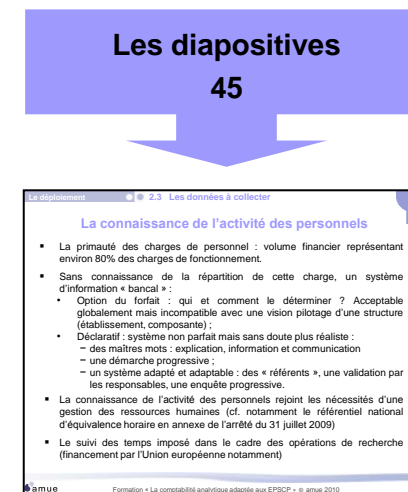
Formation - La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP - 6 janvier 2008

87. Evidemment, compte tenu des activités des universités (formation et recherche) la part des informations portant sur les personnes, acteurs de l'établissement, est cruciale. Ces questions sont connues des établissements depuis l'introduction de la LOLF dans les EPSCP. Désormais, la gestion de la masse salariale et d'un plafond d'emploi impose la maîtrise d'informations fiables, de qualité et mises à jour.

88. Chacun le sait, la part des charges de personnel est prépondérante dans le budget global des EPSCP. Ainsi, le poids des charges de personnel se situe aux environs de 80% des charges de fonctionnement des établissements ayant accédé aux RCE. Il apparaît à l'évidence qu'une connaissance suffisamment précise de l'activité des personnels représente un **enjeu majeur dans la détermination et la signification des coûts**. Dès lors, tout établissement engagé dans une démarche de calcul analytique ne peut qu'écartier l'idée d'un système ne prenant pas en compte une quelconque mesure de l'activité des personnels. Mais l'énoncé de cette évidence ne fait que mettre en relief l'écueil qui accompagne la mise en place d'une comptabilité analytique dans les EPSCP. Il reste ensuite à l'éviter en se penchant sur la question focale de la mise en œuvre d'un système de mesure du temps. Il convient dès lors de s'interroger sur les options qui s'offrent aux établissements.

89. 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. Du reste, le décret n°84-431 du 6 juin 1984 récemment modifié par le décret n°2009-460 du 23 avril 2009 et l'arrêté du 31 juillet pris pour son application fournissent des arguments allant dans ce sens. Il est en effet prévu que : « I - Le temps de travail de référence, correspondant au temps de travail arrêté dans la fonction publique, est constitué pour les enseignants-chercheurs :
  - 1° Pour moitié, par les services d'enseignement déterminés par rapport à une durée annuelle de référence égale à 128 heures de cours ou 192 heures de travaux dirigés ou pratiques ou toute combinaison équivalente en formation initiale, continue ou à distance. Ces services d'enseignement s'accompagnent de la préparation et du contrôle des connaissances y afférents. Ils sont évalués dans les conditions prévues à l'article 7-1 du présent décret ;
  - 2° Pour moitié, par une activité de recherche reconnue comme telle par une évaluation réalisée dans les conditions prévues à l'article 7-1 du présent décret. ».





- Ce même décret prévoit néanmoins que les établissements peuvent mettre en place un dispositif de modulation des services (« Le service d'un enseignant-chercheur peut être modulé pour comporter un nombre d'heures d'enseignement inférieur ou supérieur au nombre d'heures de référence mentionné au I. »). La mise en œuvre de ce dispositif pourrait offrir aux établissements et aux personnels une voie pour tenir compte et reconnaître des situations de fait dans lesquelles certains enseignants-chercheurs se consacrent, pour des raisons très souvent parfaitement légitimes et cohérentes avec la politique de l'établissement, plus à la recherche ou la formation (ces temps pouvant varier au cours de la carrière d'un agent). Cette possibilité réglementaire rejoint l'ambition 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 le fondant sur une hypothèse déconnectée de la réalité, elle rend toute comparaison entre établissement sans objet.

90. De surcroit, 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) ».*

91. 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 réduite 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 ;

92. 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.

93. Lors d'une conférence organisée par l'Amue le 14 janvier 2011, plusieurs universités européennes sont venues témoigner de leur expérience en matière de mise en œuvre et d'utilisation des données issues de la comptabilité analytique. Sur la question de l'enregistrement des temps, les messages sont convergents et recourent largement la description faite ici du contexte français. Tout d'abord, il ne va pas de soi que les personnels acceptent de renseigner des fiches de suivi des temps. Cela signifie qu'il faut faire preuve de conviction, persuasion et explication. Cela signifie également qu'il faut mettre en place un système adaptable à la réalité de la situation. Ainsi en Grande Bretagne les fiches de temps doivent être renseignées par les enseignants-chercheurs et mises à jour par ceux-ci dans une période allant de 6 mois à 3 ans. En Irlande, le suivi des temps est actuellement assuré par les directeurs de département et de recherche.

94. L'arrêté du 31 juillet 2009 cité ci-dessus propose en annexe un référentiel d'activités recouvrant les différents domaines d'intervention d'un enseignant-chercheur. Il nous semble qu'il existe des passerelles entre ce référentiel et un suivi des activités sur lequel pourrait s'appuyer la comptabilité analytique et permettant ainsi de sortir d'un système forfaitaire peu représentatif et en tout cas peu lisible en terme de pilotage et de connaissance des coûts.

*Extraits du référentiel :*

## **ACTIVITÉS PÉDAGOGIQUES**

### **I. - Innovation pédagogique**

Elaboration et mise en ligne d'un module d'enseignement ou de formation, sans tâches directes liées à l'assistance et l'évaluation des étudiants.  
Responsabilité d'un module de formation ouverte à distance ou autre forme d'enseignement non présentiel impliquant assistance directe et évaluation des étudiants.

Conception et développement d'enseignements nouveaux ou de pratiques pédagogiques innovantes.

### **II. - Activités d'encadrement d'étudiants en formation initiale, continue, dans le cadre de l'apprentissage et de la VAE**

Enseignant référent (y compris tutorat).

Encadrement de stages (suivi sur lieu, rencontres étudiants et maître de stage, suivi et rapport).

Visites pédagogiques avec étudiants.

Participation à des activités d'orientation active et d'insertion professionnelle.

.....

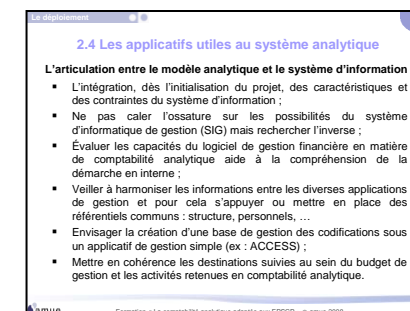
### **III. — Responsabilité de structures ou de missions pédagogiques**

.....

## **ANIMATION, ENCADREMENT ou valorisation de la recherche**

## **AUTRES ACTIVITÉS OU ACTIVITÉS MIXTES**

## 2.4 Les applicatifs utiles au système analytique



⇒ **Temps global de traitement : 15 minutes**

⇒ **Les commentaires, les messages à faire passer**

95. La collecte des données lors de la mise en œuvre d'une comptabilité analytique nécessite de s'appuyer sur les applicatifs existant au sein de l'établissement.

96. Le souci de fiabilité, de sécurité et de sincérité des informations rentrant dans le calcul analytique impose de privilégier l'exploitation de données d'ores et déjà existantes dans le système d'information de l'établissement.

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

- SIFAC ou JEFYCO pour la gestion financière et comptable ;
- HARPEGE (SIHAM à venir) ou GEPETO pour la gestion des ressources humaines ;
- APOGEE ou SCOLARIX pour la gestion des étudiants et des enseignements.

98. La comptabilité analytique nécessite, pour un fonctionnement opérationnel (enregistrement des écritures en temps réel permettant de connaître la situation quotidiennement autorisant la prise de décision de gestion si nécessaire), que les opérations soient enregistrées au sein d'un logiciel ou d'un module « dédié » du logiciel de gestion financière. Parce qu'elle prend appui sur la comptabilité générale de l'établissement, l'enregistrement des écritures en comptabilité analytique doit être couplé au module de comptabilité générale. Si d'autres modalités peuvent être imaginées (extraction de données pour enrichissement), il est clair que ces modalités supposent des ressaisies (donc surcroît de travail et risque d'erreurs). De plus, le système d'enregistrement des écritures analytiques, intégré au logiciel de gestion financière, doit permettre d'effectuer :

- les retraitements de charges et de produits ;
- mais aussi les reventilations entre comptes analytiques et / ou structures ;
- l'intégration de charges supplétives.

99. Il importe de procéder à une cartographie des applicatifs potentiellement utiles à la comptabilité analytique. Le recensement des bases de données, des fichiers « indépendants », des outils de gestion sous tableurs (type Excel), des documents papiers (comptes rendus, rapports d'activité, etc.) incluant des données quantitatives de manière plus ou moins régulière s'avère indispensable.

100. Ces éléments prônent évidemment eux-aussi pour l'intégration des écritures analytique via le même logiciel de gestion financière que celui permettant de gérer le budget et de tenir la comptabilité générale de l'université.

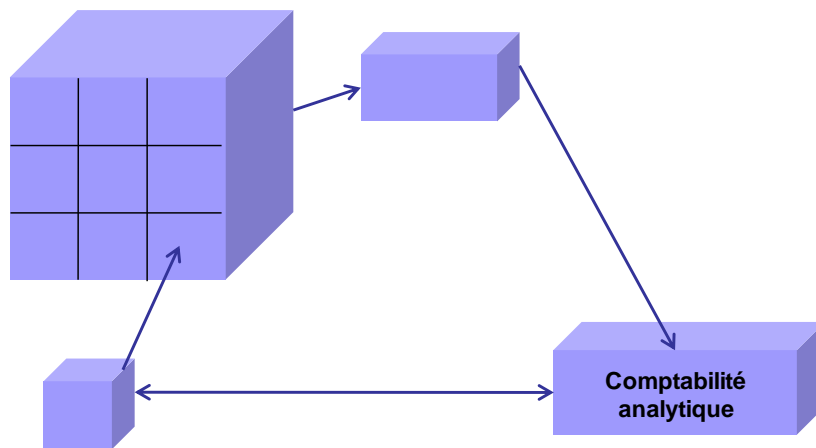
101. Cela dit, nous avons vu que le traitement des écritures analytiques pouvait nécessiter la prise en compte de données variées à caractère non financier. Ceci prône pour la mise en place d'un système d'information en capacité de croiser les informations issues des différentes briques applicatives de l'établissement : nombre d'étudiants par diplôme, nombre de m<sup>2</sup> des laboratoires, surfaces à entretenir, nombre d'inscriptions, nombre de personnel, catégorie et activités des personnels, ... Plus le système « communique » plus facile sera la prise en compte des éléments d'information et leur croisement. Il convient notamment de veiller à disposer ou mettre en place ou développer des référentiels de structures et des personnes qui soient cohérents entre les différents applicatifs de gestion afin de disposer d'informations de même niveau, facilement exploitables.
102. Il convient de préciser qu'il n'existe pas à proprement parler d'outil comportant une modélisation clé en main de tel ou tel modèle. Autrement dit, le critère de choix d'un produit informatique n'est pas tant sa capacité à mettre en oeuvre directement un modèle mais plutôt la capacité de l'outil à permettre la modélisation d'un ou de plusieurs modèles. Car, ainsi que nous l'avons dit, il n'existe pas de modèle clé en main et chaque établissement peut être amené à adapter un modèle analytique « standard » à ses besoins propres et le logiciel doit autoriser cette souplesse.
103. 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 devra être en capacité de :
- modéliser les axes analytiques souhaités par l'établissement (arborescence analytique) ;
  - identifier les objets de coûts définis par l'établissement ;
  - distinguer des centres d'enregistrement de coûts et de produits ;
  - identifier les rapprochements et les différences entre plan de comptes général et plan de comptes analytique ;
  - permettre le calcul de résultats analytiques ;
  - enregistrer en temps réel les écritures analytiques (en lien avec l'exécution budgétaire) ;
  - intégrer les charges et produits supplétifs ;
  - intégrer des données d'autres applications ou « briques » du système d'information ;
  - permettre la saisie des mouvements exclusivement analytiques ;
  - gérer des clés de répartition / inducteurs divers ;
  - mettre en oeuvre des répartitions (de charges, de produits) de façon automatisée ;
  - permettre toute consultation et édition (écritures, mouvement de répartition, analyse des charges et des produits, directs et indirects, budgétaires et supplétifs) ;
  - contenir la possibilité de gérer des droits d'accès et/ou profils distincts (sécurité des données, opérations « particulières » réservées) ;
  - s'interfacer avec une base de données externe (ou dans le SI) pour retraitement de données et production de documents ;
  - garantir la traçabilité des écritures (lien avec la comptabilité générale, lien avec l'opération initiale, datation des opérations, système de clôture, ...).

Différentes organisations de systèmes d'information sont possibles et offrent toutes la possibilité de tenir une comptabilité analytique. On peut notamment citer :

104. Le **PGI (Progiciel de gestion intégrée)** spécifie les liaisons entre les systèmes. Les données nécessaires au contrôle de gestion sont fournies indépendamment des autres services. Il permet également de s'assurer de l'auditabilité du système.

La comptabilité analytique est une part intégrante du progiciel. Le système peut donc être alimenté en temps réel par le biais de la comptabilité générale. Les informations utiles à l'alimentation du système analytique sont disponibles au sein du PGI et l'unité du logiciel doit faciliter le croisement des données et tant l'alimentation du système analytique que l'exploitation des données produites.

Cependant, tout n'est sans doute pas inter opérable (en tout cas dans un premier temps) il paraît donc incontournable de mettre en place une base de données qui servira de point d'entrée au système analytique et qui stockera les informations utiles l'alimentation des clés de répartition par exemple. Du reste, il paraît également raisonnable d'estimer que « en sortie » du système analytique, les établissements devront stocker les résultats dans une base de données afin de les rapporter à des indicateurs pertinents. Par exemple, il pourra être utile d'extraire le coût d'une filière calculé au sein de l'application informatique pour le rapprocher, au sein de la base de données en question, de critères de type : nombre d'étudiants diplômés, nombre d'étudiants par année, nombre d'étudiants ayant trouvé un emploi, ....

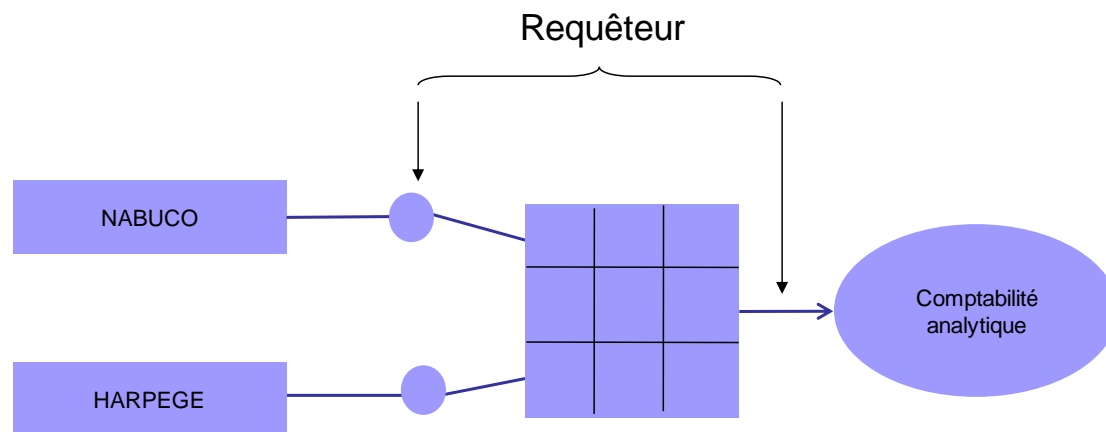


105. Les **requêteurs** se greffent sur des bases de données complexes et permettent ainsi de dialoguer entre plusieurs systèmes avec des langages différents. Les requêtes peuvent être systématisées.

Dans ce système, qui s'apparente au schéma mis en place par l'université de Savoie, les données utiles à la comptabilité analytique sont extraites des applications de gestion de l'établissement par le biais d'un requêteur. Elles sont déversées dans une base de données à partir de laquelle la comptabilité analytique est produite. Evidemment, plus le logiciel financier est en mesure de tenir une comptabilité analytique (codification et suivi de l'exécution) plus le système est performant et limite le nombre de requêtes et de retraitements nécessaires à l'obtention de résultats.

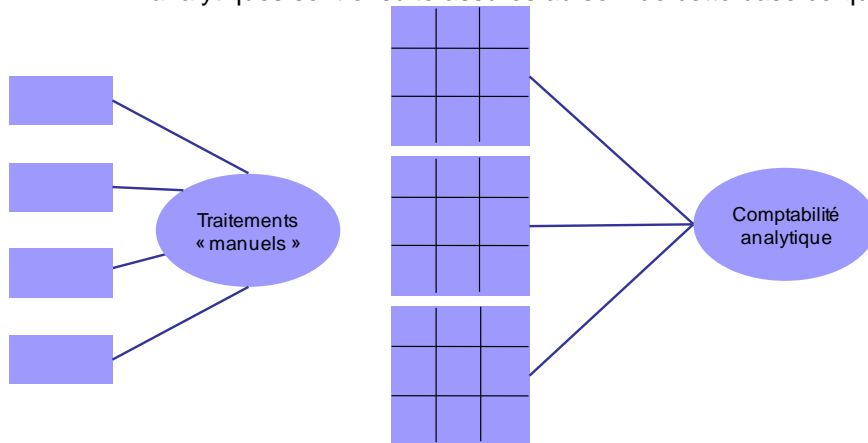
A ce jour, il est possible de formaliser une comptabilité analytique à partir de NABUCO en l'associant avec des requêtes BO. Cette démarche peut notamment être utile pour le calcul de coût spécifique.

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

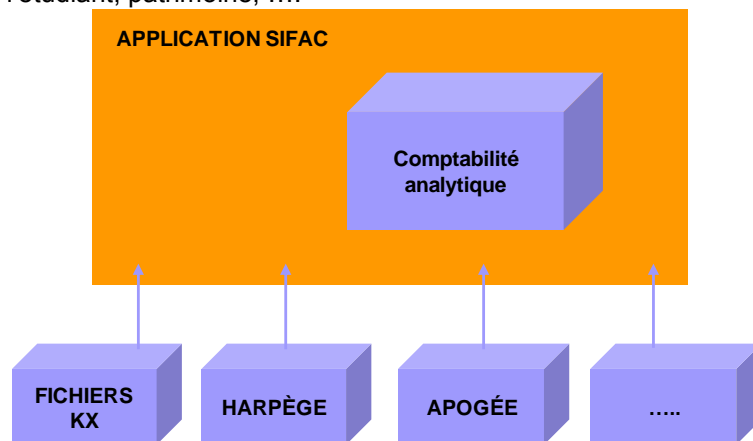


106. Les **tableurs** utilisent des outils standards, procèdent par saisie manuelle avec in fine une agrégation possible des données. Ils peuvent être utilisés au stade de l'expérimentation mais, en aucun cas, leur usage s'avérera pertinent pour généraliser la comptabilité analytique à l'ensemble de l'établissement.

Le système par tableau consiste à saisir toutes les données utiles au calcul analytique au sein d'une base de données. Le croisement et les calculs analytiques sont ensuite assurés au sein de cette base ce qui permet des croisements facilités.

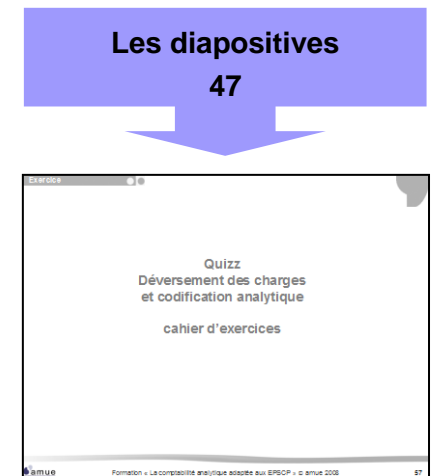


107. Le système de tenue de la comptabilité analytique via le logiciel SIFAC repose sur l'existence d'un module dédié au sein du progiciel. A ce titre une partie du système du PGI est activé Cependant les universités ayant choisi le système dit de la « mutualisation différenciée » (chaque établissement est libre du choix de son système d'information et des briques applicatives le composant), il est nécessaire de mettre en place des interfaces avec d'autres applications de gestion. Cela est incontournable avec les données de la paye Etat (fichiers KA) mais aussi avec les autres applications : GRH, vie de l'étudiant, patrimoine, ....



## Quizz : Déversement des charges et codification analytique

- ⇒ **Les cas, les exemples**
- ⇒ **Temps global de traitement : 15 minutes**





## 2.5 La formalisation de la feuille de route

⇒ **Temps global de traitement : 25 minutes**

⇒ **Les commentaires, les messages à faire passer**

108. Mettre en œuvre la comptabilité analytique suppose de fixer un calendrier et de retenir un cahier des charges qui va charpenter les étapes successives à respecter.

Il faut au minimum un an pour passer du stade de la formulation vague du projet au lancement du modèle analytique.

Le temps de prise de conscience n'est pas à négliger lors de la phase d'initialisation.

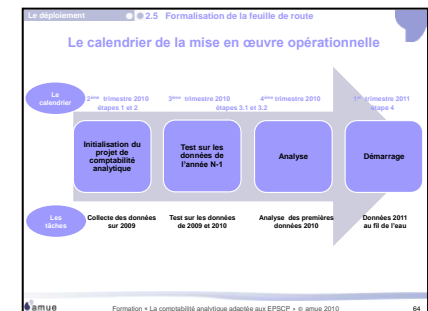
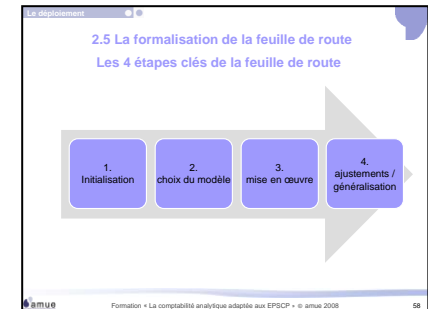
Les diapositives expriment le découpage séquentiel de la feuille de route qui doit être suivie par le comité de pilotage et renseignée par le contrôleur de gestion.

109. La phase de collecte des documents supports pour lancer le projet n'est pas à surestimer. Il existe souvent des études de coûts, des réflexions de type analytique qui ont pu, par le passé, être menées dans l'établissement. C'est l'occasion de les analyser et, surtout, de comprendre si elles sont pertinentes pourquoi elles n'ont pas été poursuivies

110. Autres temps forts de la phase de mise en œuvre opérationnelle, la formation et l'élaboration des grilles de rattachement des temps et des personnels par centre d'analyse. La formation doit être ouverte mais s'adresser à des agents réellement concernés par le sujet. Elle ne doit pas être trop technique (on ne s'adresse pas à des spécialistes) au risque d'être soumis au feu de la critique du type « comptabilité analytique = usine à gaz ». Il faut surtout insister sur le caractère « objectif » de la méthode proposée (« la comptabilité analytique n'est pas un outil pour se leurrer soi-même ») et sur le fait qu'elle requière l'adhésion et la participation de tous, du moins ceux qui rentrent dans le périmètre d'expérimentation.

111. La feuille de route peut être établie sur 9 mois ou une année universitaire tenant compte des périodes de congés.

### Les diapositives 48 et 49

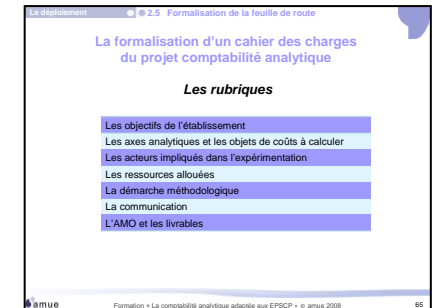


112. Le cahier des charges du projet est un document qui permet à l'établissement de s'engager concrètement sur les objectifs à atteindre et sur les moyens employés pour les atteindre. L'établissement définit alors les objectifs opérationnels et les options de réponse à ces objectifs. Le détail des rubriques 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 :
  - o La politique de l'établissement et les choix stratégiques
  - o La connaissance des coûts
  - o La tarification
  - o La conformité à la réglementation
  - o La LOLF
- Les axes analytiques et les objets de coûts à calculer
  - o Les axes analytiques
  - o Les objets de coûts à calculer
  - o Le périmètre de charges et de produits
- Les acteurs impliqués dans l'expérimentation
  - o Les instances de pilotage et de coordination du projet
  - o Le pilote et l'équipe de projet interne
  - o Les acteurs associés directement
  - o 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.)

## Les diapositives

50



- La démarche méthodologique
  - o La sensibilisation (les participants, les attentes, le contenu)
  - o Le recensement des informations disponibles et l'analyse de l'existant (études déjà réalisées, tableaux de bord, rapports divers)
  - o Les entretiens auprès de personnes ressources
  - o Le choix du ou des modèles (ABC, sections homogènes, contribution) : les hypothèses a priori
  - o Les sources d'information disponibles (comptables et extracomptables) et leur interfaçage (infocentre, requête BO, ressaisie, etc.)
  - o Les modalités d'enregistrement des charges et des produits (au fil de l'eau, a posteriori) et la périodicité d'analyse
  - o Les engagements en terme de communication des informations, exploitation, validation et analyse
- La communication autour du projet
  - o L'information des instances
  - o La note d'information et l'intranet
  - o La publication interne des résultats (moment, forme) et la diffusion élargie
- L'assistance à maîtrise d'ouvrage et les livrables
  - o Les ateliers de formation-action
  - o Le support assuré par le prestataire
  - o L'accompagnement terrain
  - o La validation et la coordination
  - o Le rapport d'expérimentation

## 2.6 La mobilisation des acteurs

⇒ **Temps global de traitement : 20 minutes**

⇒ **Les commentaires, les messages à faire passer**

113. La mise en place d'une comptabilité analytique repose sur une répartition claire des responsabilités des différents intervenants durant la procédure. Les acteurs internes doivent être ceux qui sont au cœur de l'élaboration de la démarche dans la mesure où, d'une part ce sont eux qui connaissent le mieux leur institution et, d'autre part ce seront également eux qui assureront le fonctionnement et l'exploitation de la comptabilité analytique. On insistera encore sur l'importance du portage politique du projet. La comptabilité analytique n'est qu'un outil, « assez technique », mais elle ne peut être réalisée et vécue de manière soutenue. De toute façon quand les coûts sortiront, il faudra bien les expliquer, les commenter et ... les exploiter.

114. 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.

115. 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.

Il importe de faire connaître l'équipe projet en charge du déploiement de la comptabilité analytique, en définissant explicitement les rôles et missions de chacun, en ne sous-estimant pas les charges de travail liées et d'associer immédiatement et de façon suivie les différents groupes d'acteurs qui seront de près ou de loin concernés par la « mécanique analytique ».

### Les diapositives 51 et 52



- 
- 2.6 Mobilisation des acteurs  
L'animation de gestion entre les acteurs
- Veiller à rappeler et mettre à disposition les objectifs de la mise en place de la comptabilité analytique pour l'établissement notamment en terme d'enjeux.
  - La création d'un forum sur le site intranet de l'établissement destiné à :
    - permettre l'échanges de questions/réponses ;
    - recueillir les documents méthodologiques supports : la possibilité de mutualiser les expériences et de faire évoluer l'application (ex : la création de nouvelles imputations analytiques) ;
    - diffuser l'information sur les choix et les résultats (après leur validation).
  - La création d'une application permettant de guider les agents lors de la saisie de l'imputation analytique (ex : l'applicatif de l'Université de Savoie).

⇒ **Les exemples, les cas : référence au guide méthodologique sur la mise en place d'une comptabilité analytique**

116. On constate que le comité de pilotage de l'Université de Savoie est plus étoffé que celui de l'INPG avec la présence en personne du Président, des 3 vice-Présidents et d'un directeur d'UFR. Ceci traduit sans doute une prise en compte « politique » plus forte et élargie de la comptabilité analytique comme enjeu de pilotage.

Le DROP de l'Université de Savoie est la cheville ouvrière de la mise en œuvre de la comptabilité analytique et incorpore la dimension « informatique » qui est « externe » au contrôle de gestion à l'INPG, même si contrôle de gestion et informatique travaillent de conserve.

Les laboratoires et les représentants administratifs des composantes concernées par les expérimentations étaient plus nombreux à Grenoble et ont eu une participation active au choix des options méthodologiques et à l'analyse des résultats.

Il semble que la symbiose était plus forte entre comité de pilotage et groupe projet en Savoie. Au fil de l'eau le comité de pilotage s'est fondu dans le groupe projet (ou inversement) à Grenoble.

Donc deux options différentes qui laissent supposer que l'on peut mettre en œuvre le projet avec l'appui d'un seul groupe projet, mais démontre aussi l'intérêt d'un appui régulier à l'échelon politique.

117. L'utilisation de tous les moyens internes de communication est utile pour évoquer la démarche auprès des agents, au cours de l'année de lancement. L'idée du forum est pertinente mais encore une fois, la « complexité technique » du sujet n'invite pas aisément aux questions. Il faut mieux se préparer à répondre à des questions sur l'utilité et la pertinence des calculs que sur les traitements comptables. La création d'outils « didactiques » tel que le cadre de saisie « automatique » élaboré par l'université de Savoie est une excellente illustration en ce que cette « solution à la saisie » structure la réflexion et les étapes de manière rigoureuse : je regarde la nature des charges ; je recherche l'activité correspondante, les objets de coûts ; je remarque qu'il existe des interdits entre l'activité et la nature des charges, j'envisage le caractère direct ou indirect, etc.

## 2.7 L'auditabilité du système

⇒ **Temps global de traitement : 15 minutes**

⇒ **Les commentaires, les messages à faire passer**

118. 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) doivent être rédigées ;
- La période de révision du modèle doit être précisée ;
- Le choix de l'auditeur, indépendant si possible des promoteurs de la démarche, nécessite l'élaboration d'un cahier des charges simplifié d'audit de la comptabilité analytique.

119. 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.

120. Généralement, on n'oublie pas d'auditer, un an après le lancement du projet, le système de comptabilité analytique. Cependant 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.

### Les diapositives 53 et 54

**2.7 L'auditabilité du système**

Définition : 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

**Un préalable : l'existence d'un référentiel**

- Les options méthodologiques ;
- Les objets de coûts ;
- Les périmètres de charges et de produits ;
- Les indicateurs, les unités d'œuvre, les inducteurs ;
- Les modalités de saisie et de calcul ;
- Les applicatifs informatisés, les bases de données ;
- Les extractions ; ...

**La sécurisation des informations à la source**

- La qualité des saisies (précisions, moment, etc.) ;
- Le contrôle interne comptable ;
- L'exhaustivité des données ;
- L'intégrité des bases de données ;
- Les historiques ; ...

Formation - La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP - © année 2010 71

**L'auditabilité du système (suite)**

**L'évolutivité du système**

- La prise en compte des changements de structures et/ou de réglementation ;
- La modification des périmètres et des objets de coûts ;
- L'adjonction d'informations nouvelles ;
- La reconsidération des liaisons analytiques au regard des résultats.

**Les pratiques des acteurs**

- L'utilisation des résultats pour la gestion ;
- La qualification et l'expertise des agents intervenants dans le système ;
- Les « détournements » et la falsification des activités et des coûts.

Formation - La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP - © année 2010 72

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 lequel il repose
- Les pratiques (« est-ce véritablement l'affaire de tous ou seulement de quelqu'un – le contrôleur de gestion ? »)

121. Il est de plus nécessaire de s'interroger sur la notion :

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

Il semble que l'autorité compétente « prioritaire » soit le Conseil d'Administration (et son représentant élu, le Président) mais que l'Union européenne dans le cas des projets PCRD, la tutelle et les corps de contrôle (compte tenu des formes actuelles de financement public) soient aussi des autorités compétentes qui ont à s'interroger à la pertinence des règles et à « l'objectivité » des calculs analytiques, non pas tant en soi qu'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 ces attentes véritables pour que l'on puisse lui prodiguer « la preuve », notamment de la conception, et des aménagements méthodologiques à prévoir dans le temps sont bien conformes aux exigences, quelle que soit leur nature.

Il faut donc en déduire qu'en interne au sein de l'EPSCP, il mérite d'exister un guide de comptabilité analytique propre à l'établissement ou *a minima* un feuille de route 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 à 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.

### 3. Calculer les coûts et déterminer les résultats analytiques

#### 3.1 Le calcul en coût partiel et en coût complet : illustrations

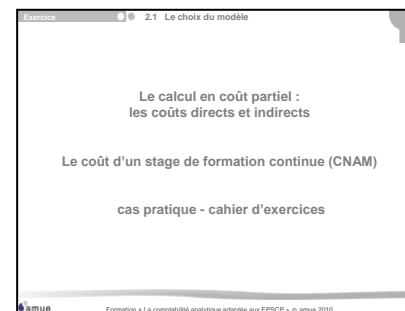
##### Illustration n°1 : Coût partiel : le calcul du coût d'un stage de formation continue

⇒ **Les exemples, les cas**

⇒ **Temps global de traitement : 45 minutes**

Rappel sur les caractéristiques principales des calculs en coût partiel.

Le cas du calcul du coût d'un stage de formation continue est détaillé dans le cahier d'exercices.





## Illustration n°2 : Coût complet : Le modèle des sections homogènes : le cas de l'université de France

⇒ **Temps global de traitement : 1H20**

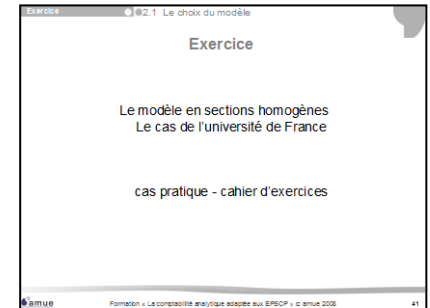
⇒ **Les exemples, les cas**

Le cas de l'université de France est détaillé dans le cahier d'exercices. Il permet de traiter les principales étapes de la démarche analytique en sections homogènes :

- Détermination des CAP et CAA
- Définition du périmètre de charges et des affectations directes sur les CAA et CAP
- Choix des clefs de répartition
- Schématisation de la matrice de déversement.

On remarquera toutefois que ce modèle en coûts complets s'appuie sur de nombreux centres d'analyse principaux mais aussi auxiliaires. La question initiale réside dans la logique de cette classification. Il n'a pas été intégré de prestations réciproques entre CAA. On constate également l'importance des charges supplétives de personnel : 105 K€, ainsi que le nombre d'unités d'œuvre qui seront utilisées pour les calculs de déversement.

On cherche ici à calculer le coût d'un étudiant en licence suivant les composantes considérées comme les objets de coûts primordiaux.



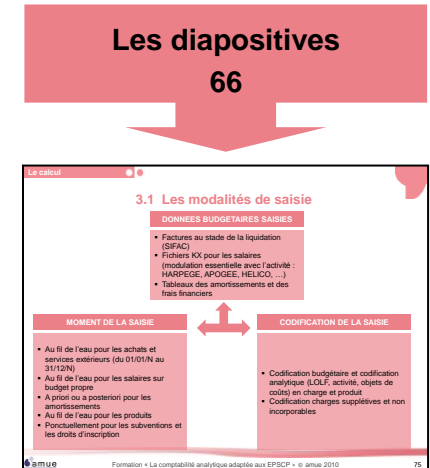
## 3.2 Les modalités de saisie et de retraitement des charges

⇒ Temps global de traitement : 20 minutes

⇒ Les commentaires, les messages à faire passer

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

123. La « base de données » analytique est donc alimentée au même rythme que la gestion comptable et budgétaire. Plus délicate est l'intégration des données quantitatives traduisant la répartition des effectifs ou la gestion des activités qui ne peut être fait 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 utiliser pour ventiler en continu les charges constatées. On corrigera les écarts en cours d'exercice.



124. Dans les premiers temps de l'expérimentation, il apparaît pertinent d'envisager un calcul analytique annuel avec la publication des résultats dans les trois mois suivant la clôture de l'exercice, à savoir environ au moment de l'examen du compte financier.
125. On prêtera également une grande attention aux modalités de mise en historique et d'exploitation des résultats pour le calcul des écarts.

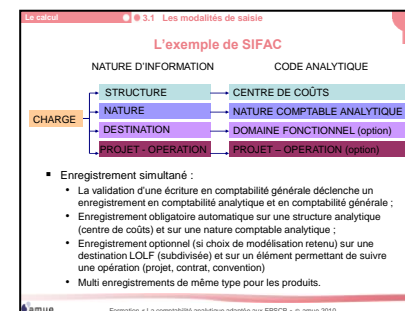
⇒ **Les exemples, les cas**

126. L'outil de gestion financière SIFAC « Système d'Information Financier analytique et Comptable » diffusé par l'Amue contient un module analytique. Ce module est totalement intégré dans l'application. De ce fait les écritures de charges et de produits sont intégrées en comptabilité analytique dès leur prise en charge en comptabilité générale. C'est ce principe de simultanéité et d'égalité qui offre un gage de fiabilité et de sincérité ainsi que de traçabilité (cf. partie I pour la justification auprès de financeurs comme l'Union européenne ou en cas de contrôle).

Au sein de l'outil, différents « objets » enregistrent les informations à caractère analytique. Un des intérêts de l'intégration décrite ci-dessus c'est que ces informations peuvent être croisées et faire l'objet de répartition. Qui plus est, des éléments extérieurs : charges et produits supplétifs, peuvent être injectés dans l'application. C'est le moyen de déterminer des coûts complets et des résultats analytiques significatifs.

A fin de veiller à ce que la qualité des données qui vont alimenter le système analytique soit au rendez-vous, les établissements ont tout intérêt à mettre en place un accompagnement spécifique portant notamment sur la signification d'informations qui pour l'essentiel constituent des éléments nouveaux dans la sphère des universités. La partie précédente de cette formation a insisté sur l'accompagnement indispensable en termes de formation, d'information et de communication à mettre en place dans le cadre du projet de mise en place d'une comptabilité analytique. Il convient d'insister sur l'importance de concevoir, de diffuser et de s'assurer du bon usage d'un guide interne d'imputation analytique. Au même titre que l'établissement doit disposer d'un guide d'imputation en matière de compte comptable ou de famille d'achats ou de gestion des ressources humaines, il est essentiel de disposer d'un tel document pour garantir l'homogénéité des saisies qui seront effectuées. Donner du sens aux informations passe par cet effort de structuration.

**Les diapositives**  
**67**



Un tel guide rejoint du reste les préoccupations liées à l'auditabilité du système analytique et plus globalement du système d'information. Ce dispositif peut se compléter d'outils d'aide à la saisie utiles notamment au début d'exploitation ou pour les nouveaux personnels.

A titre d'exemple, l'université de Savoie avait choisi dès 2007 de mettre en place son système analytique en s'appuyant sur les outils de gestion à sa disposition à cette époque. Notamment, le choix avait été fait d'alimenter le système analytique en temps réel alors qu'elle utilisait le logiciel NABuCo non doté d'un module analytique. Pour alimenter son système en temps réel et sans ressaisie, l'université s'est appuyé sur la codification de la nomenclature de gestion en instaurant des règles précises de saisie à partir de trois codifications différentes :

- Le code budgétaire
- Le code CR / UB
- Le code analytique qui permet de palier l'absence actuelle d'un module de comptabilité analytique. Le code analytique présente 5 positions possibles (caractères) : domaine fonctionnel (LOLF), code activité et code par objet de coût.

Ce code analytique correspond à la zone de la destination qui permet de suivre le budget de gestion dans NABuCo.



Le passage à Sifac depuis 2009 a permis de simplifier la codification, d'alléger le travail de saisie mais surtout les traitements qui précédemment nécessitaient une exploitation poussée de base de données externes (Access).

Cela dit, la mise à disposition d'un module analytique dans l'outil de gestion financière ne dispense en rien les établissements d'une réflexion sur leur codification analytique afin de lui donner du sens, de la rendre compréhensible pas les différents utilisateurs, de la rendre cohérente par rapport à la structure budgétaire et de permettre les retraitements ultérieurs (signification précise des différents caractères de la codification par exemple : rappel de l'unité budgétaire, caractère identifiant le régime fiscal, caractère identifiant la destination LOLF, ...).

## 3.2 Les retraitements de charges

⇒ **Temps global de traitement : 10 minutes**

⇒ **Les commentaires, les messages à faire passer**

127. La question de la répartition des charges de personnels, de structure et d'amortissement constitue souvent une part importante des discussions et débats au sein du groupe de travail mais également avec la présidence, avant de véritablement communiquer sur les options retenues à l'ensemble des agents. Ce travail est fondamental car les charges de personnel peuvent en effet représenter jusqu'à 80% de l'ensemble du périmètre de charges analytiques mais n'apparaissent parfois pas toutes dans le périmètre budgétaire (ex : ressources apportées par les partenaires dans le cadre de la gestion d'unités mixtes de recherche).

Afin d'incorporer certaines charges de la comptabilité analytique, il est dans la plupart des cas nécessaire de les retraiter. Les charges usuellement retraitées sont les suivantes :

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

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

- lisser les effets d'ancienneté et/ou d'entrées-sorties pour les charges de personnel ;
- éviter les distorsions dans la comparaison des coûts entre structures similaires ;
- ne faire porter sur le service que ses coûts propres (coût de la décision) ;
- intégrer des valeurs moyennes en l'absence d'informations fiables ;
- estimer les coûts d'utilisation des bâtiments et des équipements ;
- ne retenir que des coûts « récurrents », liés à l'exploitation courante et à l'activité (attention aux produits et charges exceptionnels souvent ponctuels et liés à un seul exercice).

### Les diapositives 68 et 69

Le calcul

### 3.2 Les retraitements de charges

- Les retraitements concernent tout particulièrement les charges de personnel, d'amortissement et de structure ;
- Un exercice indispensable quel que soit le modèle retenu ;
- Un double objectif :
  - Préciser le périmètre des charges à incorporer ;
  - « corriger » les montants enregistrés pour assurer une imputation réaliste et « parlante » des charges sur les objets de coûts ;
- Une double contrainte :
  - La disponibilité et la qualité des données source (personnel et amortissement par exemple) ;
  - La volonté des responsables de la structure à jouer la transparence et le réalisme.

amue Formation • La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP • © amue 2008 77

Le calcul

### 3.2 Les retraitements de charges

#### Les écarts d'incorporation (1/3)

Les écarts d'incorporation : charges supplémentaires et non incorporables

Personnel  
Structure  
Amortissement  
Provisions  
Charges exceptionnelles

La distinction entre charges directes et charges indirectes / objets de coûts

Les coûts harmonisés ou standards

amue Formation • La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP • © amue 2008 78

⇒ Temps global de traitement : 10 minutes

⇒ Les commentaires, les messages à faire passer

129. On va donc constater des « écarts d'incorporation » en ce sens que les charges budgétaires ne seront pas intégrées telles quelles dans la comptabilité analytique. Soit on va « les sortir » (charges exceptionnelles liées à la vente de l'actif), soit on va répartir différemment les salaires sur les CR plutôt que de les enregistrer au coût réel constaté, soit surtout on sera amené à diviser à partir de pourcentage, les charges (amortissement) entre les objets de coûts.

130. La notion de charges supplétives, nous l'avons vu, est donc essentielle. Une fois encore, il s'agit d'identifier vraiment les ressources, les moyens, les personnels qui concourent à la réalisation des activités. Autrement, on aura l'impression que les diplômes, les recherches, les diverses prestations sont produits au « moindre coût » et ne « coûtent pas cher ». C'est ignorer le coût réel de production, c'est-à-dire les charges que l'on aurait, que l'on aura à supporter si les conditions de fonctionnement, de l'établissement venaient à changer comme par exemple : payer les stagiaires, honorer un loyer au prix du marché (Chambre des Notaires, France Domaine, etc.), payer l'usage d'un laboratoire, prendre à sa charge le salaire d'un chercheur rémunéré par ailleurs par le CNRS, etc..

131. L'idée est de procéder au calcul avec ou sans charges supplétives. Cela peut être pertinent pour fixer un prix. Mais quel sens aurait aujourd'hui le calcul du coût de l'étudiant, sans tenir compte des charges de personnel titulaire ?

132. Comment identifier les charges non incorporables ? Là encore, ce n'est pas si simple. En effet, si elles ne concernent pas les objets de coûts finaux, si elles ne se retrouvent pas forcément dans le budget suivant (charges exceptionnelles) et si elles sont calculées en prévision de risque sur les exercices en cours et futur (les provisions) ... Elles peuvent dans certains cas être considérées comme des charges « fixes et habituelles » de structure, une sorte de volant inéluctable de charges. **Telle n'est pas notre option cependant**, car elles ne traduisent pas une exploitation courante d'une part et peuvent toujours être évaluées (maîtrisées) indépendamment du niveau d'activité de l'EPSCP.

## Les diapositives 70 et 71

Le calcul 3.2 Les retraitements de charges

### Les écarts d'incorporation (2/3)

Les charges supplétives

- La question des charges supplétives de personnel titulaire tend à disparaître au fil du passage des établissements aux RCE
- Les charges supplétives ne disparaissent pas pour autant du paysage universitaire : personnel, locaux, matériels notamment dans le cas d'unités mixtes de recherche et d'une façon plus générale pour tous les moyens mis à disposition (autres établissements, collectivités publiques, ...)
- Le recours à des étudiants « non rémunérés » pour la réalisation d'études ou d'enquête dans le cadre d'un programme de recherche
- Les mises à disposition de locaux et de matériels peuvent être valorisées comptablement sur la base :
  - Du coût d'un loyer au prix du marché local ;
  - Du « prix » d'utilisation horaire (exemple : 100€ par heure pour un matériel technique de recherche).

Formation « La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP » © janvier 2010 79

Le calcul 3.2 Les retraitements de charges

### Les écarts d'incorporation (3/3)

- L'identification des charges non incorporables nécessite une analyse spécifique. Les exemples suivants peuvent être cités :
  - charges exceptionnelles (cession des éléments d'actifs, pénalités, etc.) ;
  - provisions pour risques et charges et dépréciations ;
  - frais financiers liés à la trésorerie ;
  - subventions reçues et réparties (6572) et prestations internes (éviter une « double » comptabilisation).
- Les charges supplétives et non incorporables doivent être enregistrées dans des bases de données (bdd) tenues à part.  
⇒ Enjeu : **Auditabilité du système**

```
graph TD; Budget --> ChargesSuppl[charges supplétives]; Budget --> ChargesNonInc[charges non incorporables]; ChargesSuppl --> ChargesNonInc;
```

Formation « La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP » © janvier 2010 80

⇒ Temps global de traitement : 10 minutes

⇒ Les commentaires, les messages à faire passer

133. Le traitement des charges directes et indirectes nécessite souvent un travail amont de réflexion. En clair il faut prendre le budget d'un côté, ligne par ligne, nature de charge par nature de charge, de l'autre côté les objets de coûts (CA et prestations) et se poser la question de la réalité de l'affectation directe et surtout de la capacité à affecter les charges directement à la source (qualité du compteur).

134. Si certaines charges peuvent être affectées directement à un objet de coût (ou un centre d'analyse ou une activité), certaines nécessitent :

- Soit un retraitement : lorsqu'elles ne peuvent être affectées directement à un objet de coût et que leur affectation suppose l'application d'une clé de répartition afin de répartir la charge entre les différents objets de coûts concernés (ou centres d'analysés ou activités) ;
- Soit une harmonisation : lorsque l'établissement estime qu'il est nécessaire de déterminer une moyenne de charge avant de la répartir (coûts des personnels, coût des bâtiments, coûts des amortissements par exemple). La notion de coûts harmonisés est développée après dans les diapositives 86 et suivantes.

## Les diapositives

### 72 à 74

**Le calcul** 3.2 Les retraitements de charges

Les charges directes et indirectes (1/3)

Formation « La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP » - © année 2010 81

**Le calcul** 3.2 Les retraitements de charges

Les charges directes et indirectes (2/3)

<b>Énergie et entretien</b>	Ventilation au % du m <sup>2</sup> occupé par les services et les laboratoires
<b>Documentation</b>	Ventilation au % du nombre d'étudiants et enseignants par discipline et/ou niveau L, M, D
<b>Téléphone</b>	Ventilation directe sur les postes d'enseignants avec répartition 50% recherche, 50% formation
<b>Amortissement</b>	Ventilation directe sur les activités « Pilotage et Fonction de gestion », puis indirecte au % du nombre d'agents (enseignants - chercheurs et BIATOSIS)
<b>Salaires</b>	Ventilation directe des charges d'amortissements des matériels spécifiques du laboratoire
	Ventilation directe sur le processus support / logistique (immobilier / mobilier) et indirecte en % des surfaces occupées par la formation (modulé par heures / disciplines) et par la recherche
	Ventilation directe des vacataires, intervenants dans un seul cursus, cycle, diplôme (exemple : intervention de professionnels spécialisés)
	Ventilation indirecte, à partir de coûts, harmonisés ou sans retraitement, des enseignants - chercheurs dont les activités concernent plusieurs objets de coûts

Formation « La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP » - © année 2008 82

**Le calcul** 3.2 Les retraitements de charges

Les charges directes et indirectes (3/3)

- Une charge directe présente les caractéristiques suivantes :
  - S'analyse comme directe par rapport à un ou plusieurs objets de coûts identifiés ;
  - Disparaît si un objet de coût disparaît ;
  - Ne nécessite aucune clef de ventilation initiale pour être identifiée.

Formation « La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP » - © année 2008 83

⇒ **Temps global de traitement : 10 minutes**

⇒ **Les commentaires, les messages à faire passer**

135. Deux cas se présentent :

- Une masse indistincte de charges liées au fonctionnement général (salaire des personnels des services centraux, entretien courant, provision, amortissement, etc.) est isolée et répartie au prorata d'une clé (ETP en général, ou affectation de charges directes aux objets de coûts) sur les objets de coûts. Cette méthode est très approximative et ne répond pas à la logique de la méthode par activités (identifier des inducteurs de ressources : quels sont les facteurs qui génèrent la consommation de ressources par une activité ?). Elle traduit plus une ventilation budgétaire par destination qu'une réelle comptabilité analytique.
- Les charges dites de structures sont traitées au cas par cas :
  - Les charges d'amortissement des matières spécifiques à une activité ou un laboratoire sont affectées directement (valeur des immobilisations nettes au bilan).
  - Les charges communes de bâtiment, d'entretien voire les loyers, sont réparties à partir d'une clé (m<sup>2</sup> occupé, temps d'utilisation des locaux, nombre d'étudiants). On calcule donc une valeur moyenne, un coût moyen de structure équivalent pour tous (mutualisation des charges de structure).

**Les diapositives**  
**75**

Le calcul 3.2 Les retraitements de charges

**Le cas particulier des coûts de structure**

- Dans certains cas, il est possible de procéder à des regroupements initiaux de charges qui traduisent des frais dits de structure : service commun de documentation, réseau informatique, plateforme de recherche, etc. ;
- Un choix possible consisterait à les considérer comme des activités associées aux processus formation, recherche, diffusion du savoir, pilotage et fonction de gestion ;
- Toutefois les charges de structure sont particulièrement transverses et se rattachent difficilement à une seule activité « attachée » à un seul processus ;
- Elles sont ventilées au prorata du coût moyen unitaire (unité d'œuvre) sur les objets de coûts (enseignement, recherche, administration, pilotage, fonction support, etc.).

Formation « La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP » - © année 2008 84



⇒ **Les exemples, les cas**

Dans cet exemple, l'établissement cherche à intégrer dans le coût complet d'une heure de recherche la part correspondante de ses frais de structure (documentation, informatique, administration générale, administration de la recherche, ...). Un exemple est proposé pour les besoins de la démonstration : les charges de réseau informatique sont traitées par application de deux clés. Il s'agira donc d'un retraitement basé sur le choix d'un inducteur plutôt que sur le périmètre de charges.

Pour ventiler la part de charge correspondante à l'activité recherche, l'établissement a mis au point deux clés :

- le PEC : Personnel Enseignant Chercheur qui correspond au potentiel (en nombre d'ETPT) des personnels susceptibles d'accomplir un travail de recherche. Ceci signifie que, par exemple, les professeurs sont comptés dans le PEC pour leur nombre d'ETPT car ils sont tous susceptibles d'exercer des activités de recherche. Ce n'est pas le cas des moniteurs.
- Le NEC : Nombre Equivalent Chercheur : qui correspond à la fraction du temps consacré effectivement à la recherche par ces mêmes personnels. Forfaitairement, l'établissement considère qu'un professeur consacre 50% de son temps à la recherche et qu'un moniteur ne consacre lui pas du tout de temps à la recherche.
- Ceci explique donc pour quoi le PEC est plus élevé que le NEC. Dans le calcul, l'établissement appliquera pour une activité directement liée à la recherche le NEC et pour une activité non directement liée à la recherche le PEC. Les dépenses pèseront donc plus avec le NEC qu'avec le PEC puisque le dénominateur appliqué est plus faible dans le NEC (1.583) que dans le PEC (2.278).
- Dans cet exemple ceci se traduit par une majoration du coût de l'heure selon que l'établissement choisit d'utiliser le PEC (0,24 euros) ou le NEC (0,34 euros) soit une majoration de 44% (écart entre la valeur du PEC et du NEC).

**Les diapositives**  
**76**

**Un exemple de retraitement de charges de structure**

L'établissement cherche à déterminer le coût d'environnement d'une heure de recherche. Pour valoriser les coûts, deux unités d'œuvre sont utilisées :

- le PEC : personnel enseignant chercheur : nombre total de personnel réalisant des activités de recherche (ici 2.278 ETPT) ;
- le NEC : nombre d'équivalent chercheur : part du temps consacré par le personnel (en ETPT estimé) à la recherche (ici 1.583 ETPT).

Réseau informatique (clé 1 : non consommé majoritairement par la recherche)			
Catégorie de charges	Montant	Montant/PEC (2.278 = PEC)	Coût horaire (12.607 h)
Vieillesse	4.242,50 €	1,86 €	0,01 €
Maintenance	3.059,55 €	1,34 €	0,01 €
Matériel	3.596,34 €	1,58 €	0,01 €
Personnels IATOS Etat	271.450,08 €	119,16 €	0,07 €
Personnels IATOS Contractuels	68.330,62 €	29,99 €	0,19 €
Fonctionnement	120.418,87 €	52,86 €	0,33 €
Investissement	395.307,44 €	173 €	0,74 €
<b>TOTAL</b>	<b>867.457,50 €</b>	<b>380,80 €</b>	<b>0,34 €</b>

Imputation des coûts sur la base de : **0,24 €** par heure de recherche

Réseau informatique (clé 2 : consommé majoritairement par la recherche)			
Catégorie de charges	Montant	Montant/NEC (1.583 = NEC)	Coût horaire (12.607 h)
Vieillesse	4.242,50 €	2,68 €	0,02 €
Maintenance	3.059,55 €	1,93 €	0,01 €
Matériel	3.596,34 €	2,27 €	0,01 €
Personnels IATOS Etat	271.450,08 €	171,48 €	0,13 €
Personnels IATOS Contractuels	68.330,62 €	43,18 €	0,33 €
Fonctionnement	120.418,87 €	76,07 €	0,59 €
Investissement	395.307,44 €	250 €	1,98 €
<b>TOTAL</b>	<b>867.457,50 €</b>	<b>547,68 €</b>	<b>0,34 €</b>

Imputation des coûts sur la base de : **0,34 €** par heure de recherche

Formation « La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP » - © année 2009

⇒ Temps global de traitement : 30 minutes

⇒ Les commentaires, les messages à faire passer

136. Dans un EPSCP, les **personnels** sont de statuts, de grades et de niveaux indiciaires différents. Chaque année la rotation des agents internes et externes génère des phénomènes d'entrées-sorties d'agents aux caractéristiques différenciées. Ceux qui arrivent peuvent avoir des niveaux de rémunération très en écart avec ceux qui partent. Si on impute les salaires et charges sociales directement en fonction de l'affectation des agents par service, on risque d'observer des « sautes intempestives » de coût d'une année sur l'autre sans que ces variations ne soient dues à un quelconque effort de gestion, ou à une décision de management de réaffectation des agents.

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

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

138. Les coûts harmonisés ont pour avantage de permettre le calcul d'un coût complet en l'absence d'informations précises en matière de charges de personnel, de lisser les effets du « Glissement Vieillesse Technicité » dans le coût des contrats de recherche et d'imputer des frais de structure réalistes sur les contrats.

## Les diapositives 77 et 78

Le calcul 3.2 Les retraitements de charges

### Le coût harmonisé ou standard (1/5)

**La logique**

- Faire supporter à un objet de coût une charge recalculée compte tenu de l'incapacité du décideur d'influer sur le coût constaté.  
*exemple : un directeur d'UFR ne maîtrise pas les niveaux de salaires tenant compte de l'ancienneté des agents ;*
- Éviter les « à-coups » intempestifs de coûts incorporés liés 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 ;*
- Définir les critères objectifs et acceptés traduisant des équilibres de répartition d'activités et de charges.
- Ne pas confondre harmonisation et modalités de ventilation.  
*exemple : le calcul du coût moyen d'un professeur, maître de conférence, professeur agrégé est différent du % de répartition par objet de coûts.*

Formation « La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP » - © année 2008 86

Le calcul 3.2 Les retraitements de charges

### Le coût harmonisé ou standard (2/5)

**Les champs de l'harmonisation**

- Les champs de l'harmonisation peuvent recouper :
  - Les salaires et charges patronales ;
  - Le coût de fonctionnement administratif environné ;
  - Le coût des surfaces utilisées, renouvelées et entretenues ;
  - Le coût des consommations de fluides et d'énergie.

Formation « La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP » - © année 2008 87

## ⇒ Les exemples, les cas

La démarche d'harmonisation consiste à :

- **Sélectionner les charges à harmoniser et les catégories (de personnel, d'équipements, etc.) de calcul :** assurances, certaines catégories de personnel, amortissement des locaux administratif ou d'enseignement, loyers, énergie, etc. Ces catégories doivent être suffisamment homogènes pour que la moyenne ait un sens (taux de dispersion faible) et doivent correspondre à des éléments ayant des caractéristiques communes (métier similaire, taille d'équipement identique, etc.)
- Calculer la moyenne de charges par catégorie ;
- Intégrer cette moyenne au calcul des coûts.

Dans l'exemple relatif aux coûts d'entretien, on constate que le coût moyen du m<sup>2</sup> de 10€ sera utilisé pour valoriser « fictivement » le coût d'entretien des surfaces des différents CR.

Dans l'exemple portant sur les salaires, on calcule des coûts horaires moyens pour toutes les catégories d'enseignants (ici PRAG et MCF) après avoir fait la somme de toutes les rémunérations par catégorie d'agents, les données sont réelles. On remarque une différence de 10€ (166-156) d'incorporation du coût moyen salarial entre les PRAG et les MCF.

On constate que le coût moyen salarial du PRAG ne réalisant essentiellement que de l'enseignement est de 74 484 pour 474 heures travaillées en moyenne. Ce coût moyen a été obtenu en sommant la totalité des rémunérations versées au PRAG (30 000 + 40 000 + ... + 100 000), divisée par le nombre total de PRAG. Le même raisonnement a été appliqué aux heures. Le coût moyen horaire du PRAG est donc de 166€ quel que soit le coût horaire direct et réel constaté du PRAG, par diplôme ou filière. On valorisera donc en coût harmonisé son activité (nombre d'heures enseignées) sur la base de ce standard de 166€. Evidemment dans certains cas ce coût moyen horaire sera supérieur au coût moyen réel et dans d'autres cas il sera inférieur.

Il existe un risque à la prise en compte du coût harmonisé si **la dispersion des coûts moyens horaires** est forte autour de la moyenne. Dans ce cas, on fausse quelque peu l'analyse. On remarque dans l'exemple que le **coût moyen harmonisé** du maître de conférences (156€) est de 6% inférieur à celui du PRAG, mais la « distribution » des statistiques des rémunérations peut être différente. Le nombre d'heures enseignées est aussi plus faible en moyenne.

**L'impact de l'écart entre le coût réel et le coût harmonisé** risque d'être plus fort (la loi des grands nombres jouant moins).

Il est sans doute utile de se livrer à un calcul statistique de véracité afin de valider ou non la représentativité du coût moyen harmonisé calculé.

## Les diapositives

### 79 et 80

Le calcul 3.2 Les retraitements de charges

Le coût harmonisé ou standard (3/5)

Les méthodes

L'harmonisation du coût d'entretien

CR	Charges	Montant	Coût moyen	Montant avec harmonisation
CR1 200 m <sup>2</sup>	Entretien	2 000 K€	<b>Coût moyen = 6 000 / 600 10 € / m<sup>2</sup></b>	2 000 K€ (impact neutre)
	Fluide			
Amortissement				
CR 2 300 m <sup>2</sup>	Entretien	2 500 K€		3 000 K€ (malus)
	Fluide			
Amortissement				
CR 3 100 m <sup>2</sup>	Entretien	1 500 K€	1 000K€ (bonus)	
	Fluide			
Amortissement				

UMU Formation - La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP - © année 2008

Le calcul 3.2 Les retraitements de charges

Le coût harmonisé ou standard (4/5)

Les méthodes

L'harmonisation des charges salariales par catégorie d'agent exprimée en ETPT (unité d'œuvre = heures enseignement)


Professeur agrégé (PRAG)	30 000	<b>79 484 € pour 474 heures en moyenne</b>	<b>Coût moyen horaire d'enseignement : 166 €</b>
	40 000		
	100 000		
Maître de conférence (MCF)	10 000	<b>41 964 € pour 262 heures en moyenne</b>	<b>Coût moyen horaire d'enseignement : 156 €</b>
	20 000		
	80 000		

(Harmonisation après éclatement en 50% / 50% des rémunérations (MCF) ou 90% / 10% (PRAG))

UMU Formation - La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP - © année 2008

139. L'harmonisation des charges de salaire complète l'approche « comptable » d'enregistrement des temps des agents. En effet, pour ventiler les salaires sur la base des coûts harmonisés, il faut d'abord connaître les temps de travail des agents (IATOS et enseignant / chercheur). L'harmonisation ne remplace pas l'utilité des enquêtes de temps. Ainsi, **si on ventile sur la base d'un coût harmonisé les salaires des E/R à 50% sur l'enseignement et à 50% sur la recherche, on va évidemment encore lisser l'impact des rémunérations et on n'expliquera pas grand-chose au final. Il est donc essentiel d'approcher au plus juste le temps de travail, réparti par objet de coûts.**

**Les diapositives**  
**81**



**Le coût harmonisé ou standard (5/5)**  
**Ventilation sur coût salarial harmonisé**

- Saisie systématique des temps auprès des agents (fiches de rattachement) ;
- Calcul de standard après enquête ponctuelle (1 mois) ;
- Définition du standard sur la base du déclaratif (hors enquête) ;
- Calcul de standard au regard de référentiel externe (chercheur CNRS, doctorants, etc.).

$\text{Coût harmonisé} \times \text{nb ETPT} \times \% \text{ de répartition} = \begin{cases} \text{Objet de coûts 1} \\ \text{Objet de coûts 2} \\ \text{Objet de coûts 3} \end{cases}$

Formation - La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP - © amue 2008

## 3.3 L'intégration des produits

⇒ **Temps global de traitement : 20 minutes**

⇒ **Les commentaires, les messages à faire passer**

140. Il faut en premier lieu souligner qu'un constat similaire à celui formulé pour les charges concerne les produits : l'essentiel des produits permettant de financer les activités ne figure pas dans le budget des établissements à savoir, les salaires des personnels titulaires de l'Etat (mais aussi les produits correspondants aux autres moyens mis à disposition). Globalement, il faut donc s'interroger sur ces produits non inscrits mais qui peuvent être assimilés à des subventions.

141. Les chiffres (moyenne des comptes financiers consolidés des universités pour l'exercice 2005) fournissent les informations suivantes :

	Produits en % (sans consolidation)	Produits en % (avec consolidation)
Ressources propres (70)	34%	16%
Subvention état	48%	75%
Autres subventions	13%	6%
Autres produits	5%	3%

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

- les droits scolaires et universitaires (cpt 7061 et s) ; les prestations de recherches (cpt 7062) ; les mesures et expertises (cpt 7063) ; les prestations et travaux informatiques (cpt 7064) ; les prestations de formation continue (cpt 7065) ; les colloques et manifestations (cpt 7066) ; les ventes de publications (cpt 7067) ; les diverses prestations de services (cpt 7068) ; les locations (cpt 7083).
- Les produits de gestion courante (cpt 75) ;
- Les produits financiers et exceptionnels (cpt 76 et 77).

**Les diapositives**

**82**

**3.3 L'intégration des produits**

- Un impératif : prendre en compte la diversité des produits dans le calcul analytique :
  - Analyser la structure des produits de l'établissement ;
  - Procéder au retraitement des produits : produits incorporables et non incorporables (par exemple : produits exceptionnels, éventuellement produits financiers, ...)
  - Intégrer les produits supplétifs correspondant au financement des personnels titulaires ou des autres moyens mis à disposition.
- Un triple enjeu :
  - Maximiser l'affectation directe des produits aux objets de coûts (fléchage) dans une optique de calcul de résultat (service, produit, prestation standard, ...)
  - Dégager les produits sur lesquels il existe une marge de manœuvre ;
  - Définir les recettes et la tarification à partir des charges constatées et réelles (exigence de la concurrence).

Formation « La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP » - © janvier 2008

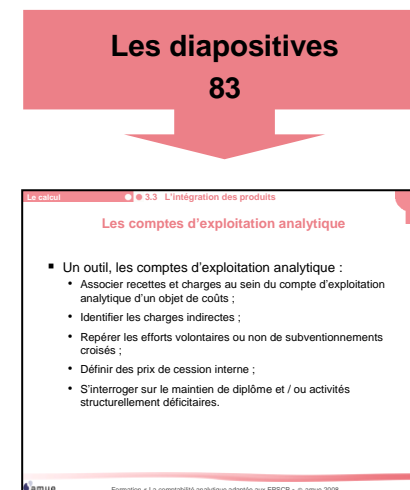
143. Par ailleurs, certains produits doivent être retraités tout comme les charges :

- Les produits non incorporables identifiés comme tels par l'établissement doivent être extraits du calcul analytique : produits exceptionnels, éventuellement les produits financiers, les reprises sur amortissements et provisions. C'est une analyse à mener par chaque établissement.
- Certains produits dits « produits déductibles » doivent quant à eux être isolés. En effet, ils ne sont acquis que sous réserve d'enregistrement d'une charge. Ils devront être déduits ultérieurement des charges et non considérés au final comme des produits. C'est le cas par exemple du remboursement effectué par le CNASEA au titre de charges salariales pour les emplois aidés.

144. L'ensemble de ces produits est aujourd'hui globalement réparti à partir de l'affectation directe mais aussi à partir de clés de répartition indirectes entre les diverses composantes des établissements. La répartition des charges suivant la même logique, on obtient des équilibres ou des déséquilibres apparents de gestion suivant les composantes. Cette recherche de l'équilibre budgétaire ne satisfait pas pleinement aux exigences d'un système de tarification. Certes, les droits et nombre de prestations sont encadrés par le ministère mais les établissements disposent également d'une latitude pour fixer certains tarifs (diplôme d'université, formation continue, recherche à caractère commercial, ventes de publications, accès à la bibliothèque au bénéfice de tiers, etc.).

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

- D'identifier les effets de « subventionnement croisé » en activité ou diplôme ;
- D'anticiper les charges induites, l'effort d'investissement et la capacité d'autofinancement, par la création d'un nouveau diplôme ou l'ouverture d'une nouvelle filière ;
- De responsabiliser les acteurs, enseignants-chercheurs, sur le besoin en ressources 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.).



L'affectation des recettes est sans doute un exercice essentiel pour percevoir pleinement l'intérêt du calcul analytique (c'est même l'enjeu prioritaire pour une entreprise privée), même s'il se heurte aux contraintes réglementaires et techniques. D'autant plus que certaines filières, en raison du grand nombre d'étudiants inscrits et du moindre coût de l'enseignement délivré, permettent de financer des disciplines ou des activités, moins fréquentées et plus consommatrice de ressources (notamment en terme d'amortissement associé à des matériels de haute technicité). Le calcul d'équilibre analytique entre les charges budgétaires ventilées et les ressources « affectées » n'est donc pas impossible, même s'il demande beaucoup de prudence et d'explication en interne.

146. En ce qui concerne l'estimation de la surcapacité de production, se pose fréquemment la question du juste dimensionnement des services logistiques ou supports par rapport aux services prestataires directs à l'utilisateur. Le fait de valoriser des recettes (non enregistrées budgétairement) « fictives », traduisant la vente des activités supports au « juste prix » aux services finaux, permet de s'interroger sur le niveau des charges enregistrées dans les services supports par rapport aux recettes (PCI x quantité d'activités offertes).

Or les charges des centres supports (personnel, amortissement, loyers, ...) traduisent une structure de production. On peut ainsi formuler l'hypothèse que si, structurellement et chaque année, les recettes valorisées par les PCI ne comblent pas les charges, le centre support (mais cela peut être un autre service final) est en surcapacité et mériterait d'être réorganisé.

CENTRE A	
Dépenses	Recettes
60. Achats	Recettes valorisées sur la base de PCI
64. Personnel	
68. Amortissements	
	D

D = Déficit chronique induisant une reconfiguration des charges, des effectifs et des équipements utiles à la production.

Une solution peut être trouvée dans la signature de conventions (par exemple avec d'autres entités pour combler le déficit pour des recettes réelles (blanchisserie hospitalière par exemple).

147. Comme l'illustre l'exemple, la mise en place de compte d'exploitation analytique permet de valoriser des recettes budgétaires directes, mais aussi des recettes valorisées sous la forme de prestations internes. Dans ce cas, on valorise en recette, l'offre de service du CA<sub>1</sub> au CA<sub>2</sub>. Le CA<sub>2</sub> enregistre en dépense le même montant. Au total on a donc un jeu à somme nulle.

## Les diapositives 84 et 85

**L'intérêt de déterminer des prix de cession interne (PCI)**

- En comptabilité analytique, un prix de cession interne correspond à la valeur des échanges croisés de prestation (ou de bien) entre deux ou plusieurs centres d'analyse. Le PCI permet de déterminer le montant des prestations internes ;
- Rechercher un **équilibre de gestion** (en valorisant des recettes « fictives ») ;
- Estimer la **surcapacité de production** (ou sous capacité) : ensemble des demandes des autres services dégageant des recettes valorisées sur la base de PCI inférieures à la production prévisionnelle du centre d'analyse (objet de coûts) ;
- Comparer la **valeur de la production** offerte en interne par le champ concurrentiel public ou privé (externalisation envisageable).

**Le schéma analytique des échanges sur la base d'un prix de cession interne**

Sur la base de (q \* PCI)

- A = charges supportées par le CA<sub>1</sub> pour permettre le fonctionnement du CA<sub>2</sub> et lui offrir la quantité q de prestation demandée
- A' = B. B est une charge pour CA<sub>2</sub>, valorisée en recette par CA<sub>1</sub>. A' peut être :
  - > A → CA<sub>1</sub> dégage une marge
  - < A → CA<sub>1</sub> vend à perte avec PCI inférieur au coût de revient
- Sans rapport avec A → Prix de marché externe



## 3.4 Le retraitement de certains produits

⇒ Temps global de traitement : 15 minutes

⇒ Les commentaires, les messages à faire passer

148. La comptabilité analytique décrite dans cette formation EPSC est une comptabilité analytique d'exploitation. Elle permet de définir un périmètre de charge correspondant à la section d'exploitation (première section du budget de l'EPSC) de l'établissement, modulé par :

- la prise en compte des charges supplétives (et en particulier les charges de personnel d'État) ;
- la soustraction des charges considérées comme non incorporables car ne traduisant pas une consommation réelle des ressources (provision par exemple), ne concourant pas à l'activité (mise à disposition d'agents ou d'équipements auprès d'un tiers), ou présentant un caractère exceptionnel qui serait de nature à fausser la comparaison des coûts dans le temps (aléa de gestion non récurrent (pénalités)).

Se pose cependant 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.

De fait, ces deux problématiques imposent de retraiter des recettes inscrites à la première section du budget des EPSC et ne modifient en rien les règles de prise en compte des amortissements en comptabilité analytique.

149. L'instruction comptable M93 du 21 septembre 2000 précise explicitement les principes, les règles de calcul et d'imputation budgétaire aux compte 68 de la section de fonctionnement et au compte 28 de la seconde section d' « investissement » (amortissement des immobilisations) avec ou sans prise en compte du *pro rata temporis*. On peut donc considérer que tous les biens, immobilisations, équipements amortissables inscrits du bilan de l'EPSC, 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



150. La neutralisation :

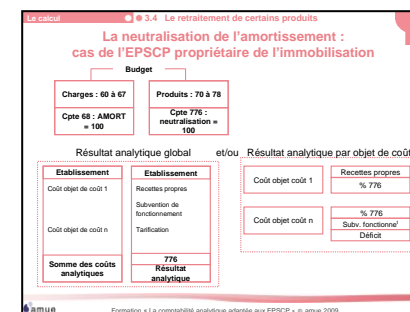
Cependant, pour certains biens inscrits au bilan de l'EPSCP et mis à disposition par l'État ou une collectivité territoriale, l'établissement ne supporte pas la charge de renouvellement. Il existe donc une procédure de neutralisation de l'amortissement au niveau de la première section du budget qui se traduit budgétairement par la constatation d'une recette exceptionnelle 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 d'un bien n'appartenant pas à l'EPSCP).

En comptabilité analytique on peut considérer dès lors que :

- Le montant des amortissements pour des biens dont l'établissement n'est pas propriétaire doit être incorporé ; seul moyen de connaître le coût réel et complet de production ;
- L'EPSCP doit suivre dans un fichier à part ces amortissements spécifiques et les affecter sans ambiguïté 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, centre de responsabilité) ;
- 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 ces recettes propres.

En cas d'absence de traduction budgétaire d'un bien « prêté et utilisé » à un EPSCP (pas d'inscription au bilan), il s'agit d'une charge supplétive.

**Les diapositives**  
**87**



151. Les subventions d'investissement :

Ce cas est analogue à ce qui vient d'être évoqué pour la mécanique de neutralisation de l'investissement.

L'établissement perçoit des subventions pour acquérir des immobilisations utilisées par les différents « objets de coûts ». La difficulté de traitement vient du fait que deux cas sont possibles :

- La subvention est intégrée au compte 777 et prise en compte immédiatement sur cet exercice.
- La subvention est intégrée aux résultats sur plusieurs exercices et comptabilisées en capitaux propres (compte 13)

On voit bien que dans les deux cas, les recettes prises en compte en comptabilité analytique méritent un retraitement. On insistera sur le fait que 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 :

- La recette annuelle intégrée en comptabilité analytique doit correspondre au même montant que les amortissements incorporés. Pour ce faire, il suffit de se reporter au montant de la reprise de subvention d'investissement.
- Les recettes affectées annuellement dans les comptes analytiques soient en strictes correspondance avec les coûts d'amortissement qu'elles compensent (compte 777).
- Ces recettes sont prises en compte et isolées dans le résultat analytique global ou dans les comptes d'exploitation analytique.

## Les diapositives

# 88

**La reprise de subvention d'investissement**

**Budget**

- Charges : 60 à 67
- Produits : 70 à 78
- Compte 139
- Débit 199
- Crédit 1 900
- Cpte 68 : AMORT = 100
- Cpte 777 : reprise sur subv. = 100
- Hypothèse : amortissement sur 10 ans

**Résultat analytique global et/ou Résultat analytique par objet de coût**

Résultat analytique global		Résultat analytique par objet de coût	
<b>Etablissement</b>	<b>Etablissement</b>	Coût objet coût 1	Recettes propres
Coût objet de coût 1	Recettes propres		% 777
	Subvention de fonctionnement	Coût Objet coût n	% 777
Coût objet de coût n	Tarifcation		Subv. fonctionnel
			Déficit
<b>Somme des coûts analytiques</b>	<b>777 Résultat analytique</b>		

amue Formation « La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP » - © année 2009 97

## 3.5 Le modèle par activités

⇒ Temps global de traitement : 30 minutes

⇒ Les commentaires, les messages à faire passer

152. **La comptabilité analytique par activités 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 sur les produits et prestations que l'EPSCP délivre.

153. 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 opérationnels (directement liés à la délivrance d'une prestation finale).

154. 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 activité sans rechercher le coût d'un produit difficile à cerner par des missions régaliennes. Le schéma général indique clairement que l'on doit d'abord partir de la liste des activités pour définir les ressources utiles et les affecter ensuite au regard d'inducteur. La méthode par activités permet de s'assurer que les ressources sont justifiées alors que le modèle en sections homogènes se préoccupe surtout de ventiler le plus précisément possible une « enveloppe budgétaire » considérée par essence comme légitime et au juste niveau.

155. Deux principes structurants caractérisent la méthode :

- Les activités (et non les composantes) consomment les ressources.
- La délivrance de prestations ou de produits finaux implique la consommation d'activités.

156. L'homogénéité des activités choisies autorise l'identification d'inducteurs de coût pertinents permettant l'analyse du coût de ces activités ainsi que son déversement sur les prestations délivrées.

**Les diapositives**  
**91**

**3.5 Le modèle par activités :  
Les principes de base**

- Il repose sur :
  - Une hypothèse de **plus grande stabilité des activités** par rapport aux services ou centres de responsabilités ;
  - La notion d'**inducteurs de ressources** : la nature et le volume des ressources consommées sont justifiées par les activités ;
  - La notion d'**inducteurs d'activités** : critères qui permettent la ventilation du coût de l'activité sur l'objet de coût ;
  - Le traitement attentif réservé aux charges dites de structure, ou indirectes, concernant les activités supports ;
  - La notion de processus, de chaîne d'activité générant des échanges valorisés comptablement (élasticité coût, plus-value) ;
  - L'identification d'activités « **cœur de métier** » et d'autres plus « **externalisables** ».

Formation « La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP » - © année 2008 100

**Le rappel préalable** porte sur la définition des objectifs : les raisons pour lesquelles l'établissement s'engage dans la démarche comptabilité analytique. Bien logiquement, ce préalable permet de dresser la liste des **objets de coûts**.

157. **L'étape n°1 proprement dite consiste en la 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, ...). Il faut dans ce travail arbitrer entre le souci d'être représentatif et celui de ne pas tomber dans le détail pour ne pas complexifier le fonctionnement du modèle en raison d'un découpage trop précis. Voir sur ce sujet le guide méthodologique sur la mise en place d'une comptabilité analytique publié par l'Amue et notamment le chapitre 6.1 qui propose en focus une liste des processus et activités adaptés aux EPSCP.

158. **L'étape n°2 consiste à définir le périmètre de ressources,** c'est-à-dire des charges qui vont constituer le coût calculé. Ce périmètre de ressources se détermine en fonction des objectifs/objets de coûts/activités retenus par l'établissement (ainsi le périmètre ne sera pas le même si on souhaite calculer les coûts complets de l'ensemble des activités ou se limiter aux actions de formation). Point important pour les établissements, la question des charges supplétives (personnels titulaires, mis à disposition, moyens des UMR, ...).

159. **L'étape n°3 porte sur le deuxième point central de la méthode :** la définition des 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 ce qui fait que telle ou telle activité consomme des ressources. On s'intéresse en réalité au fait générateur de la consommation de la ressource. Concrètement, l'inducteur est utilisé lorsqu'une charge ne peut être directement affectée à une activité (donc pour les charges indirectes). Ainsi à titre d'exemple, pour l'activité consistant à diffuser l'information sur les programmes, le fait générateur de la dépense pourrait être le nombre de diplômés ou le nombre de formations. C'est donc sur la base de cet inducteur que les charges qui ne peuvent être directement rattachées à cette activité, par exemple les charges téléphoniques dans le cas d'un service d'information et d'orientation, seront affectées à l'activité puis à l'objet de coût par exemple le diplômé ou la spécialité.

Autre exemple pour l'activité « réaliser les enseignements », le facteur déclenchant la consommation de ressources pourrait être le nombre de diplômés, le nombre moyen d'étudiants par diplômé, le nombre d'étudiants inscrits.

Ce qui importe c'est que l'inducteur choisit soit représentatif de l'activité, qu'il soit corrélé avec la consommation de ressources et qu'il soit mesurable.

160. **L'étape n°4 consiste à déverser le coût des activités sur les objets de coûts.** C'est la même logique de détermination d'inducteurs baptisés cette fois inducteurs d'activités qui sera mise en œuvre.



## Le coût par activités : le cas de l'université de France

⇒ **Temps global de traitement : 1H20**

⇒ **Les exemples, les cas**

Le cas de l'université de France est détaillé dans le cahier d'exercices. Il convient ici de présenter les principales étapes de la démarche analytique par activité :

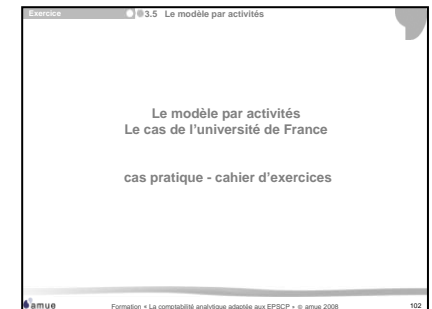
- Sélection des activités et des processus
- Choix des inducteurs
- Répartition des activités des EC et IATOSS
- La matrice des coûts par activité.

L'exercice fondé sur des données réelles, s'appuie sur les processus et activités identifiés dans le guide méthodologique par le groupe de travail piloté par l'AMUE. Cette liste des activités peut bien évidemment être ajustée pour chaque établissement. Elle n'est pas obligatoire mais répond à une cohérence d'association des activités entre elles. Rappelons-nous qu'il ne faut pas, surtout dans un premier temps, ouvrir un trop grand nombre d'activités.

On remarquera que l'activité des enseignants / chercheurs a été précisée en pourcentage au niveau des activités élémentaires et pas seulement des processus. L'utilisation de la « maquette pédagogique » a permis de ventiler les effectifs entre L, M, D. La répartition des IATOSS a été obtenue par le biais d'une enquête interne.

Le but de cet exercice est avant tout de faire comprendre la mécanique analytique, le contenu et l'enchaînement des étapes propres à cette méthode.

**Les diapositives  
93 à 98**



## 3.6 Un modèle par activités adapté : le cas de l'université de Savoie

⇒ **Temps global de traitement : 30 minutes**

⇒ **Les commentaires, les messages à faire passer**

161. L'université de Savoie a fait le choix d'un modèle par activités adapté. Son objectif est de privilégier une affectation la plus directe possible des charges sur les objets de coûts. Contrairement à l'approche classique décrite auparavant où les activités sont d'abord alimentées puis se déversent sur les autres objets de coûts, la charge est affectée immédiatement, sur 3 axes :

- Les destinations LOLF (programmes et actions)
- Les activités
- Les objets de coûts (diplômes et laboratoires).

Par ailleurs, l'axe structure est nécessairement alimenté puisque les charges et produits sont saisies via des centres de responsabilité c'est-à-dire les structures sur lesquelles les dotations budgétaires sont positionnées (centre de responsabilité dans NABuCo lors du démarrage en 2007 et centre financier dans Sifac depuis 2009).

Pour chaque charge, les imputations suivantes sont effectuées :

- affectation sur un centre financier (structure budgétaire) ;
- affectation sur une seule ou plusieurs actions LOLF (pas de « à re ventiler » dans cet établissement) ;
- affectation sur une ou plusieurs activités : multi imputation possible ;
- affectation de la charge sur un objet de coût avec maximisation des imputations directes et en cas de charge indirecte **PAR RAPPORT A L'OBJET DE COÛT**, affectation sur des « nœuds de regroupement » pour un déversement ultérieur via des inducteurs d'activité.

**Les diapositives**  
**99**

**3.6 Un modèle par activités adapté : le cas de l'université de Savoie**

- Objectif principal : la connaissance des coûts des missions premières de l'établissement : objets de coûts formation et recherche ;
- La maximisation de l'affectation directe des charges sur les objets de coûts ;
- La double affectation des charges :
  - Sur une activité ;
  - Sur un objet de coût ;
- Pour les charges indirectes par rapport aux objets de coûts, l'affectation s'opère sur des « nœuds de regroupement » ;
- Les coûts enregistrés dans les « nœuds de regroupement » sont répartis entre objets de coûts grâce à des inducteurs d'activité.

Formation « La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP » - 6ème 2008

La ventilation amène à considérer ces 4 axes comme indépendants.

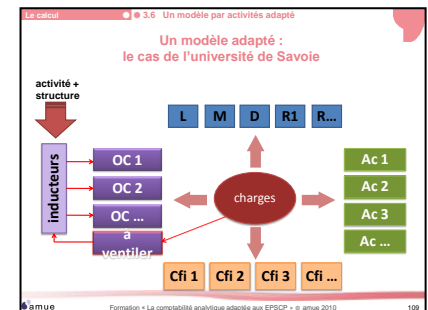
Le volume des charges indirectes **par rapport aux objets de coûts** est isolé dans des « nœuds de regroupements » qui sont ensuite retraités sur la base d'inducteurs.

Chacune des charges enregistrées dans les nœuds de regroupement peut être identifiée par rapport à une activité et un élément de structure (CR). Ces informations facilitent la recherche d'un inducteur pertinent se fondant sur l'activité et la structure.

Ce calcul amène à abonder la ventilation initiale des charges directes sur les objets de coûts. Il y a une consolidation de l'ensemble des coûts qui autorise plusieurs clefs de lecture conformément aux objectifs de l'université.

Toutefois, on peut considérer que le calcul des coûts par activités est plutôt une résultante que la variable (la pertinence des activités) pivot justifiant les ressources financières.

## Les diapositives 100



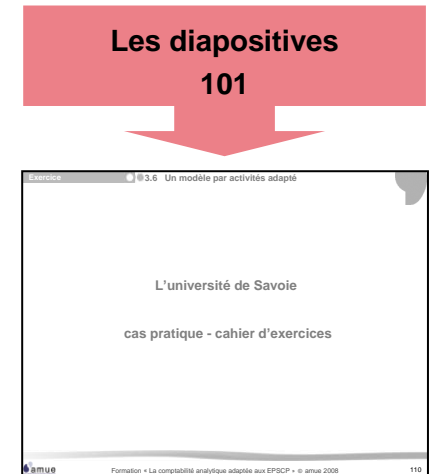


## Le modèle par activités : le cas de l'université de Savoie

⇒ **Temps global de traitement : 1H20**

⇒ **Les exemples, les cas**

- Le cas de l'université de Savoie est détaillé dans le cahier d'exercices. L'objectif de cet exercice est d'illustrer l'appropriation de la méthode par activités par un établissement et l'adaptation de ce modèle au contexte propre de cet établissement.
- Il faut souligner qu'un véritable outil de tenue d'une comptabilité analytique, dispose nativement de plusieurs axes d'imputation et notamment des axes pouvant permettre une imputation sur des centres de coût d'une part et sur des activités d'autres part. Tel est le cas notamment du logiciel Sifac déployé par l'Amue et dont l'université de Savoie dispose depuis l'exercice 2009. La mise en place de modèles adaptés comme celui de l'université de Savoie s'en trouvera facilitée.



## 3.7 Le calcul de coûts spécifiques et partiels

⇒ Temps global de traitement : 30 minutes

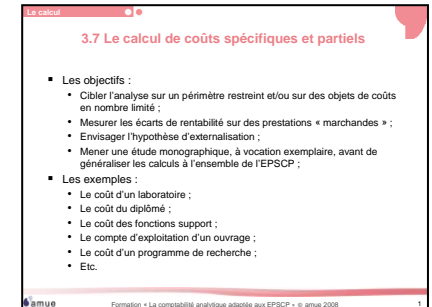
⇒ Les commentaires, les messages à faire passer

162. La méthode des « coûts spécifiques » revient finalement à décliner les approches méthodologiques de type sections homogènes, par activités ou contribution sur un périmètre restreint. Cette approche globalisante est utile en phase d'expérimentation mais trouve vite ses limites, principalement dans l'adjonction des coûts indirects émanant de l'établissement ou de structures externes (partenaires dans le cadre d'activités inter universitaires, UMR, entreprise, ...). On est obligé d'intégrer des « approximations » pour assurer une cohérence d'ensemble des coûts calculés sur le périmètre limité.

Néanmoins, cela permet de focaliser l'attention sur les charges maîtrisables et sur l'activité métier, les coûts sont ainsi moins « noyés » par l'incorporation de charges de structures.

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 soient identifiées. 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.

### Les diapositives 102 et 103

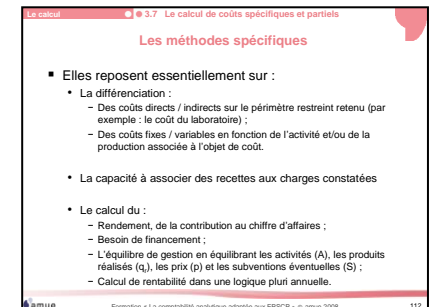


Le calcul

### 3.7 Le calcul de coûts spécifiques et partiels

- Les objectifs :
  - 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 ;
  - Mener une étude monographique, à vocation exemplaire, avant de généraliser les calculs à l'ensemble de l'EPSCP ;
- Les exemples :
  - Le coût d'un laboratoire ;
  - Le coût du diplômé ;
  - Le coût des fonctions support ;
  - Le compte d'exploitation d'un ouvrage ;
  - Le coût d'un programme de recherche ;
  - Etc.

Formation « La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP » - © année 2008



Le calcul

### 3.7 Le calcul de coûts spécifiques et partiels

#### Les méthodes spécifiques

- Elles reposent essentiellement sur :
  - La différenciation :
    - Des coûts directs / indirects sur le périmètre restreint retenu (par exemple : le coût du laboratoire) ;
    - Des coûts fixes / 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
- Le calcul du :
  - Rendement, de la contribution au chiffre d'affaires ;
  - Besoin de financement ;
  - L'équilibre de gestion en équilibrant les activités (A), les produits réalisés (c), les prix (p) et les subventions éventuelles (S) ;
  - Calcul de rentabilité dans une logique pluri annuelle.

Formation « La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP » - © année 2008

⇒ Les exemples, les cas

Les 3 exemples mettent en lumière 3 cas « théoriques » de recherche d'un équilibre de gestion sur un périmètre restreint :

- Dans l'exemple du laboratoire, on constate une situation budgétairement « déficitaire » ou du moins un besoin de financement socialisé après identification des coûts directs et indirects et ce, malgré la prise en compte des produits de l'inter universitaire et émanant des entreprises. La solution repose sur un « subventionnement » du budget général de l'EPSCP vers le laboratoire.
- En ce qui concerne le SAIC, le calcul analytique permet de dégager une marge. L'enjeu réside sur l'intégration des charges de structure du SAIC et sur l'utilisation ex post de la marge. Le surcoût de produit doit il être « réinvesti » au niveau du SAIC lui-même ou est il le moyen de couvrir le déficit d'autre entité ?
- Le cas du second laboratoire montre que les coûts d'un autre financeur (CNRS) sont incorporés au même titre que les charges émanant du budget de l'EPSCP. En outre, les financements spécifiques constituent une variable d'ajustement, qui permet l'équilibre de gestion, en complément des recettes liées à la valorisation et aux financements de contrats de recherche. L'équilibre entre les trois types de recettes (valorisation, financements spécifiques, contrats de recherche) est aussi à prendre en considération. Les recettes couvrent elles indifféremment toutes les charges (principe de l'unité de caisse de la comptabilité publique) ou peuvent-elles être affectées ?

**Les diapositives  
104 à 106**

The image shows three slides from a presentation. The top slide is a title slide with a red background and white text: "Les diapositives 104 à 106". Below it are three smaller slides, each with a white background and a red header. The first slide (113) is titled "Les modèles types (1/2)" and shows a flowchart for a laboratory example. It includes boxes for "Budget EPSCP", "Inter U", and "Entreprises". The "Budget EPSCP" box is divided into "Charges" and "Produits (dont financement recherche)". Below it, "Coûts directs labo" and "% Indirects" lead to "Produits affectables" and "Besoin de financement". The second slide (114) is titled "Les modèles types (2/2)" and shows a flowchart for a publication example. It includes boxes for "Budget EPSCP", "SAIC", and "Compte d'exploitation produit". The "Budget EPSCP" box is divided into "Charges" and "Produits (dont financement recherche)". Below it, "SAIC" is divided into "Charges" and "Produits", which then feed into the "Compte d'exploitation produit" box, which is divided into "Charges fixes", "Marge", "Charges variables", and "Produits Vente". The third slide (115) is titled "L'exemple d'un laboratoire" and shows a detailed flowchart for a laboratory example. It includes boxes for "Budget EPSCP", "CNRS", and "Entreprises". The "Budget EPSCP" box is divided into "Charges" and "Produits (dont financement recherche)". Below it, "Coût moyen laboratoire" and "Charges directes chercheurs" lead to "Charges indirectes chercheurs (50/50)", "Charges directes fonctionnement", "Charges directes amortissement", "Charges % fonction support", "Part charges infrastructure", and "Charges inter U". The "CNRS" box is divided into "Valorisation" and "Financements spécifiques". The "Entreprises" box is divided into "Contrat recherche".

163. **La méthode de l'imputation rationnelle** postule une certaine élasticité des charges fixes et permet ainsi de déterminer un montant de charges fixes incorporables calculées en fonction du niveau d'activité de la structure. Elle permet ainsi de mettre en avant un « coût de chômage » ou « un bonus de suractivité ». 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. Toutefois, cette méthode reste peu utilisée, elle ouvre des perspectives de réflexion sur le niveau des moyens techniques à acquérir.

164. Cette méthode repose sur l'idée que la prise en compte des charges fixes (CF) est modulée au regard de l'écart entre activité prévisionnelle ( $q_p$ ) et activité réelle ( $q_r$ ). On part donc de la formule traditionnelle de la fonction de coût total (CT) :

$$CT = CF + CV = CF + vq \quad \text{Avec } v = \text{coût variable unitaire et } q = \text{l'activité}$$

On va donc considérer que :

$$q_r / q_p = k = \text{coefficient d'écart} > 1 \text{ si } q_r > q_p ; < 1 \text{ si } q_r < q_p$$

On calcule donc les coûts fixes incorporés après prise en compte du coefficient d'imputation rationnelle :

$$CF_{ir} = CF \times k$$

Le coût variable unitaire ne change pas.

## Les diapositives

### 107 et 108

Le calcul 3.7 Le calcul de coûts spécifiques et partiels

#### La méthode de l'imputation rationnelle (1/2)

- But : incorporer les coûts engendrés par le niveau d'activité (isoler les sur ou sous activité par rapport à une prévision initiale)
- Méthode : identifier les frais fixes et les frais variables pour n'incorporer aux coûts des produits que la seule quote-part de frais fixes résultant de l'activité réelle (« juste consommation » des ressources)

➡ Imputation rationnelle des charges fixes aux coûts des prestations et produits

Formation « La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP » - © 2012

Le calcul 3.7 Le calcul de coûts spécifiques et partiels

#### La méthode de l'imputation rationnelle (2/2)

- Intérêts et critiques :
  - « neutraliser » les éléments conjoncturels afin de favoriser la prise de décision ;
  - Propose une forme de réponse à la prise en compte des charges indirectes structurelles ;
  - Différencier l'incorporation comptable des charges de traitement réellement analytique (la destination et l'induction de coûts)
- Intéressant lorsque la part de frais fixes est importante ;
- Adaptée aux situations de variation d'activité (par exemple de nombre d'étudiants, activité d'accueil, ...)
- Suppose la détermination d'un niveau « normal » ou prévisionnel d'activité ;
- Ne propose pas de réponse à la prise en compte des charges indirectes.

Formation « La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP » - © 2012

Ainsi si :

$$CT = 500$$

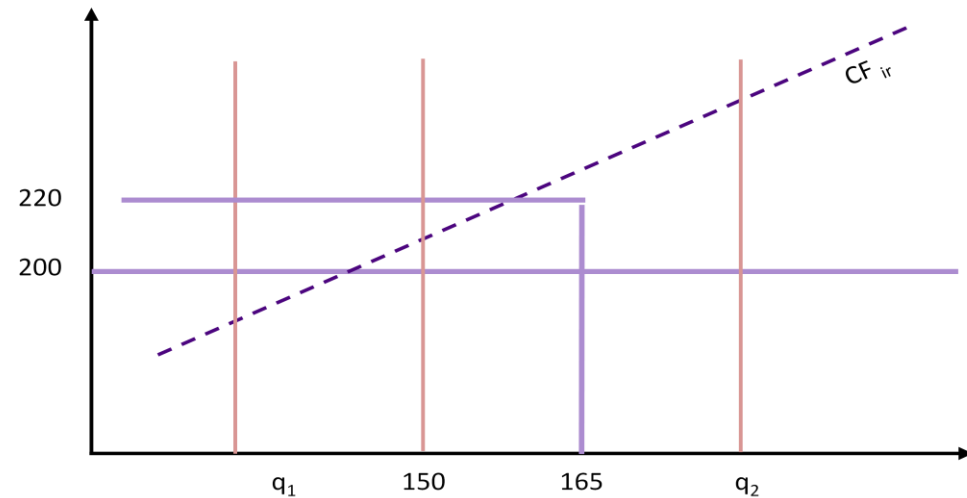
$$CF = 200$$

$$CV = 300 = 150 \times 2 \text{ avec } q_p = 150 \text{ et } v = 2$$

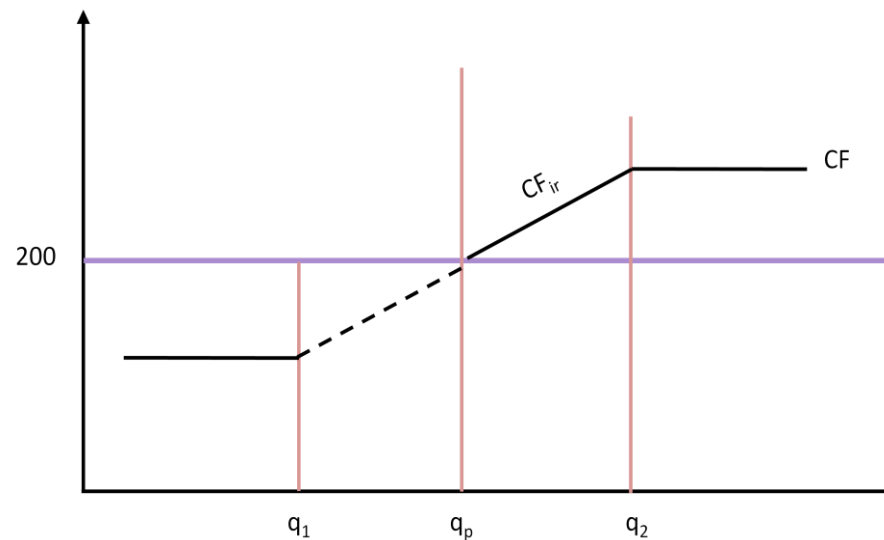
$$\text{Si } q_r = 165 \Rightarrow k = 165/150 = 1,1$$

$$\text{Donc si le } CF_{ir} = CF \times k = 200 \times 1,1 = 220$$

Soit le graphique ci-contre :

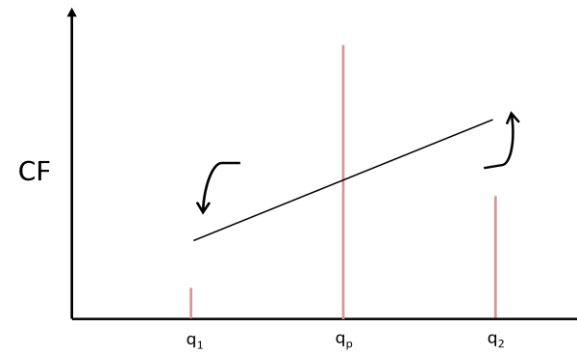
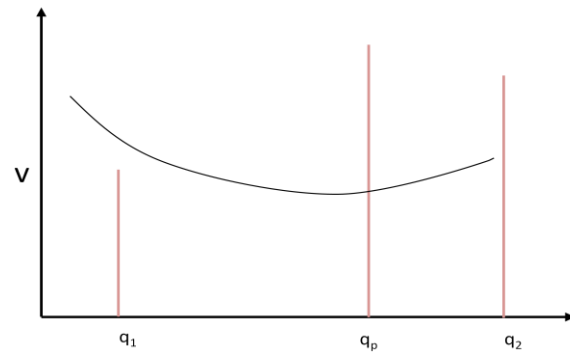


Cette hypothèse de « bascule » du coût fixe autour de l'activité prévisionnelle n'a de sens qu'entre deux niveaux d'activités ( $q_1$  et  $q_2$  sur le graphique), l'un inférieur à  $q_p$ , l'autre supérieur à  $q_p$ . En effet en dessous de  $q_r$  le capital (coût fixe) de production est strictement « surdimensionné ». On devra « désinvestir » et se séparer d'une part des charges de structure. Le raisonnement est l'inverse si l'activité est supérieure à  $q_p$  : on devra investir sinon l'on risque de mettre en péril l'activité (« surchauffe », heures supplémentaires des agents, usures rapide de l'équipement). On conserve donc les « **paliers d'évolution de charges fixes** ». La complexité réside dans le choix du % d'écart entre  $q_p$  et  $q_1 / q_2$



De plus on pourrait aussi considérer que le coût variable unitaire n'est pas constant entre  $q_1$  et  $q_2$  ( $v = 2$  à  $q_p$ , mais  $v > 2$  à  $q_1$  et  $v < 2$  à  $q_2$ ).

On intègre ainsi deux effets qui se combinent :

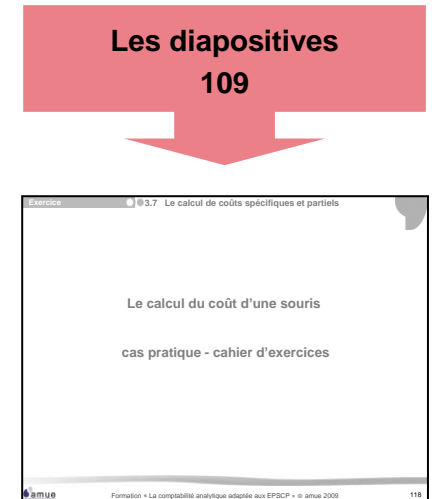


La dégressivité du coût variable ( $v$ ) est « compensée » par l'effet de l'imputation rationnelle.

## Le calcul du coût d'une souris

- ⇒ **Les exemples, les cas**
- ⇒ **Temps global de traitement : 45 minutes**

Cet exercice a pour objet de comprendre la mécanique de l'imputation rationnelle des charges fixes : classement des charges (fixes et variables), détermination d'un niveau d'activité, calcul du coût d'activité.



## 3.8 La tarification et l'équilibre de gestion

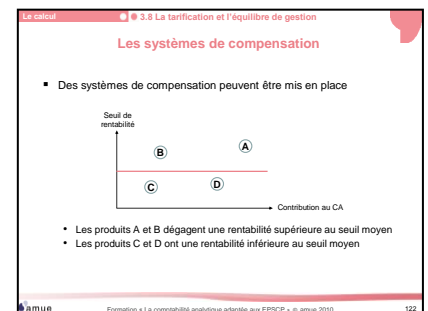
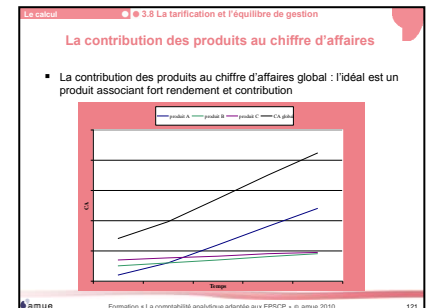
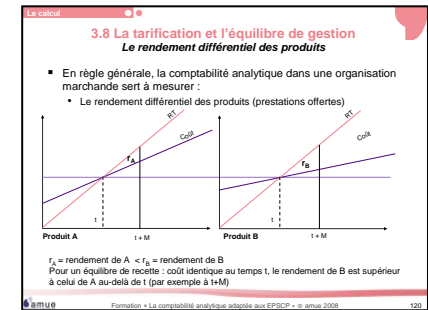
⇒ Temps global de traitement : 20 minutes

⇒ Les commentaires, les messages à faire passer

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

166. Le premier exemple (diapositive 120) montre que l'équilibre de gestion  $RT = CT$  est atteint au même moment et au même niveau de coût pour les deux produits A et B. toutefois, les potentialités de développement ne sont pas les mêmes à prix équivalents. On constate que le rendement de B ( $r_B$ ) est très largement supérieur au rendement à long terme de A ( $r_A$ ). Les coûts doivent être lus dans cette perspective dynamique. En fait, on vend à perte avant « t ».

167. Le deuxième exemple (diapositive 121) permet de constater que le produit A concourt plus au chiffre d'affaires que les produits B et C. Donc le rendement (marge) peut être plus faible mais son impact est fort. Il s'agit donc de combiner les approches de « contribution au chiffre d'affaires » et de rendement pour réévaluer les produits. Il ne faut pas en déduire qu'un produit peu rentable et faiblement contributeur doit être systématiquement abandonné. En tout état de cause, cela ne doit pas conduire à considérer que, par exemple, l'enseignement d'une langue rare avec 2 étudiants en doctorat ne peut que disparaître.





⇒ Temps global de traitement : 20 minutes

⇒ Les commentaires, les messages à faire passer

168. Le maintien d'une activité « non rentable » peut être donc totalement justifié au regard :

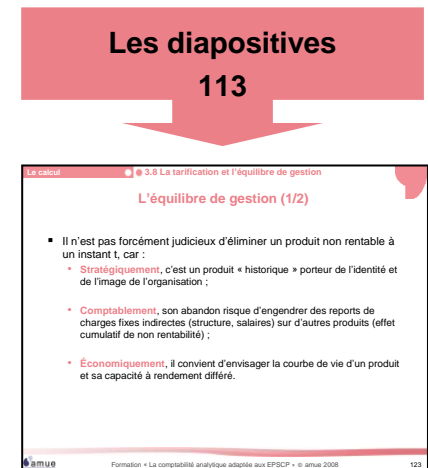
- De la mission de service public ;
- De son intérêt intrinsèque ;
- De son image porteuse pour l'établissement (qualité des travaux et des publications des enseignants chercheurs) ;
- D'un critère socio-économique et d'offre géographique d'une discipline, etc.

Il convient de s'interroger sur l'essence même de l'équilibre de gestion et sa pertinence.

Marquer systématiquement le caractère déficitaire d'une activité ou d'un service peut revenir à culpabiliser les « responsables » alors que leur présence, leur existence sont justifiées au regard des missions de l'établissement et que l'activité est bien gérée. Une pratique usuelle est donc de « négocier » avec ses services structurellement déficitaires, en pourcentage de « découvert » acceptable. C'est la base du contrat d'objectif.

Comptablement, on conçoit également que les charges de structure, le nombre d'agents de l'administration, les locaux ont été dimensionnés, surtout dans un établissement public, en fonction du nombre d'activités et de services qu'ils sont censés soutenir. De sorte que si l'on arrête une activité non rentable, il faudra reporter les charges de structure qui la concernent sur d'autres centres de responsabilités provoquant ainsi une réaction en chaîne d'accroissement inutile des charges de structure réparties sur les objets de coûts.

Le plus délicat est sans doute d'anticiper l'équilibre de gestion différé. Il faut en effet évaluer la logique de fréquentation et d'inscriptions dans les différentes disciplines à l'université. Cela renvoie à l'intérêt d'être à l'écoute du « marché » étudiant, de l'emploi et de la recherche pour percevoir, mais surtout anticiper les tendances lourdes et les distinguer des effets de mode.

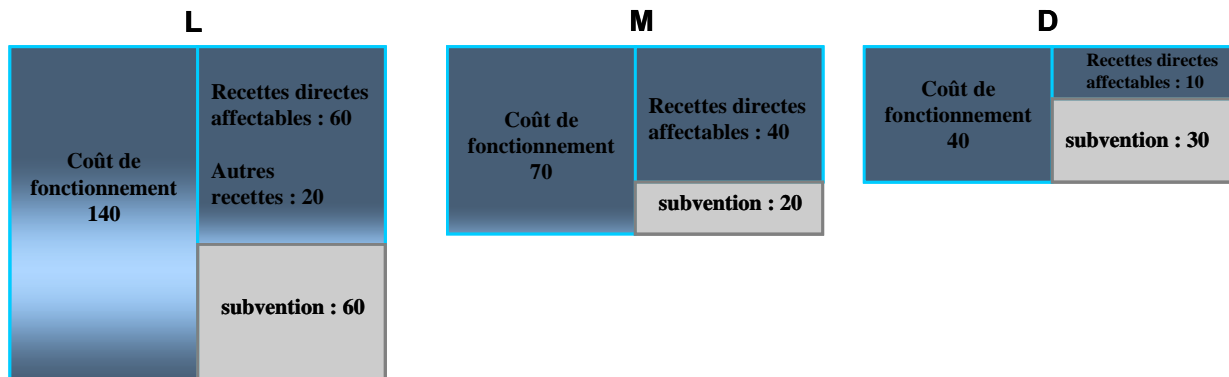


169. L'enjeu pour l'établissement est de « mettre sur la table » :

- Les besoins de financement liés à des déficits d'exploitation acceptables
- D'envisager la mutualisation des ressources sans « ponctionner » les moyens des activités les plus rentables (risque de démobilité)
- Envisager des « bonus » liés à la maîtrise dans le temps des charges (réintégration des gains de productivité là où l'effort a été fait)
- Inscrire l'analyse des périmètres restreints dans le long terme

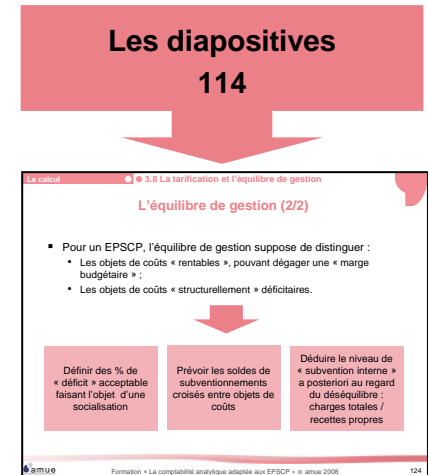
La notion de « **subventionnement croisé** » invite à considérer qu'un EPSCP, qu'un cycle, qu'une filière, est composé d'activité et d'objet de coûts qui concourent aux missions qui lui sont attribuées, qui ont été validées par le conseil d'administration et donc, qu'il existe une forme de solidarité financière entre eux.

Un cycle n'est pas propriétaire des recettes qu'il génère (1.500 étudiants inscrits en première année de licence pour les sciences humaines, pour 40 étudiants en master 2 et 10 en doctorat). Il contribue au financement de l'ensemble des diplômés de la filière. Il faut donc concevoir l'EPSCP comme un ensemble homogène de composantes qui ne sont ni en rivalité, ni en concurrence économique. La survie de l'un n'a pas à dépendre spécifiquement du « succès » commercial de l'autre. Néanmoins, du point de vue de la décision et des critères d'allocation budgétaires, il est concevable que la comptabilité analytique mette en relief les besoins de financement plus ou moins importants des uns par rapport aux autres.



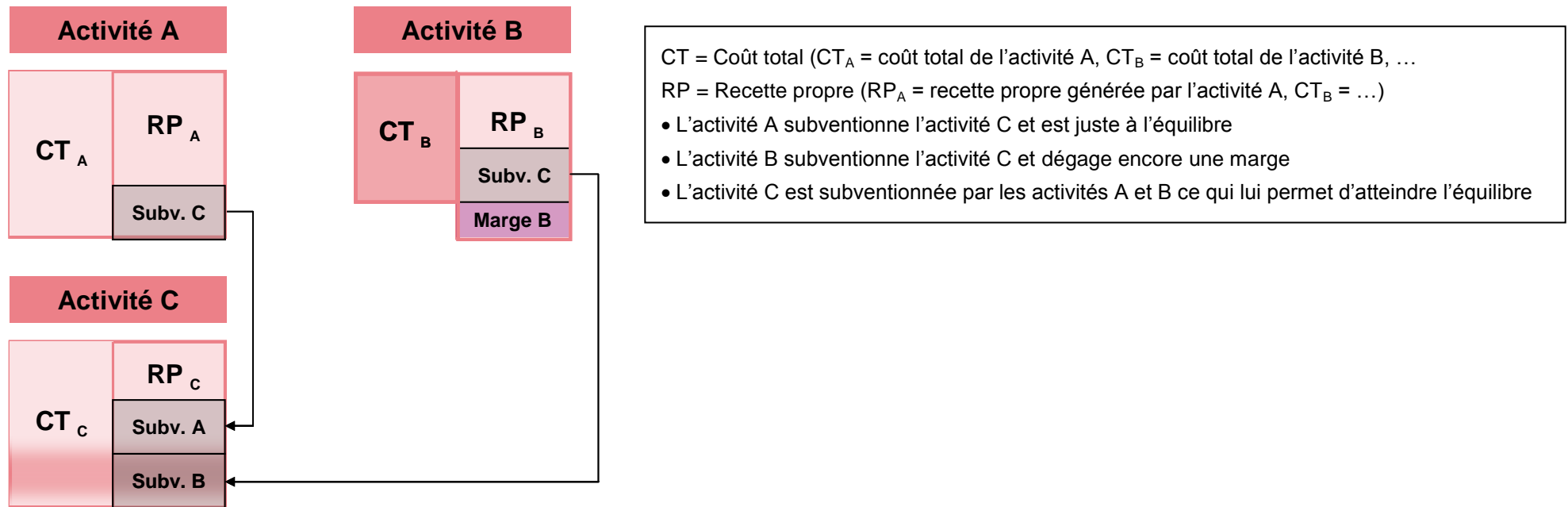
Exemple d'un cursus universitaire composé des trois niveaux : licence, master et doctorat

En L, les recettes directes sont de 80, mais en fait, 20 sont consacrées au financement de M et D (10 + 10).  
Le total de subvention sera donc de 130 (60 + 20 + 30) + (20 subvention croisée), dont 80 en L.



La notion de « subventionnement croisé » s'applique :

- Surtout entre produits et prestations dégagant des marges potentielles (publication, ventes commerciales, formations continues payantes, etc.)
- Dans le temps, une activité A peut subventionner B sur l'exercice N, inversement B peut rembourser A ou même le subventionner en N +1



Cette logique est analytique et non pas budgétaire-comptable. Il n'y aura aucune inscription en comptabilité budgétaire ou en comptabilité générale.

⇒ Temps global de traitement : 20 minutes

⇒ Les commentaires, les messages à faire passer

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

L'équilibre de gestion est obtenu et analysé au niveau global de la structure. En ce sens, les activités, les prestations deviennent plus ou moins attractives pour l'utilisateur qui peut réorienter ses préférences. Le prix a, dans ce cas, une fonction de différenciation de la demande. Pour l'entreprise, une telle pratique de différenciation permet en général d'améliorer la rentabilité globale du produit offert par la maximisation de l'écart entre les recettes par catégories de consommateurs et des coûts de production/commercialisation.

171. Pour l'organisation, qu'elle soit privée ou publique, le rôle du prix est en priorité de permettre la couverture des charges d'exploitation (approche managériale) afin de parvenir à l'équilibre budgétaire ou de dégager une marge. Celle-ci doit assurer la rentabilité des capitaux investis et permettre d'assurer le développement à travers le processus d'investissement (capacité et/ou productivité).

172. La fixation d'un prix repose aussi très largement sur l'intuition (approche marketing) : le fait qu'à un niveau de prix estimatif, sans rapport direct avec les coûts analytiques, une demande va néanmoins s'exprimer. Ce prix intuitif est dans ce cas le meilleur prix puisque son élaboration n'a rien coûté à l'organisation. Bien évidemment, la compréhension de la « sensibilité » des marchés est un apport considérable pour la détermination des prix. L'analyse de la courbe de vie des produits, mais aussi l'impact de la communication et de la publicité, à la fois sur les coûts et le niveau de la demande, doivent obligatoirement être pris en compte pour le calcul d'un prix. Un prix bas peut être la résultante d'une stratégie marketing de captation de la demande et d'écrémage d'un marché (prix prédateurs).

**Les diapositives 115 et 116**

**L'enjeu de la fixation des prix (1/2)**

- Prix : « valeur accordée à un échange dans un espace donné et à un instant précis ».
- Le prix résulte de plusieurs approches :
  - Économique → offre globale = demande globale
  - Gestion → Prix = coût + marge
  - Marketing → effet innovation, captation du marché, courbe de vie
  - Réglementaire → niveau du prix encadré par la loi ou une délibération du conseil d'administration

**L'enjeu de la fixation des prix (2/2)**

- Les fonctions du prix dans un EPSCP :
  - Orienter la demande vers des composantes, des filières, des programmes de recherche ;
  - Couvrir les charges d'exploitation, inhérentes à l'activité propre d'une entité ;
  - Permettre le développement de prestations jugées stratégiquement et politiquement conformes au projet quadriennal de l'établissement ;
  - Assurer la péréquation et la redistribution entre prestations.
- Le prix ne doit pas être anormalement bas (vente à perte interdite) et traduire la réalité des coûts (droit de la concurrence) ;
- Les règles de fiscalité s'appliquent aux produits traduisant la création d'une valeur ajoutée (identifiable comptablement).

173. **L'orientation de la demande** : il est clair que le prix plus ou moins élevé va trier, ou à l'inverse, repousser la demande. Des droits d'inscription élevés risquent d'amener des étudiants à se réorienter vers un autre EPSCP. Les prix des « formations continues » ou dispensées par les départements d'éducation permanente, à l'adresse d'entreprises ou de professionnels (inscription en DU ou en master par exemple) vont guider les choix d'inscription. Un diplôme cher peut aussi être la conséquence d'une image et de la qualité des enseignements, avec un taux « d'employabilité » à la sortie très élevé (c'est le cas des masters délivrés par certaines écoles de commerce dépassant les 10.000€).
174. **Couvrir les charges** : il est évident que le calcul des prix a pour objectif de couvrir les charges en fonction d'une activité prévisionnelle. Le prix pourra être modulé dans le temps en fonction de la couverture des investissements initiaux et des effets de dégressivité sur les coûts variables à long terme.
175. La fonction allocative du prix se traduit par les péréquations qu'une organisation fixe pour permettre l'accès d'une catégorie de clients à la consommation d'une prestation. Les tarifs pourront être modulés, ajustés dans le temps et dans l'espace en fonction de critères prédéterminés. Les prix publics sont ainsi souvent affectés de coefficients qui modulent un prix moyen de marché afin d'élargir le champ de la demande. Il ne s'agit pas ici de différencier la demande pour accroître la rentabilité de tel ou tel produit mais bien d'offrir la possibilité d'accès à la consommation de clients/usagers qui ne disposent pas des ressources nécessaires pour pouvoir l'acquérir. La redistribution a lieu entre les catégories de consommateurs au regard du revenu ou de plafond de ressources mais aussi d'autres critères comme l'appartenance à un groupe, une communauté, à la localisation etc.
176. **Développement de prestation et péréquation** : entre deux ou trois prestations, analogues sur le fond, on peut décider de passer l'une par rapport à l'autre en jouant sur le prix en fonction de l'attractivité. Il s'agit ici d'une approche marketing, qui tend à faire du prix une variable d'appel et de captation de la demande. Cela suppose d'avoir une analyse pluri annuelle des choix tarifaires.
- Dans ce cas on constate donc que les prix sont le moyen d'assurer des péréquations entre prestations dont l'existence est jugée non seulement utile et conforme au projet d'un établissement, mais aussi relevant de sa mission éducative et / ou de recherche.

## 3.9 Les résultats analytiques

⇒ **Temps global de traitement : 15 minutes**

⇒ **Les commentaires, les messages à faire passer**

177. 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 2 modes de calcul ont été retenus.

178. Il y a intérêt à exprimer les coûts de manière :

- Détaillée, c'est-à-dire la valeur absolue de tous les coûts : coût de chaque diplôme, coût de chaque laboratoire, ...
- Synthétique, à partir d'indicateurs et d'unités d'œuvre significatives qui sont autant de variables œuvrant à analyser et à maîtriser les coûts : coût de l'heure d'enseignement, coût de l'heure de recherche, coût du m<sup>2</sup>, coût d'entretien, ...
- Agrégée, en juxtaposant des coûts ou les dérivant les uns des autres pour créer des groupes homogènes de coûts (diplôme, UFR, etc.) : coût de la licence, coût de la licence de la filière, ...

179. Il est surtout 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 (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.

**Les diapositives  
117 à 119**

**3.9 Les résultats analytiques**  
**Le contenu des résultats**

**Le mode de présentation et d'exploitation**

**La recherche « rétrospective » dans la chaîne de création des coûts**

## 4. Interpréter, expliquer et utiliser les résultats

### 4.1 L'analyse des résultats

⇒ Temps global de traitement : 45 minutes

⇒ Les commentaires, les messages à faire passer

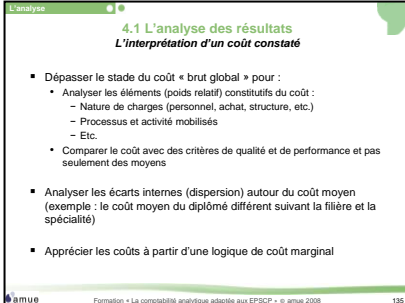
180. Les biens et services proposés par l'établissement consomment des moyens dont la comptabilité analytique permet d'apprécier les coûts. Une telle connaissance est indispensable pour rompre avec le flou qui peut caractériser la réalisation des activités des universités et leurs poids économiques relatifs. 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 ?).

181. Lorsque l'on constate un coût moyen comme résultat de la comptabilité analytique, on doit s'interroger sur ce dont il résulte. Ainsi, le coût du diplômé au terme de trois années de formation pour une filière donnée (cf. le cas pratique « coût du diplômé à l'ENSIEG » en annexe du cahier d'exercice) illustre le fait que les coûts sont différents par année de formation de même que par spécialité. La prestation n'est donc pas économiquement homogène.

Pour s'intéresser à la composition d'un coût, l'approche en coût marginal est aussi très pertinente. Le coût marginal est le coût de la dernière unité produite. Il ne peut être assimilé au coût moyen constant.

Ainsi, il serait faux de penser que si le coût moyen constaté du diplômé est de 6.000€ (pour chacun des 300 étudiants enregistrés dans la filière) que ce coût serait le même si l'on avait 250 ou 350 étudiants.

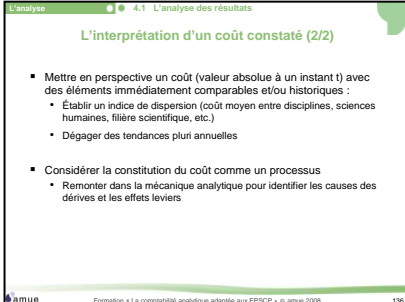
### Les diapositives 122 et 123



4.1 L'analyse des résultats  
L'interprétation d'un coût constaté

- Dépasser le stade du coût « brut global » pour :
  - Analyser les éléments (poids relatif) constitutifs du coût :
    - Nature de charges (personnel, achat, structure, etc.)
    - Processus et activité mobilisés
    - Etc.
  - Comparer le coût avec des critères de qualité et de performance et pas seulement des moyens
- Analyser les écarts internes (dispersion) autour du coût moyen (exemple : le coût moyen du diplômé différent suivant la filière et la spécialité)
- Apprécier les coûts à partir d'une logique de coût marginal

Formation • La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP • © amue 2008 122

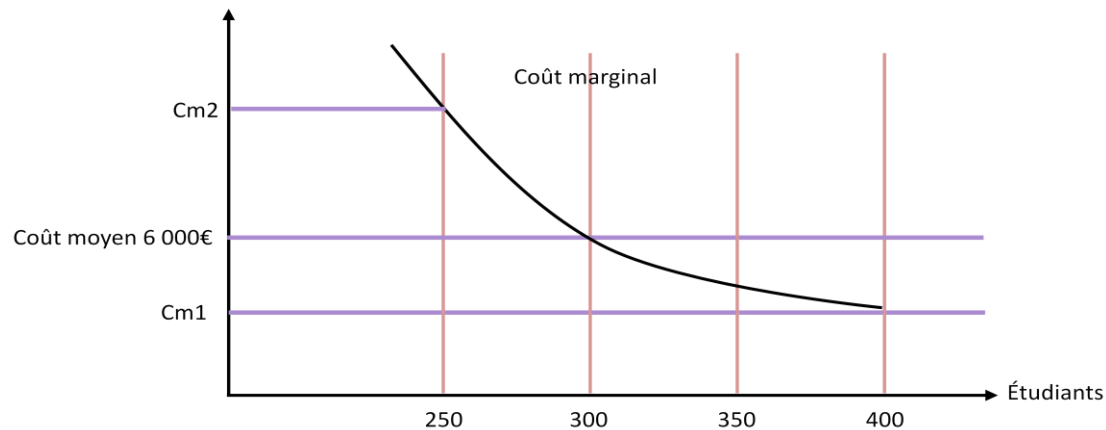


4.1 L'analyse des résultats  
L'interprétation d'un coût constaté (2/2)

- Mettre en perspective un coût (valeur absolue à un instant t) avec des éléments immédiatement comparables et/ou historiques :
  - Établir un indice de dispersion (coût moyen entre disciplines, sciences humaines, filière scientifique, etc.)
  - Dégager des tendances pluri annuelles
- Considérer la constitution du coût comme un processus
  - Remonter dans la mécanique analytique pour identifier les causes des dérives et les effets leviers

Formation • La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP • © amue 2008 123

Si par hypothèse on peut accueillir jusqu'à 400 étudiants, on a donc un coût marginal toujours décroissant :



On peut donc formuler l'hypothèse que pour 250 étudiants le coût moyen aurait été plus élevé et que le coût marginal de l'étudiant supplémentaire baissera jusqu'à Cm1 pour la délivrance de 350 diplômes. Il faut donc faire attention :

- en interne, au sein de l'établissement, à ne pas extrapoler ces coûts moyens à d'autres filières enregistrant un nombre différent d'étudiants et,
- en externe, à ne pas extrapoler en se comparant entre discipline identique mais avec des structures coûts fixes / coûts variables différentes et des écarts substantiels de nombre d'étudiants (attention lors de la comparaison entre « petite » et « grande » université). La mutualisation des diplômes ou des options est une solution économique à la recherche de la baisse des coûts. Cette solution doit aussi, bien évidemment, s'inscrire dans une cohérence pédagogique.

182. Les **outils statistiques** contribuent à la production de données allant au-delà de la simple constatation du coût. Les méthodes statistiques sont aujourd'hui largement répandues au sein du contrôle de gestion. Toutefois, il convient d'utiliser les outils pertinents en vue de l'analyse envisagée. Si la moyenne est couramment utilisée, elle lisse les écarts et ne permet pas d'apprécier les subtilités de l'analyse des coûts, d'où l'utilisation de **l'écart type** (moyenne des écarts à la moyenne).

Le calcul du **taux de dispersion** permet quant à lui d'apprécier la valeur de l'écart type par rapport à la valeur de la moyenne.

La **tendance**, qui est l'évolution moyenne à long terme d'un phénomène, ne peut être calculée que si les coûts sont connus depuis plusieurs années (tendance pluriannuelles). Le calcul de la tendance peut être utilisé pour fixer des objectifs en dessinant l'évolution des coûts.



⇒ **Les exemples, les cas**

Les modalités de mise en évidence des résultats peuvent être très différentes.

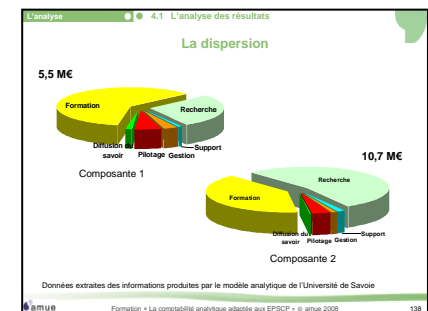
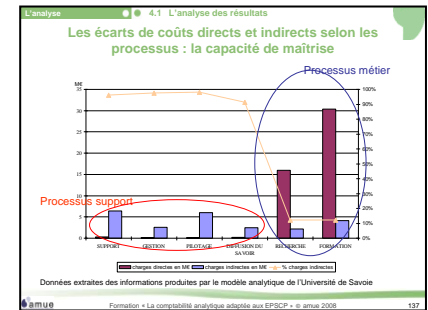
Dans l'exemple de l'université de Savoie, on constate que l'incorporation des charges directes et indirectes est proportionnellement très différente d'un processus support à l'autre. Plus il y a de charges indirectes, moins il y a de maîtrise potentielle de la part des responsables. La flexibilité et la « responsabilité » est plus faible sur les charges indirectes, ce qui est ici le cas sur les processus métier de l'université de Savoie.

La maximisation des charges directes rend donc plus fiable la mesure et l'analyse des coûts des processus.

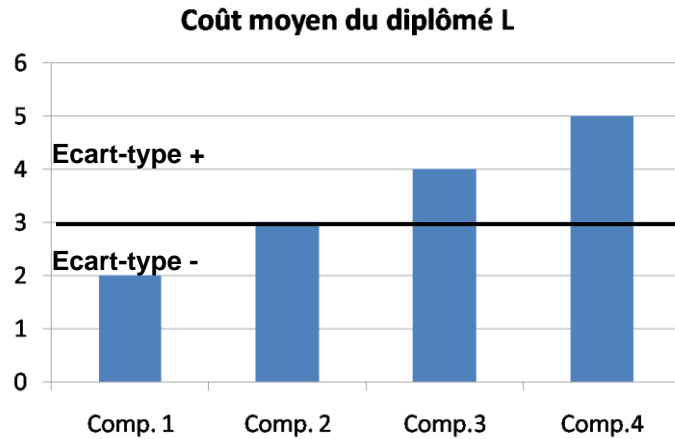
Il est ici rappelé que l'université de Savoie a effectué le choix de déverser l'ensemble de ses charges afin d'obtenir le coût des objets de coûts se rapportant aux deux missions / processus premiers : la formation et la recherche.

Dans cette diapositive, on voit aussi clairement la dispersion des coûts des composantes et, au sein même des composantes les écarts entre le poids relatif des fonctions support (notamment dans cet exemple), et les processus métier : la formation et la recherche.

**Les diapositives  
124 et 125**



On pourrait aussi définir un écart type par rapport à la moyenne en ne prenant pas le coût global mais exemple le coût du diplôme par composante.  
 Un schéma du même type que celui figurant ci-dessous et exposant le coût moyen du diplômé au niveau licence pourrait être retenu :



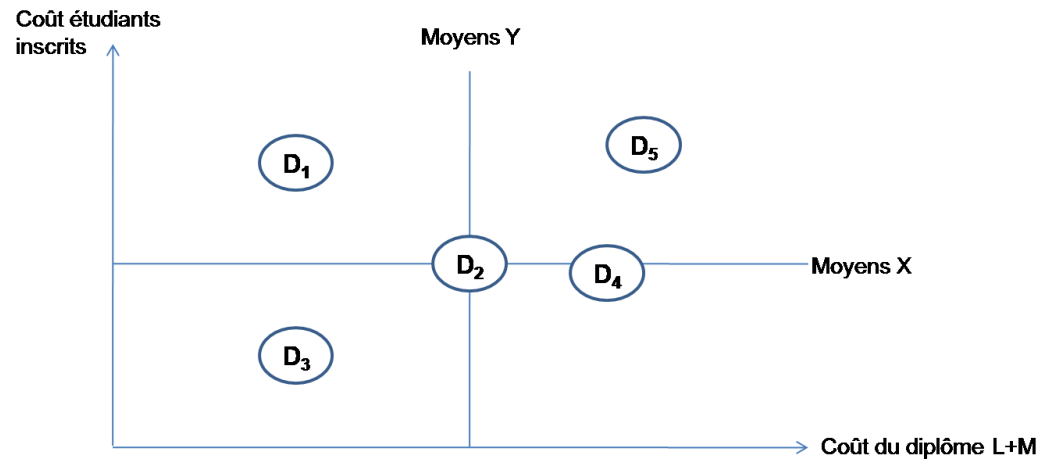
L'analyse peut être menée également avec ou sans les fonctions supports qui peuvent obérer le coût global et masquer les écarts d'incorporation entre charges, entre fonctions ou activités mobilisées. D'autres analyses peuvent aussi être menées en comparant les objets de coûts finaux et/ou les unités organiques :

Légende :

Moyens Y = coût moyen du diplôme L+M

Moyens X = coût moyen des étudiants inscrits

$D_1, D_2, D_3 \dots$  : coût de chaque diplôme



La représentation fournie par cette diapositive permet d'apprécier les résultats d'une composante spécifique de l'université de Savoie (un IUT dans cet exemple).

Le premier constat à formuler concerne le fait que l'établissement ne dispose pas à ce jour d'une batterie complète d'inducteurs et ce notamment en matière de charges de personnels. Il est rappelé également que, par le biais du système d'affectation des charges mis en place, **83% du volume global de charges sont affectés directement sur les activités réalisées par cette composante**, ce qui confère une certaine valeur aux proportions affichées.

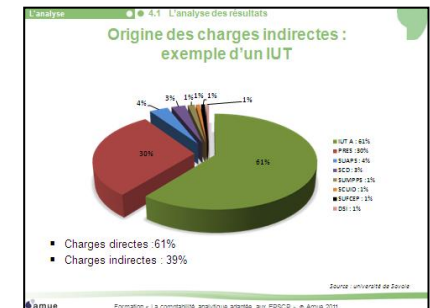
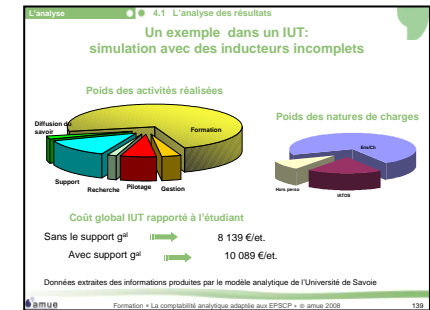
Un autre constat, connu de tous, mais mis en lumière et pouvant être chiffré en valeur, porte sur le poids des charges de personnel : près de 90% dans le cas de cette composante. L'enjeu et la maîtrise des activités concernent donc bien les personnels.

Par ailleurs, il est intéressant de noter le poids du support général dans le coût global de cet IUT : 20% du coût global. Ces données pourraient s'avérer utile dans une démarche de benchmarking avec les autres composantes de l'établissement, ainsi qu'avec d'autres IUT.

Cette diapositive permet de mettre en relief le mode de gestion spécifique de l'IUT. Une grande part des charges d'infrastructure est gérée directement par l'IUT ce qui n'est pas le cas dans les autres composantes pour lesquelles une gestion centralisée est effectuée. Dès lors, le poids de la composante « présidence » qui intègre ce type de charges est en général plus important dans les composantes non IUT.

Par rapport aux objets coûts formations de l'IUT, il s'agit toujours de charges indirectes mais dont l'origine relève d'une décision directe de l'IUT. On pourrait considérer que bien qu'indirectes ces charges peuvent être perçues comme plus maîtrisables.

## Les diapositives 126 et 127



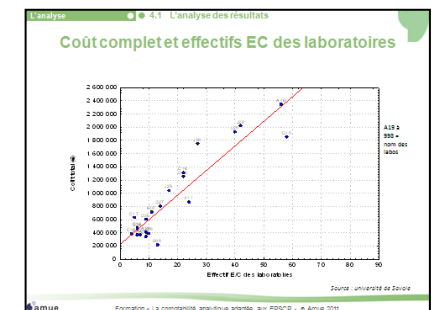
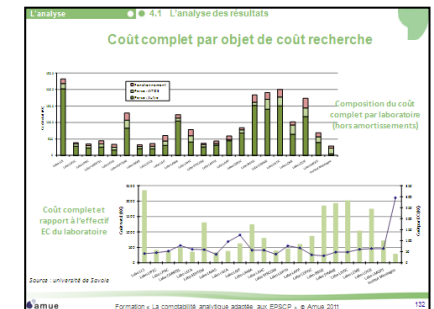
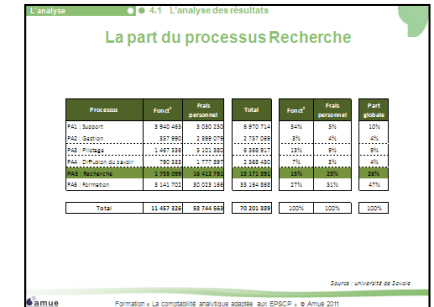
## Les diapositives 128 à 130

Le processus recherche représente seulement 26% de l'ensemble des coûts loin derrière le processus formation. Les rapports sont pratiquement de 1 à 2. Un rappel méthodologique s'impose ici, l'établissement n'a pas fait le choix de déverser les processus supports sur les processus métiers (recherche et formation), les objets de coûts étant soit recherche soit formation peuvent donner l'information au final soit du coût de la recherche soit du coût de la formation de façon beaucoup plus affinée.

Il s'agit à ce niveau juste d'une lecture du poids relatifs des différents processus dans le contexte particulier d'un établissement. Cette information peut (doit) être complétée par une information plus détaillée sur les activités composant le processus recherche.

Le coût complet recherche permet de faire apparaître des informations non connues par la simple lecture budgétaire. C'est le cas des laboratoires de type SHS pour lesquels une lecture uniquement budgétaire laisse apparaître un faible volume de charge. L'intégration des charges de personnels et des autres coûts de fonctionnement indirects modifient de façon importante la lecture.

La part des charges de personnel est prépondérante, plus un laboratoire a de personnel plus son coût est important à partir du moment où les données sont prises en compte au coût complet. Concernant le coût par chercheur, (coût complet divisé par le nombre d'EC), il dépendra également de la pyramide des âges



Dans une perspective d'une mise à jours de la tarification FTLV, l'objectif est de déterminer le coût complet des Diplômes proposés en formation continue et intégrant des publics de formation initiale, en ne prenant en compte que les coûts additionnels de la formation continue (les coûts engendrés par le public en formation initiale sont exclus). Le coût est présenté par inscrit en formation continue.

La méthode choisie est celle des sections homogènes avec comme centres d'analyse principaux : le Service de Formation Continue (SFC) et les centres de responsabilité dédiés à la formation continue dans les UFR. Les Centres d'analyse auxiliaires sont : la DRH, le Service financier, l'agence comptable, le CRI, le Service intérieur, le Service patrimoine.

Cinq groupes d'objets de coût ont été retenus : Stages courts (publics de formation continue uniquement), DAEU (publics de formation continue uniquement), les Diplômes (publics de formation continue et de formation initiale), la VAE, les Projets FSE

Clefs de répartition :

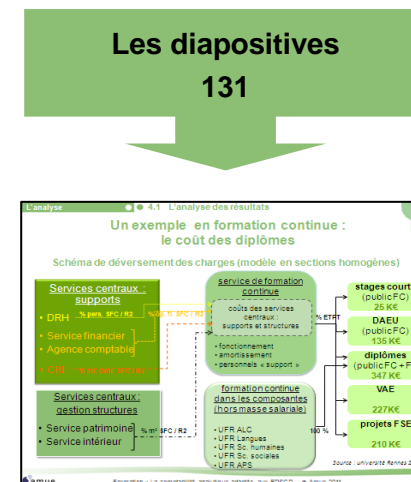
- % pers. SFC / R2 = part des effectifs du SFC dans le total Rennes 2
- % opé. fin. SFC / R2 = part des opérations financières du SFC (nombre de mandats et titres) dans le total Rennes 2
- % nb. ordi. SFC / R2 = part du nombre d'ordinateurs du SFC dans le total Rennes 2
- % m² SFC / R2 = part des m² utiles occupés par le SFC dans le total Rennes 2

% ETPT = part du temps de travail de l'ensemble des personnels du SFC consacrée aux 5 types d'activités

Dans une perspective d'une mise à jour de la tarification FTLV, l'objectif est de déterminer le coût complet des Diplômes proposés en formation continue et intégrant des publics de formation initiale, en ne prenant en compte que les coûts additionnels de la formation continue (les coûts engendrés par le public en formation initiale sont exclus). Le coût est présenté par inscrit en formation continue.

Le coût complet a été calculé pour chaque diplôme et se compose :

- De coûts indirects : quote-part des 347 K€ de coûts indirects émanant des centres d'analyse principaux et auxiliaires, déterminée par la proportion du nombre d'inscrits FC du diplôme sur le nombre total d'inscrits FC dans l'ensemble des diplômes.
- De coûts directs : nombre d'HETD consommées par les inscrits FC multiplié par 160 €/HETD (coût moyen global de l'HETD à Rennes 2). Le nombre d'HETD consommées par les inscrits FC est égal à la proportion d'inscrits FC sur le total d'inscrits, multiplié par le nombre d'HETD du diplôme.



Analyse des résultats issus des calculs de coûts complets des diplômes dans une perspective de révision de la tarification

L'écart entre le coût complet minimum observé pour une étape d'un diplôme et le maximum est d'un facteur 2,4 pour les licences et 6 pour les masters. Il n'est donc pas envisageable de proposer un tarif pour chaque diplôme et une tarification par groupe doit être envisagée.

Plusieurs types de groupes sont possibles : par taille (nombre d'inscrits FC), par cursus (L, M), par niveau de diplôme (L1, L2, L3, M1, M2), par discipline de diplôme (sociologie, langues, arts...), par type de diplôme (pro, recherche, DEUST...).

Pour cela, une homogénéité de comportements de coût doit être recherchée au sein de ces types de groupes. L'analyse des graphiques permet de montrer qu'il n'y a pas de corrélation entre le coût d'un diplôme et son nombre d'inscrits FC.

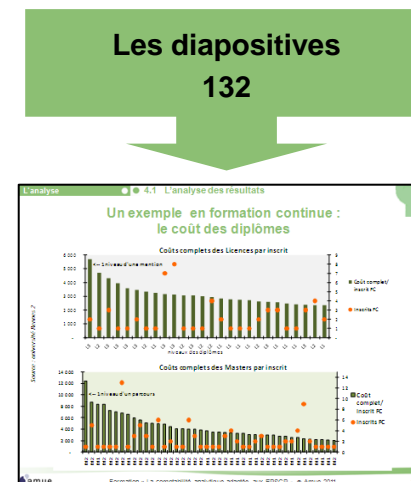
De même, le niveau de diplôme (L1, L2 ou L3 d'une part et M1, M2 d'autre part) n'est pas un déterminant significatif de son coût.

Une analyse des spécialités des diplômes montre par ailleurs qu'il n'y a pas de corrélation évidente entre la discipline et le coût du diplôme.

Les seules typologies déterminantes du coût des diplômes sont les cursus (L, M) et les types (Pro, recherche, DEUST).

La tarification se fera donc sur la base de ces groupements de coûts observés. Pour chaque groupe, les valeurs mini, maxi et moyennes ont été calculées.

Enfin, l'analyse du modèle montre que les facteurs qui ont le plus d'impact sur le coût de l'inscrit FC sont le taux horaire retenu pour l'HETD (160 €/HETD) et le nombre d'HETD du diplôme. S'agissant du taux horaire, son choix est tout à fait discutable puisqu'il ne tient pas compte du grade des enseignants qui interviennent dans le diplôme ni de la part des HETD effectuées par des chargés de cours (à 40 €/HETD environ). La prise en compte de taux différents aurait un impact majeur sur le montant des coûts des diplômes, d'où la nécessité de faire valider ce choix par les instances politiques.



Les coûts complets varient de 3 082 à 5 994 €/inscrit FC.

Les coûts indirects représentent entre 20 et 38 % des coûts complets selon les niveaux et types de diplôme.

Les coûts directs sont donc le principal facteur explicatif du coût complet, en particulier le nombre d'heures du diplôme et sa valorisation (160 €/HETD).

Il est donc logique de constater que les % de coûts directs (=1-% coût indirect) sont proportionnels au nombre d'HETD par étudiant (ou que le % de coût indirect est inversement proportionnel au nombre d'HETD par étudiant).

L'enjeu financier, tel qu'il est révélé par le choix du taux horaire, porte sur les licences pro et les masters qui représentent 83 % du coût complet total (1 322 489 €). Pour les licences pro, il serait intéressant d'évaluer la part des enseignements effectués par des intervenants extérieurs (à 40 €/€) pour vérifier si le taux retenu est éloigné ou non de la réalité budgétaire. Un écart important doit conduire le contrôleur de gestion à affiner le mode de valorisation financière de l'HETD afin de rendre plus robuste le modèle.

Enfin, les valeurs du nombre d'HETD/étudiant peuvent inciter à mener une étude sur la pertinence d'une offre de licence pro et de master 2 à respectivement 30 et 25 HETD/étudiant. Cette pertinence peut s'évaluer au regard d'indicateurs de performance des formations, tels que le taux de réussite et le taux d'insertion professionnelle. Dans la pratique, on constate que les Licences pro présentent des taux de réussite et des taux d'insertion professionnelle bien supérieurs à ceux des licences classiques. Est-ce la conséquence d'un coût élevé par étudiant ?

En additionnant les coûts de chaque master pour obtenir un cout moyen pour l'ensemble des masters, il est ensuite possible de présenter des chiffres plus détaillés si besoin. Dans ce cas, le coût moyen sera cohérent avec les coûts détaillés.

Dans l'autre cas, le coût moyen ne sera pas en concordance avec la somme des coûts par master, ce qui rend incohérent un éventuel « affinage » de présentation des données par master.

## Les diapositives 133 et 134

4.1. L'analyse des résultats

Un exemple en formation continue : le coût des diplômes

	Coût complet	Coût direct	Coût indirect	% coût indirect	Nb HETD/étudiant	Coût complet/étudiant FC
Licence	178 797 €	122 402 €	56 395 €	32%	12	3 082 €
Licence pro	447 237 €	373 613 €	73 624 €	16%	15	2 982 €
Masters	633 128 €	455 172 €	177 956 €	28%	19	4 184 €
M1	216 184 €	121 855 €	94 329 €	44%	11	2 194 €
M2	379 871 €	294 487 €	85 384 €	22%	15	3 132 €
TOTAL	1 322 489 €	974 327 €	348 162 €	26%	17	4 434 €

4.1. L'analyse des résultats

Un exemple en formation continue : le coût des diplômes

- Focus sur la méthode de calcul des coûts directs : un impact majeur selon le choix de mode de calcul

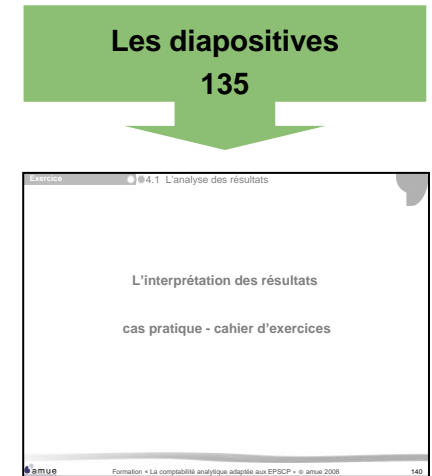
	Nombre d'inscrits FC	Nombre total d'heures de la mention (HETD)	% inscrits FC	Moins salaires engagés de la mention (a)	Moins salaires engagés affectés aux inscrits FC c = (a) x (b)
Mention 1	30	100	30%	100	30
Mention 2	20	100	20%	100	20
Mention 3	50	100	50%	100	50
Total	100	300	30%	300	130

- Nota : la somme des coûts directs de chaque master diffère du coût direct calculé pour l'ensemble des masters car la somme des pourcentages diffère du pourcentage de la somme.
- Illustration : coût direct de l'ensemble des mentions = 105 (total (a) x total (b)) alors que la somme des coûts = 130
- En conséquence, la méthode de calcul utilisée doit répondre au niveau de détail attendu pour le calcul des coûts (ensemble des masters ou détail par master).

## L'interprétation des résultats

- ⇒ **Les exemples, les cas**
- ⇒ **Temps global de traitement : 30 minutes**

Se reporter au cas « l'interprétation des résultats » dans le cahier d'exercices.





## 4.2 Les analyses d'écart

⇒ Temps global de traitement : 40 minutes

⇒ Les commentaires, les messages à faire passer

183. L'analyse des écarts est **une méthode qui consiste à valoriser les écarts entre les prévisions et les réalisations.**

Elle 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 (standards historiques, standards d'objectifs, standards de comparaison).

184. **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 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

### Les diapositives 136 à 138

4.2 Les analyses d'écart

- L'analyse d'écart consiste en l'appréciation a posteriori des différences entre des coûts constatés et les coûts préétablis (standards) :
  - Évaluer les différents facteurs qui ont fait dévier le coût réel du coût préétabli ;
  - Prendre des mesures correctives (le cas échéant).
- Les écarts permettent en général de mettre en évidence :
  - La pertinence de l'allocation des ressources humaines ;
  - Les impacts de répartition du travail et l'impact de l'organisation sur les coûts ;
  - L'efficacité du personnel, voire la productivité ;
  - Les dérives du coût horaire ;
  - La sur consommation de ressources (masquant une diminution de l'activité par exemple) ;
  - La mauvaise estimation des standards initiaux ;
  - Les surcoûts liés au prolongement des délais (coût à terminaison révisée).

Les critères explicatifs des écarts de coûts

Budget réalisé :  $V_r \cdot C_r \cdot Q_r$   
Budget prévu :  $V_s \cdot C_s \cdot Q_s$   
Écart de coût =  $(V_r \cdot C_r \cdot Q_r) - (V_s \cdot C_s \cdot Q_s)$   
c = constaté s = standard prévu

Le calcul des écarts

- L'analyse peut être menée en différenciant les écarts sur coûts fixes et variables
- Il est possible de remplacer les coûts standards (préétablis) par des coûts réels constatés au fur et à mesure que l'on avance dans le calcul des coûts d'un programme de recherche, d'un projet, d'une opération (investissement)

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.

185. 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).

186. Les principales difficultés rencontrées lors de l'analyse des écarts sont variées :

- 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 ».

⇒ **Les exemples, les cas**

Cet exemple concerne le traitement de dossiers que pourrait réaliser un service de scolarité (plage de temps limitée)

	Prévu (standard)	Réalisé	Écart en %
Volume = nombre de dossiers traités	Vs = 900	Vr = 780	-13,33%
Quantité = durée du traitement	Qs = 2 h	Qr = 2,2 h	+ 10 %
Répartition agents catégorie A	1/4	1/3	
Répartition agents catégorie B	3/4	2/3	
Coût horaire agent catégorie A	14 €	13 €	
Coût horaire agent catégorie B	8 €	8,45 €	
Prix = Coût salarial moyen horaire	Ps = 9,50 €	Pr = 9,97 €	+ 4,9 %

$$\begin{aligned} \text{Écart global} &= (Vr \times Qr \times Pr) - (Vs \times Qs \times Ps) \\ &= 17\,108,52\text{€} - 17\,100\text{€} \\ &= 8,52\text{€} \end{aligned}$$

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

$$\begin{aligned} \text{Écart sur activité} &= (Vr - Vs) \times Qs \times Ps \\ &= (780 - 900) \times 2 \times 9,5 \\ &= - 2\,280,00\text{€} \end{aligned}$$

Volume réalisé inférieur à la prévision : écart sur volume sur la base de la quantité et du prix prévus.

$$\begin{aligned} \text{Écart sur moyens} &= (Qr \times Pr - Qs \times Ps) \times Vr \\ &= (2,2 \times 9,97 - 2 \times 9,5) \times 780 \\ &= 2\,288,52\text{€} \end{aligned}$$

Moyens financiers (coût agent x temps nécessaire) supérieur à la prévision : écart sur prix et sur quantité prévus

$$\begin{aligned}\text{Écart sur quantité} &= (Q_r - Q_s) \times P_s \times V_r \\ &= (2,2 - 2) \times 9,5 \times 780 \\ &= 1\,482,00 \text{ €}\end{aligned}$$

Quantité, durée de traitement, supérieur à la prévision : écart sur durée de traitement prévue

$$\begin{aligned}\text{Écart sur coût} &= (P_r - P_s) \times Q_r \times V_r \\ &= (9,97 - 9,5) \times 2,2 \times 780 \\ &= 806,52 \text{ €}\end{aligned}$$

Coût de production (coût agent) supérieur à la prévision : écart sur coût

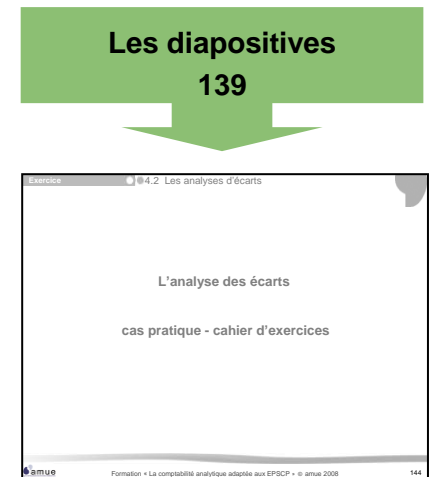
### Conclusion

Les moyens (durée de traitement des dossiers et coût salarial) ont coûté globalement plus cher que ce qui était prévu, pour une valeur de 2 288,52 €, soit plus de 13% du budget (budget prévu = 17.100 €). Parmi les moyens, c'est l'accroissement de la durée de traitement des dossiers qui a été le facteur le plus coûteux. Ainsi, la maîtrise du temps de traitement des dossiers est le facteur essentiel dans ce cas de figure.

## L'analyse des écarts

- ⇒ **Les exemples, les cas**
- ⇒ **Temps global de traitement : 30 minutes**

Se reporter au cas « l'interprétation des résultats » dans le cahier d'exercices.



## 4.3 Les comparaisons pertinentes

⇒ Temps global de traitement : 20 minutes

⇒ Les commentaires, les messages à faire passer

187. Les comparaisons se basent sur une analyse de la différence entre la valeur observée et la valeur prévue (ou celle de l'entité de référence pour la comparaison) nuancée en fonction de la signification de sa valeur. Les comparaisons peuvent porter sur des références internes ou externes à l'établissement sur la base de standards de gestion :

- Les **standards historiques** : comparer les coûts avec les valeurs des années précédentes
- Les **standards d'objectifs** : analyse de l'écart avec un coût cible défini a priori (objectif à atteindre au cours de la période)
- Les **standards de comparaison externe** : comparer ses coûts à ceux d'une structure analogue avec des comportements de coûts similaires.

188. La comparaison des coûts calculés avec des standards historiques est intéressante dans les cas où le contexte ne connaît pas de rupture brutale qui bouleverse le comportement des coûts. On peut alors de façon pertinente utiliser une courbe de tendance pour déterminer le standard de gestion auquel comparer le coût calculé. Un établissement pourra ainsi établir des standards historiques en particulier pour les dépenses régulières de fonctionnement, type dépenses de fluides, ou dépenses de fournitures.

189. Les standards comparatifs sont particulièrement intéressants dans le cas des EPSCP qui peuvent avoir accès à l'information leur permettant de se comparer (démarche de benchmarking), sous réserve que les coûts soient calculés de la même façon.

190. Les standards d'objectifs sont pertinents quand ils sont l'expression d'une volonté politique affirmée, communiquée et appropriée des personnes concernées par les objectifs à atteindre. Il faut cependant prendre garde à ce que ces valeurs-cibles soient réalistes et puissent raisonnablement être atteintes dans le temps imparti.

### Les diapositives

## 140 à 142

The image shows three slides from a presentation. The top slide is a title slide for '4.3. Les comparaisons pertinentes' with the text 'La comptabilité analytique dans le secteur public est à la jonction du « sur mesure et du « modèle imposé » (voir partie I)'. Below the title is a diagram showing 'des préalables' leading to a list of bullet points: 'L'approche comparative interne et historique ne peut suffire'; 'Les décisions stratégiques nécessitent d'intégrer l'environnement (concurrence des diplômes, valeurs relatives objectives/subjectives des établissements...);'; 'Les périmètres de comparaison doivent être analogues (typologie homogène des objets de coûts par des établissements)'; and 'Les règles et modèles de calcul doivent être identiques.' The middle slide is titled 'Le développement du Benchmarking' and shows a flowchart. It starts with 'Les « étalons »' which branches into 'Interne à l'EPSCP' and 'Externe à l'EPSCP'. 'Interne à l'EPSCP' leads to 'Processus et activités métiers (et/ou support)'. 'Externe à l'EPSCP' leads to 'Avec des structures externes (autres EPSCP, formation, recherche)' and 'Avec d'autres organisations (privées ou publiques hors champ)'. Both 'Processus et activités métiers (et/ou support)' and 'Processus et activités support' lead to 'Les analyses'. 'Les analyses' leads to 'Écarts', which then branches into 'CAUSES' and 'EFFETS'. 'CAUSES' includes 'Pratiques', 'Budget', and 'Origine externe'. 'EFFETS' includes 'Supprimer' and 'Reconfigurer'. The bottom slide is titled 'Des comparaisons possibles à partir d'une analyse de typologie des objets de coûts (établissements, diplômes, filières, etc.)' and states 'Dans le cadre d'un « benchmarking » il est possible de comparer :'. It then lists a table of comparison categories and examples.

Entités composantes	Établissements UFR, école, laboratoires
Prestations	Diplômes, formation continue, études, colloques
Processus internes	Filières, suivi administratif d'un étudiant
« Ressources » internes (coûts horaires)	Responsable d'UFR, directeur de laboratoire, cadre administratif, intervenants
« Clients » externes	Étudiants, financeurs, donneurs d'ordre
Fonctions	Enseignement, recherche, administration, logistique
...	...

191. La diapositive sur le benchmarking illustre le fait que l'on peut se comparer en interne et en externe avec des EPSCP ou des structures exerçant les mêmes missions pour estimer les écarts de coûts sur des objets de coûts « métiers ». Mais il est aussi possible de se comparer avec des structures privées et publiques intervenant de manière éloignée à la commande « universitaire et scientifique » : un hôpital, une commune, une prison, un musée, une banque, une entreprise de reprographie... accueillant du public et / ou répondant à des prestations de « masse » et récurrentes. Dans ce cas, on comparera les résultats des fonctions et des objets de coûts supports (nettoyage, sécurité, entretien, reprographie, maintenance informatique, etc.). On peut en tirer des conclusions sur la reconfiguration des processus supports, voire envisager leur externalisation. L'enjeu est bien d'estimer l'écart d'un point de vue économique sans oublier les « options » politiques de réalisation des missions. Prendre moins de monde, associer les étudiants à la recherche, développer les méthodes modernes d'éducation (e learning), représentent des coûts élevés qui traduisent aussi la qualité attendue d'une maquette pédagogique. Le coût n'explique jamais tout dans le secteur public.

192. Le ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche a ouvert depuis 2010 le « portail d'aide au pilotage de l'enseignement supérieur et de la recherche : PapESR ». Chaque établissement a accès à une base d'information comprenant les données qualitatives et quantitatives qui lui sont propres et à une base nationale de référence permettant par exemple de disposer des données propres aux universités similaires et à l'ensemble des universités. Les données portent tant sur la formation que sur la recherche ou la gestion financière. Dans ce dernier domaine, les informations sont notamment issues des comptes financiers des établissements et portent sur les 4 derniers exercices.

The slide shows a green arrow pointing from the title 'Les diapositives 143' to a screenshot of a presentation slide. The screenshot is titled 'Une source de données nationale' and contains the following text:

**Une source de données nationale**

- Le portail d'aide au pilotage de l'enseignement supérieur et de la recherche : **PapESR**
- Bases d'informations : indicateurs d'activité, de performance, relatifs à la formation (nb d'étudiants, disciplines, diplômés) à la recherche (données régionales) aux finances (base comptes financiers sur 4 ans)
- Pour les données financières :
  - accès aux données de son établissement, du « groupe d'établissements » d'appartenance, de l'ensemble des établissements,
  - Données relatives à l'exécution budgétaire, au bilan et à l'analyse financière (SIG, ratios, ...)
- Alimenter par les remontées des établissements,
- Indicateurs calculés selon les bases explicitées.
- Portail accessible à l'adresse <http://cisad.adc.education.fr/papesr/front/>

The screenshot also shows a footer with the text 'Formation - La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP - © Amua 2012'.

## 4.4 L'intégration des résultats dans le système de pilotage

⇒ Temps global de traitement : 20 minutes

⇒ Les commentaires, les messages à faire passer

193. La comptabilité analytique est un des outils du contrôle de gestion. Elle est indéniablement utile au pilotage et doit être intégrée aux outils de décision de l'EPSCP.

De part sa périodicité, il est parfois délicat d'intégrer les coûts dans les tableaux de bord trimestriels. La périodicité annuelle suggère d'appréhender les résultats des coûts dans une logique « RAP » (rapport annuel de performance). On voit là l'enjeu d'une production rapide des coûts et de manière synchrone par rapport à l'année universitaire. Autrement, on aura un décalage d'un an entre le moment où l'on établit la maquette pédagogique pour l'année N / N + 1 (avril- Mai N) et l'édition des coûts (les coûts de l'année N seront au mieux connus en janvier ou février N +1).

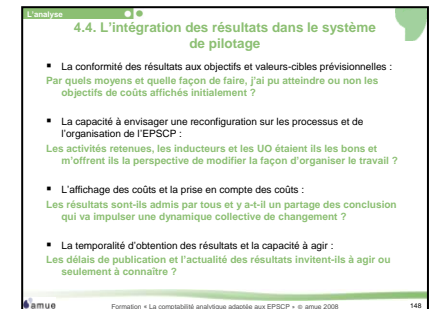
194. Il importe de s'interroger sur les raisons qui font que l'on a atteint ou non les objectifs annoncés en termes de coûts. La fin ne justifie pas toujours les moyens. La baisse des coûts peut très bien avoir été réalisée au détriment d'une qualité des enseignements ou des activités de recherche. Les services peuvent ne pas avoir les moyens de fonctionner. On peut avoir réduit les heures complémentaires ou le recours à des vacataires professionnels. Les chemins pour parvenir à la maîtrise des coûts doivent être analysés.

Il est vrai aussi, que même si l'on doit penser en permanence à respecter le principe de permanence des méthodes, la qualité des inducteurs et la pertinence de la nature et du nombre d'activités sont à reconsidérer annuellement. Les coûts doivent être produits à temps pour avoir du sens et que l'on s'interroge sur un passé « récent » (3 mois après la clôture de l'exercice au maximum) pour produire l'avenir.

195. Les établissements doivent mettre en oeuvre un dispositif **d'autoévaluation** sur la base d'indicateurs: contractuels (qui désormais intègrent les indicateurs des projets annuels de performance) et internes reposant sur des données fiables, un système d'information, l'analyse des résultats et la mise en place d'actions correctives.

### Les diapositives

144 et 145

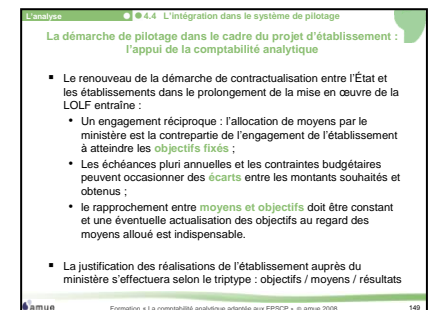


L'analyse

#### 4.4. L'intégration des résultats dans le système de pilotage

- La conformité des résultats aux objectifs et valeurs-cibles prévisionnelles : Par quels moyens et quelle façon de faire, j'ai pu atteindre ou non les objectifs de coûts affichés initialement ?
- La capacité à envisager une reconfiguration sur les processus et de l'organisation de l'EPSCP : Les activités retenues, les inducteurs et les UO étaient ils les bons et m'offrent ils la perspective de modifier la façon d'organiser le travail ?
- L'affichage des coûts et la prise en compte des coûts : Les résultats sont-ils admis par tous et y a-t-il un partage des conclusion qui va impulser une dynamique collective de changement ?
- La temporalité d'obtention des résultats et la capacité à agir : Les délais de publication et l'actualité des résultats invitent-ils à agir ou seulement à connaître ?

Formation « La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP » - © année 2008 144



L'analyse

#### 4.4. L'intégration dans le système de pilotage

##### La démarche de pilotage dans le cadre du projet d'établissement : l'appui de la comptabilité analytique

- Le renouveau de la démarche de contractualisation entre l'État et les établissements dans le prolongement de la mise en oeuvre de la LOLF entraîne :
  - Un engagement réciproque : l'allocation de moyens par le ministère est la contrepartie de l'engagement de l'établissement à atteindre les objectifs fixés ;
  - Les échéances pluri annuelles et les contraintes budgétaires peuvent occasionner des écarts entre les montants souhaités et obtenus ;
  - le rapprochement entre moyens et objectifs doit être constant et une éventuelle actualisation des objectifs au regard des moyens alloué est indispensable.
- La justification des réalisations de l'établissement auprès du ministère s'effectuera selon le triptyque : objectifs / moyens / résultats

Formation « La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP » - © année 2008 145



196. Deux dimensions temporelles de gestion doivent être prises en compte de façon simultanée :

- D'une part, le couple résultats / objectifs doit prendre en compte la pluri annualité inhérente aux activités menées par les établissements (les résultats en matière de formation ne s'apprécient que sur une durée de trois ans par exemple pour la licence et sur une échelle encore plus grande s'il s'agit de prendre en compte l'insertion professionnelle) ;
- D'autre part, la mesure réalisée « en fin de course » ne saurait suffire et même exige qu'un suivi annuel voire infra annuel soit assuré tout au long de l'exécution du contrat (le constat d'un écart en fin de contrat est peu productif en terme de pilotage). En conséquence, le rapprochement entre moyens et objectifs est primordial dans le cadre de l'exécution budgétaire. Il doit s'effectuer de façon régulière afin de permettre une éventuelle actualisation des objectifs au regard des moyens alloués (aussi bien par le biais du contrat que par le biais de ressources émanant d'autres origines, ressources propres ou autres financements). Les informations issues de la comptabilité analytique sont de nature à fournir une analyse détaillée des consommations de ressources.

197. La loi n°2007-119 du 10 août 2007 relative aux libertés et responsabilités des universités renforce la place donnée au contrat quadriennal. Ce dernier fixe certaines obligations des établissements et prévoit les moyens et emplois correspondants pouvant être mis à leur disposition par l'Etat : « Les établissements rendent compte périodiquement de l'exécution de leurs engagements ». Le contrat revêt un caractère global incluant l'ensemble des moyens alloués aux universités par le ministère puisque celui-ci « s'engagera pluri annuellement sur un budget couvrant non seulement la totalité de la dotation dévolue aux établissements mais aussi les montants affectés à la masse salariale » (extrait de la circulaire de présentation du nouveau dialogue contractuel du DGESIP n°2009-0310 du 30 juillet 2009). La contrepartie de cet engagement sera l'appréciation des performances atteintes par les établissements. Pour ce faire, les établissements soumettront leurs rapport à l'Agence d'évaluation de la recherche et de l'enseignement supérieur – AERES).

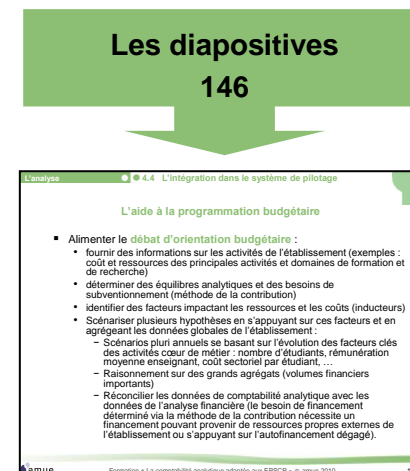
198. Le renforcement de l'autonomie des établissements incite encore plus qu'avant à la définition de plans stratégiques nécessitant une projection pluriannuelle. Cette démarche suppose d'être confrontée à l'exercice de la viabilité budgétaire de la trajectoire tracée. C'est notamment une des raisons pour lesquelles le décret financier n°2008-618 du 27 juin 2008 prévoit la tenue d'un **débat d'orientation budgétaire** au sein du Conseil d'administration. Il s'agit de façon schématique de tracer les voies et moyens (y compris budgétaires mais pas uniquement) par lesquelles l'établissement souhaite mettre en œuvre son projet d'établissement. Pour ce faire, il est nécessaire de disposer d'informations rétrospectives et prospectives de diverses natures (externes et internes, économiques et financières, de ressources humaines et patrimoniales, ...). Cet ensemble d'éléments doit permettre d'élaborer des scénarios de développement à soumettre aux membres du conseil d'administration à la fois à des fins d'arbitrage mais également afin de suivre et si nécessaire de rectifier les choix effectués.

199. La comptabilité analytique a une place à jouer dans l'alimentation des scénarios d'évolution et de réalisation des hypothèses.

- Tout d'abord elle peut fournir des informations sur les activités de l'établissement (exemples : coût et ressources des principales activités et domaines de formation et de recherche).
- Ensuite, des méthodes de comptabilité analytique sont particulièrement adaptées pour aider à la simulation et à la préparation budgétaire. Ainsi, la détermination des équilibres analytiques et des besoins de subventionnement via la méthode de la contribution constitue un outil approprié.
- L'exercice de simulation budgétaire peut par ailleurs s'appuyer sur le travail d'identification des facteurs impactant les ressources et les coûts (inducteurs) réalisé pour les besoins de la construction de la méthode analytique.

200. L'IGAENR a ainsi publié en juillet 2010 un guide méthodologique intitulé « modélisation financière du plan de développement des activités des universités ». ce guide propose une méthodologie pour construire et alimenter des projections budgétaires pluriannuelles.

- La méthodologie repose sur l'identification d'activités cœur de métier de l'établissement (filière de formation et secteurs de recherche)
- Elle consiste ensuite à scénariser plusieurs hypothèses en s'appuyant sur les facteurs impactant les ressources et les coûts (cf. ce qui a été dit supra) c'est-à-dire en s'intéressant aux inducteurs des activités cœur de métier : nombre d'étudiants, rémunération moyenne enseignant, coût sectoriel par étudiant, .... et en agrégeant les données globales de l'établissement.
- Le raisonnement se conduit sur la base de grands agrégats (volumes financiers importants)
- L'identification des coûts directs et des ressources directement générées par ces activités cœur de métier permet de dégager un besoin de financement qu'il convient de rapprocher des ressources globales disponibles pour l'établissement (subvention, autres ressources propres, fonds de roulement disponible, CAF dégagée).

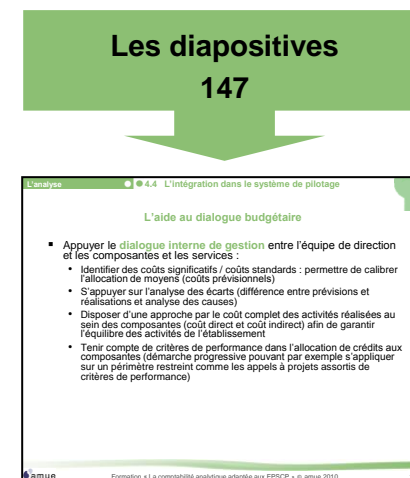


- Le premier temps de la démarche consiste donc à mettre en œuvre la méthode de la contribution (ou méthode dite du « direct costing ») pour dégager une contribution ou au cas d'espèces des besoins de subventionnement. Ces besoins de subventionnement des activités cœur de métier sont à rapprocher des ressources globales disponibles (tenant compte bien évidemment de la couverture des activités supports par ailleurs nécessaires à la réalisation des activités cœur de métier).
- Le second temps de la démarche consiste à réconcilier les données de comptabilité analytique avec les données de l'analyse financière : le besoin de financement déterminé via la méthode de la contribution nécessite un financement pouvant provenir de ressources propres externes de l'établissement ou s'appuyant sur l'autofinancement dégagé).

201. A l'intérieur de l'établissement le principe objectifs - moyens - résultats devrait se propager entre l'université et les composantes et services, entre le président et les responsables de composantes ou de services. On peut s'attendre à voir se développer une contractualisation en interne avec les différentes composantes et services, avec des engagements en terme d'objectifs associés à des moyens, les composantes et les services devant ensuite rendre compte. Dans la prise en compte des ressources mobilisées, la ressource humaine (nombre d'ETPT et valorisation financière) doit entrer en ligne de compte. Ainsi, la connaissance, le suivi et la maîtrise des activités des personnels est de nature à permettre une meilleure adéquation moyens / objectifs. La seule prise en compte des charges directes ou limitée aux seuls moyens de fonctionnement fausserait l'appréciation portée quant aux ressources allouées. On peut du reste tenir le même raisonnement en matière de matériel et de locaux à disposition. Seul un calcul analytique peut permettre la prise en compte de l'ensemble des ressources.

202. La mise en place d'un **dialogue interne de gestion** nécessite un « outillage » dont une partie peut s'appuyer sur les données issues de la comptabilité analytique. A titre d'exemple, on peut citer les informations suivantes comme utiles au dialogue budgétaire :

- Identifier des coûts significatifs / coûts standards afin de permettre de calibrer l'allocation de moyens (coûts prévisionnels) ;
- S'appuyer sur l'analyse des écarts : différence entre prévisions et réalisations et sur l'analyse des causes des écarts constatés ;
- Disposer d'une approche par le coût complet des activités réalisées au sein des composantes (coût direct et coût indirect) afin de garantir l'équilibre des activités de l'établissement et la soutenabilité budgétaire des choix effectués. Mettre en place des formations en se limitant à un raisonnement sur les charges directes générées (heures complémentaires et charges de logistique de la formation) sans tenir compte des consommations de services supports peut rapidement conduire un établissement à une situation de déséquilibre ;
- Tenir compte de critères de performance dans l'allocation de crédits aux composantes (démarche progressive pouvant par exemple s'appliquer sur un périmètre restreint comme les appels à projets assortis de critères de performance). La création de diplômes universitaires ou de spécialités doit-elle être « automatique » ou doit elle tenir compte d'une réalité financière d'établissement dans une vision en coût complet (en tenant compte des charges de structures engendrées et consommées par la formation en question mais non couverte par des ressources complémentaires).



⇒ **Temps global de traitement : 20 minutes**

⇒ **Les commentaires, les messages à faire passer**

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

204. Afin de constituer le reporting, le contrôleur de gestion (ou la personne la plus directement en charge du système de comptabilité analytique) doit se livrer à la mise en cohérence des données utilisables et des commentaires et explications nécessaires à leur compréhension.

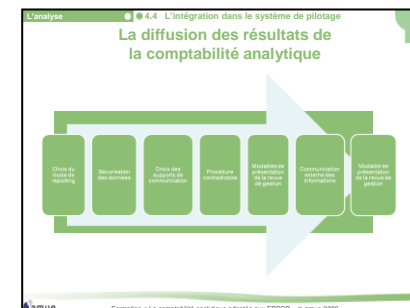
205. Le reporting dispose d'un support dédié, bien distinct des tableaux de bord par exemple. Il doit être disponible en édition papier car, le reporting est un document de travail qui demande à être analysé, discuté et destiné à être une source d'interrogations.

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

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

208. Les leviers d'action consistent en l'identification des actions à mener en fonction des écarts constatés avec les objectifs initiaux et reviennent à préciser les responsabilités des différents acteurs par rapport à une action sur un coût, au calendrier de mise en place des mesures correctives ou aux actions à mener de manière générale (révision des standards de gestion, fiabilité des données, réorganisation, etc.). **Attention, la conception de leviers d'actions suppose la définition préalable d'objectifs clairs. Un coût n'a de sens qu'au regard d'objectifs quantifiés.**

## Les diapositives 148 et 149



- 
- L'Analyse 4.4 L'intégration dans le système de pilotage  
**L'impact des résultats analytiques**
- La reconfiguration des processus
  - La redéfinition des standards et valeurs-cibles
  - Un plan d'actions assorti d'un calendrier
  - La structure des bases de données et les nouvelles interfaces au sein du SIG
- Formation « La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP » - © année 2008 152

Le calcul des coûts complets de la formation continue et l'analyse des résultats obtenus a amené l'équipe dirigeante à définir une nouvelle politique tarifaire. Cette nouvelle grille tarifaire a été adoptée par le conseil d'administration de l'établissement.

Explication des nouveaux tarifs cibles 2015 :

Licence, DEUST et Licence pro : alignement sur le cout complet mini

Master 1 : alignement sur le coût complet moyen et le benchmark tarifaire. Un alignement sur le cout complet mini aurait conduit à une tarification inférieure aux Licences, donc incohérente.

Master 2 : distinction Pro/recherche. Alignement du tarif master pro sur le coût complet moyen et sur la Licence pro, alignement du tarif master recherche sur le master 1 et la moyenne M2 Pro-M2 Rech du benchmark.

## Les diapositives 150

**L'analyse** 4.4 L'intégration dans le système de pilotage

### L'impact des résultats analytiques

*L'exemple d'une révision tarifaire de la formation continue*

■ Objectif : combler les décalages entre tarifs et coûts complets à horizon 2015

	Coût complet moyen	Coût complet mini	Coût complet maxi	Tarif 2014 (M1)	Minimiser Tarif 2015	Aligner sur M2 Pro 2014	Aligner sur Licence pro 2014	Aligner sur Master 1 2014	Benchmark moyen EPSCP
Licence	3 000	2 800	3 200	3 000	2 800	3 000	3 000	3 000	3 000
DEUST	3 000	2 800	3 200	3 000	2 800	3 000	3 000	3 000	3 000
Licence pro	3 000	2 800	3 200	3 000	2 800	3 000	3 000	3 000	3 000
Master 1	3 000	2 800	3 200	3 000	2 800	3 000	3 000	3 000	3 000
Master Pro	3 000	2 800	3 200	3 000	2 800	3 000	3 000	3 000	3 000
Master 2	3 000	2 800	3 200	3 000	2 800	3 000	3 000	3 000	3 000

- La nouvelle tarification s'appuie sur les calculs de coûts complets et sur un benchmark tarifaire d'autres EPSCP.
- Le plan de rattrapage a été adopté par le conseil d'administration

Formation - La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP - 8 Août 2011

## 4.5 Les critères de choix d'un modèle analytique

⇒ Temps global de traitement : 15 minutes

⇒ Les commentaires, les messages à faire passer

209. Rappels sur les caractéristiques principales de 2 méthodes en coûts complets et 2 méthodes en coûts partiels étudiées au cours de la formation.

210. Adéquation méthodes avec les différents objectifs possibles de l'établissement :

- Politique, stratégiques et organisationnels :

- 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.

- La communication externe s'appuie plus facilement sur les résultats des coûts complets chargés issus du modèle en sections homogènes. Il en va de même pour une réflexion portant sur le coût des structures (mais pas sur leur fonctionnement interne).

- la recherche de partenariats peut s'appuyer sur des modèles aisément lisibles en externe (section homogène, coût spécifique, écart) pour rechercher par exemple un financement.

- Disciplinaires et socio-organisationnels :

- Si l'établissement est plutôt mono disciplinaire, la comptabilité par activités permettra d'expliquer comment se créent les coûts. En effet, la logique d'enchaînement des activités de réalisations des processus correspondent à une réalité de métier et la définition d'inducteur d'activités et de ressources s'effectuent dans une logique de causalité (fait générateur) qui aide à comprendre la consommation.

Les diapositives  
151 et 152

4.5 Les critères de choix d'un modèle analytique

les méthodes	les caractéristiques essentielles de la méthode : elle ...
section 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>présente des coûts complets et autres d'ordre de classement</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 champs de structures induites.</li> </ul>
coûts spécifiques	<ul style="list-style-type: none"> <li>s'appuie sur la différence entre coût fixe et coût variable ;</li> <li>évalue la contribution du produit au chiffre d'affaires, le rendement des coûts et la rentabilité d'une prestation ;</li> <li>permettent d'évaluer l'intérêt de pousser ou de limiter l'offre d'une prestation</li> </ul>
analyse des écarts	<ul style="list-style-type: none"> <li>met en relief les coûts constants avec les coûts provisionnels (pré établis) ;</li> <li>dit le lien entre coûts, activités et quantités de moyens incorporés ;</li> <li>identifie les bons et les mauvais écarts, (écart de consommation ou de prix)</li> </ul>

Choix du modèle : critères d'appréciation

Éléments de jugement, spécificité de l'EPSC, enjeux	méthode à privilégier			
	section homogène	coût spécifique	coût complet	par activités
<b>Politique, stratégiques et organisationnels</b>				
capacité des coûts de structures et de charges de revient et de charges de revient				
logique forte de consommation des "loges de structure"				
évaluation des coûts de revient par activité et par prestation par le métier ou le client de service				
coût fixe de prestation				
<b>Disciplinaires et socio-organisationnels</b>				
évaluation des coûts de revient par activité et par prestation par le métier ou le client de service				
évaluation des coûts de revient par activité et par prestation par le métier ou le client de service				
évaluation des coûts de revient par activité et par prestation par le métier ou le client de service				
<b>Économiques - Rentabilité</b>				
évaluation des coûts de revient par activité et par prestation par le métier ou le client de service				
évaluation des coûts de revient par activité et par prestation par le métier ou le client de service				
évaluation des coûts de revient par activité et par prestation par le métier ou le client de service				

- En revanche, si 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. Dans ce cas, l'analyse se recentrera plus sur une question financière basé sur le coût et sur le produit de la structure.

Les modèles par activités et en coûts spécifiques (interrogeant directement le périmètre d'intervention de l'agent) sont plus compréhensibles par le personnel.

- Economico – financiers :

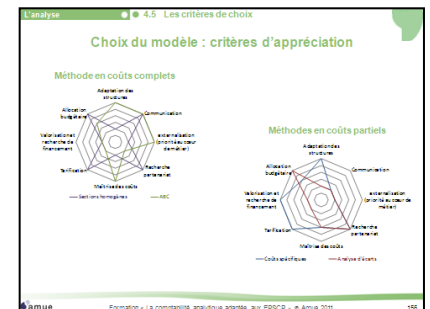
- L'approche budgétaire (prévision, réalisation, reprogrammation) se satisfait de la mise en œuvre d'analyses d'écart à partir de coûts analytiques. La méthode de la contribution (identification de charges et produits directes) et définition d'un complément éventuel à financer (à valider ou pas) permet aussi d'aider à apprécier l'équilibre budgétaire.

- 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.

- Une tarification publique repose le plus souvent sur la couverture des coûts directs et indirects complets comme le propose le modèle des sections homogènes.



Autre représentation de l'adéquation entre les différents modèles de calculs de coûts et les objectifs prioritaires poursuivis.





## 5. Positionner la comptabilité analytique au sein du contrôle de gestion

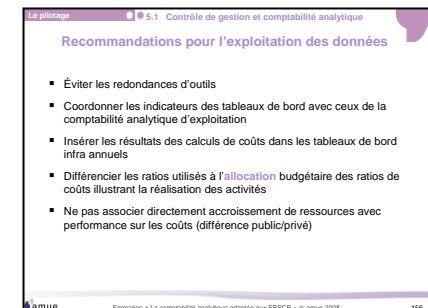
### 5.1 La comptabilité analytique : un outil du contrôle de gestion

⇒ **Temps global de traitement : 20 minutes**

⇒ **Les commentaires, les messages à faire passer**

211. La comptabilité analytique constitue l'un des éléments pivots du contrôle de gestion. Comme nous l'avons vu, elle permet d'analyser les écarts entre les coûts constatés et les coûts prévisionnels, ou bien encore de se comparer à d'autres établissements. De ce fait, la comptabilité analytique dispose d'un vivier considérable de données pour l'alimentation des tableaux de bord de l'établissement. 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'œuvres et inducteurs de la comptabilité analytique.

212. L'intégration des résultats de la comptabilité analytique au sein du système de pilotage évite de la limiter à une simple technique et à une démarche budgétaire ou comptable. Au contraire, la comptabilité analytique se positionne en tant qu'outil d'aide à la décision car elle offre la possibilité de mesurer la pertinence des moyens et du coût au regard des objectifs. Les résultats de la comptabilité analytique sont partie intégrante du dialogue de gestion.



213. Méthodologiquement, il est nécessaire, voire impérieux de coordonner les indicateurs du contrôle de gestion avec ceux (les inducteurs et ratios d'objets de coûts) de la comptabilité analytique.

En fait, la comptabilité d'analyse des coûts (la comptabilité d'analyse du coût des actions de la LOLF) est selon nous insuffisamment utilisée dans le dispositif de pilotage. Il conviendrait à l'évidence de considérer que le contrôle de gestion ne se résume pas à la publication d'indicateurs d'efficacité et l'efficience (sans les coûts). Dans une entreprise, la rentabilité des capitaux nets et le taux de marge passent par la maîtrise des coûts, par essence, injustement élevés. Le secteur public et les EPSCP ont trop tendance à piloter « à côté des coûts ». On les calcule mais sans les utiliser vraiment. La diffusion 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 permet de dépasser le stade du théorique pour entrer dans le concret. L'allocation de ressources budgétaire peut s'appuyer des indicateurs communs au tableau de bord et à la comptabilité analytique et prendre appui sur l'analyse des écarts entre ressources allouées et ressources consommées (avec définition de standards). Ceci suppose en termes d'appropriation et d'acceptation dans l'établissement que les résultats de la comptabilité analytique soient résultats analysés, communiqués et exploités.

⇒ **Les cas, les exemples**

Chaque indicateur choisi pour permettre de suivre la réalisation d'un objectif fixé doit être défini de façon précise dans une fiche de qualification. Les fiches de qualification des indicateurs sont validées par l'équipe de direction. Elles sont numérotées et rassemblées ensuite dans une bibliothèque d'indicateurs mise à disposition de l'ensemble des acteurs de l'établissement sur le site intranet. Elles constituent ainsi des documents de référence.

Outre l'intitulé de l'indicateur, la fiche de qualification reprend notamment la formule de calcul (qui doit être définie très précisément), les dates d'observation ainsi que les éléments de traitement, la fréquence de production et la forme du tableau de bord.

**Les diapositives  
158 et 159**

Le pilotage 5.1 contrôle de gestion et comptabilité analytique

**Les indicateurs des tableaux de bord coordonnés avec les données de la comptabilité analytique**

Composante du tableau de bord	Domaines de pilotage	Indicateurs communs au tableau de bord et à la comptabilité analytique
Résultats financiers	<ul style="list-style-type: none"> <li>Réajustement des dotations</li> <li>Economie et enlèvement</li> <li>Couverture par les recettes</li> <li>Coûts des prestations</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Écart moyen des dotations entre composantes</li> <li>Coût moyen d'une prestation par composante</li> </ul>
Processus internes	<ul style="list-style-type: none"> <li>Maitrise des processus logistiques et administratifs</li> <li>Sélection d'activités critiques (enseignement et recherche)</li> <li>Prévision des activités (dont les axes du projet d'établissement)</li> <li>Vérification 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 document 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 réputation</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>

amue Formation « La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP » - 15 mars 2008 157

Le pilotage 5.1 Contrôle de gestion et comptabilité analytique

**Illustration : modèle de fiche indicateur interne**

Service responsable :	
Nom de l'indicateur :	
Code de l'indicateur ou éventuellement n° d'indicateur contractuel et/ou PAP (numéroté) :	
Utilitaires : comment ou pourquoi l'indicateur est-il pertinent ? :	
Formule de calcul ou principe des données informatiques des données utilisées :	
Date d'observation :	
Niveau d'information (coûts) :	
Échelle de la source au tableau de bord :	
Forme de tableau de bord (support et fréquence de production) :	
Est-il un indicateur vital et urgent ? :	
Nom :	
Commentaire :	

amue Formation « La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP » - 15 mars 2008 158



## 5.2 Le pilotage stratégique et prospectif

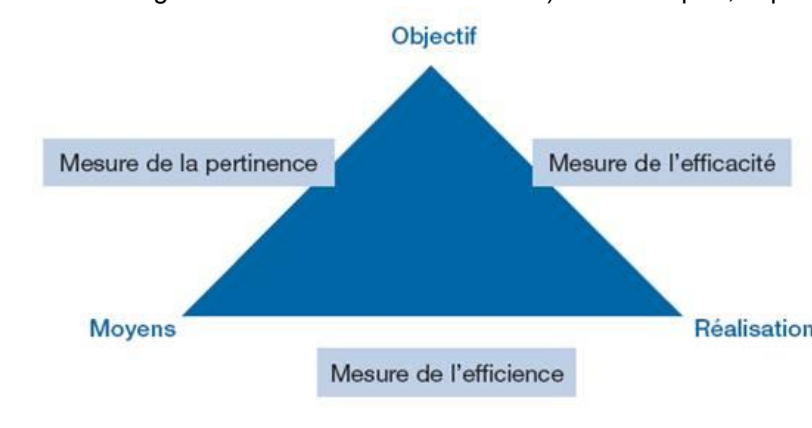
⇒ Temps global de traitement : 10 minutes (avec conclusion)

⇒ Les commentaires, les messages à faire passer

214. 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'**efficience** est le rapport entre les moyens et les réalisations. L'efficience 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'efficience les deux autres dimensions de la performance.

Les coûts calculés permettent en conséquence de mesurer d'une part l'efficience des biens et services fournis par l'établissement (indicateurs d'efficacité de la gestion dans le cadre de la LOLF) et d'autre part, la pertinence des moyens et du coût au regard des objectifs.



*Schéma extrait du guide méthodologique sur le contrôle de gestion publié en 2002 par la Délégation interministérielle à la réforme de l'Etat (DIRE)*

**Les diapositives**  
**161**

Le pilotage

### 5.2 Le pilotage stratégique et prospectif

- La comptabilité analytique constitue l'un des outils du système global de pilotage des EPSCP ;
- La comptabilité analytique au sein du système de pilotage :
  - Permet de mesurer l'efficience 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 ;
  - Permet d'opérer des choix stratégiques de développement de certaines activités ou à l'inverse de décider de diminuer voire d'arrêter une activité.

amue Formation • La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP • © amus 2008 160

## Conclusion : Les éléments de réussite de la mise en place de la comptabilité analytique

215. La comptabilité analytique ne constitue pas un outil qui va de soi dans la culture universitaire. La **prise en compte du contexte** est donc un élément essentiel de la réussite du projet. Ceci est d'autant plus vrai que la participation pour ne pas dire **l'adhésion des personnels de l'établissement est indispensable** notamment pour alimenter le système.

Ceci suppose donc que des **actions d'information, de sensibilisation et de formation** spécifiques soient organisées et ce, de façon continue. En tant que telle la comptabilité analytique ne nécessite pas d'informations qui lui soient véritablement propre : elle puise en revanche et de façon très large dans le **système d'information** de l'établissement. Il est à ce titre essentiel d'œuvrer pour la **qualité des données** quel que soit le domaine de gestion ainsi que pour la meilleure intégration possible des briques applicatives.

216. Ce travail ne peut se réaliser que si un **objectif clair est fixé, A coup sûr, cela relève du rôle de l'équipe dirigeante de l'établissement puisqu'il lui appartient de faire le choix des objectifs assignés au système analytique**. Calculer des coûts répond à un besoin d'information de l'établissement parce qu'il s'agit par ce biais d'alimenter le système de pilotage afin de disposer d'un état de la situation pour prendre les décisions qui s'imposent, si nécessaire, en toute connaissance de cause. N'oublions pas que chacun, à son niveau, du président de l'université au responsable d'un centre de responsabilité, est amené à prendre des décisions. L'adhésion des acteurs, facteur clé du succès de la mise en place d'un système analytique, suppose en conséquence que **chacun trouve le niveau d'information pertinent à son niveau**. Pour résumer, chacun doit y trouver son compte.

217. Mettre en place une comptabilité analytique nécessite donc des moyens. Dans ce cadre, une organisation en mode projet est de nature à permettre une efficacité du dispositif. Le **contrôleur de gestion a un rôle primordial** à jouer dans cet ensemble en tant qu'animateur et formateur. L'appui affirmé et régulier de l'équipe dirigeante est un autre facteur clé du succès de l'opération. D'autant que la comptabilité analytique est avant tout un outil au service d'une meilleure connaissance de l'établissement pour aider au pilotage et quelle constitue un des éléments d'aide à la décision. Il faut l'affirmer avec force, **des actions et des décisions doivent explicitement s'appuyer sur les coûts** si l'on veut que le jeu en vaille la chandelle.

218. C'est un défi pour les universités. Voilà pourquoi ce chantier ne peut se concevoir que dans une perspective à moyen terme en gardant à l'esprit que l'enjeu est de contribuer à rendre les universités plus performantes en leur permettant de disposer d'informations utiles à la gestion de leurs ressources dans un cadre d'autonomie.

### Les diapositives

162

Le pilotage

#### 5.2 Le pilotage stratégique et prospectif

- La comptabilité analytique constitue **l'un des outils** du système global de pilotage des EPSCP ;
- La comptabilité analytique au sein du système de pilotage :
  - 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 ;
  - Permet d'opérer des choix stratégiques de développement de certaines activités ou à l'inverse de décider de diminuer voire d'arrêter une activité.

AMU6 Formation « La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP » - © année 2008 160