

Comptabilité analytique :  
mise en œuvre et premiers résultats

17 décembre 2007

- compte-rendu -



# Table des matières

## **Ouverture ..... 4**

Jean-Michel UHALDEBORDE

*Président de l'université de Pau et Pays de l'Adour*

Guy LE VAILLANT

*Directeur du département services, Amue*

1. Les prémisses de la réflexion sur la comptabilité analytique..... 4
2. La mise en avant de dispositifs de gestion renouvelés ..... 5
3. Le Discours de la méthode..... 6
4. Le recours aux méthodes ..... 7
5. Le contexte ..... 7
6. Les objectifs du séminaire ..... 8
7. La comptabilité analytique ..... 8

## **Les points marquants issus de l'accompagnement des sites expérimentateurs..... 10**

Serge BOURGINE

*Chargé de domaines finances, département Services, Amue*

Jean-Michel UHALDEBORDE

*Président de l'université de Pau et Pays de l'Adour*

1. Les objectifs assignés au système ..... 10
2. La structuration de la démarche ..... 11
3. L'alimentation du modèle..... 12
4. Le choix du modèle ..... 13

## **La poursuite logique d'une démarche de pilotage..... 16**

Louissante TALBOURDET

*Chargée de mission modernisation, université de Rennes 2*

Géraud de MARCILLAC

*Contrôleur de gestion, université de Rennes 2*

1. Présentation de l'université de Rennes 2 ..... 16
2. Intégrer la comptabilité analytique dans un dispositif de pilotage solide ..... 17
3. La mise en place de la comptabilité analytique à Rennes 2 : les premiers pas ..... 21

## **Echanges avec la salle ..... 25**

## **Fournir des informations pour éclairer les axes prioritaires de l'établissement ..... 26**

Michel DANG

*Vice-président finances, Grenoble Institut National Polytechnique*

Daouya BERKA

*Contrôleuse de gestion, Grenoble Institut National Polytechnique*

1. Présentation de l'Institut National Polytechnique de Grenoble ..... 26
2. L'intérêt d'une comptabilité analytique..... 28
3. La mise en place d'une comptabilité analytique ..... 29



<b>Echanges avec la salle .....</b>	<b>34</b>
<b>Rendre mesurables les activités de l'établissement.....</b>	<b>35</b>
Jean-Gilles HOARAU <i>Agent comptable, chef des services financiers, université Paris Diderot -Paris 7</i>	
Yuthal NEM <i>Contrôleur de gestion, université Paris Diderot -Paris 7</i>	
1. La démarche analytique à Paris 7 Diderot.....	37
2. Méthodologie adoptée à Paris 7 Diderot .....	38
3. La méthode de calcul des coûts .....	39
4. Application de la démarche analytique dans le nouvel outil de gestion SIFAC (Système d'Information Financière Analytique et Comptable) .....	40
<b>Echanges avec la salle .....</b>	<b>43</b>
<b>Un projet structurant pour l'organisation et le pilotage de l'établissement.....</b>	<b>44</b>
Gilbert ANGENIEUX <i>Vice président du conseil d'administration de l'université de Savoie</i>	
Pascaline NICOLAS <i>Responsable de la division ressources et outils de pilotage, université de Savoie</i>	
1. Contexte et objectifs stratégiques .....	44
2. Le projet CANA.....	44
3. La mise en œuvre.....	47
<b>Echanges avec la salle .....</b>	<b>51</b>
<b>La mise en perspective des systèmes de comptabilité des Universités avec le modèle développé dans le secteur public .....</b>	<b>53</b>
Yves JONCOUR <i>Directeur du développement et de la qualité, Axes Management</i>	
1. Les vrais objectifs sont-ils bien les « vrais » ?.....	53
2. Objectif de connaissance et de transparence ? .....	54
3. Comment sortir du stéréotype ? .....	56
4. Le modèle unique : un échec assuré.....	56
5. Est-il indispensable de tout décompter ?.....	57
6. Quelle est la durée de vie d'une comptabilité analytique ?.....	58
7. Tous les coûts sont-ils bons à dire ? .....	59
8. Conclusion.....	59
<b>Poursuite du programme d'accompagnement du projet de l'Amue .....</b>	<b>60</b>
Thierry BENOIT <i>Chargé de domaine finances, département Services, Amue</i>	
1. L'accompagnement métier .....	60
2. Les outils.....	61



## Ouverture

**Jean-Michel UHALDEBORDE**

*Président de l'université de Pau et Pays de l'Adour*

**Guy LE VAILLANT**

*Directeur du département services, Amue*

**Jean-Michel UHALDEBORDE**

Je suis très honoré d'ouvrir cette journée de réflexion et d'échange sur le thème de la comptabilité analytique. D'autant plus qu'elle est centrée sur la « Mise en œuvre et premiers résultats ».

### 1. Les prémisses de la réflexion sur la comptabilité analytique

#### 1.1. Comblant un manque

Sans être suffisant, un argument peut être mentionné pour justifier ma présence lors de cette introduction. En effet, au titre de président, j'ai participé, avec d'autres personnes présentes aujourd'hui, au groupe de travail qui a élaboré le guide méthodologique intitulé *Mise en place d'une comptabilité analytique*. A cette occasion, nous avons réfléchi « in vitro » sur la façon dont nous pouvions procéder. Plus que la technique, nous étions intéressés par la méthodologie d'introduction. A cette date, nous nous posons de multiples questions. Des nécessités apparaissent, ne serait-ce que pour répondre aux exigences des programmes européens qui raisonnent de plus en plus en termes de coûts complets. Déjà à l'œuvre, une réflexion était tout de même nécessaire. Nous essayions de voir les possibilités de mise en place. Je suis heureux d'être de nouveau présent aujourd'hui, après quelques expérimentations, afin de découvrir si nos interrogations, j'y reviendrai dans un instant, se sont avérées être des frilosités excessives ou, au contraire, pertinentes. C'est l'argument pour justifier ma présence ici en introduction.

Il y a un autre argument, mais en ma défaveur, celui-ci. Je l'illustrerai par l'image du « cordonnier le plus mal chaussé », ou encore l'expression « nul n'est prophète en son pays ». Alors que j'étais dans ce groupe de réflexion, nous avons été, comme toute université, soumis au contrôle de la Chambre régionale des comptes. La lettre d'observation a constaté des défaillances dans notre université, et notamment elle a mis en évidence l'absence de comptabilité analytique, pourtant exigée par la réglementation de 1994, si ce n'est pas encore antérieur il me semble. Je suis un peu honteux, je suis loin d'être exemplaire. Ceci dit, je pense l'université de Pau représentative de l'ensemble des universités. Par peur de les embarrasser, je n'ai pas osé demander aux magistrats de la Chambre régionale des comptes si eux-mêmes s'étaient dotés d'un dispositif de comptabilité analytique. Ils ont pour rôle de faire respecter la réglementation et donc le formalisme, et ils ont raison, le décret du 14 janvier 1994 prévoit une comptabilité analytique.



## 1.2. Les besoins des établissements

Pour les établissements, il y a d'autres raisons que celles évoquées à l'époque, que ce soit les contrats européens, la préoccupation croissante du management des établissements. En regardant la liste des participants, je note d'ailleurs l'évolution sur deux années, les établissements ont recruté des spécialistes de la question. Certes, ils y ont été fortement incités par la DGES. Parmi les emplois de IATOSS ciblés, prioritaires, destinés à accroître la capacité d'expertise des établissements, revenait à chaque fois contrôle de gestion, gestion des ressources humaines, gestion du patrimoine. Je suis agréablement surpris de constater, dans la liste des participants, un nombre croissant de contrôleurs de gestion, d'agents comptables, même de responsables de services « valorisation ». Cela signifie pour moi que les préoccupations et les besoins quant au transfert de technologie, au 7<sup>e</sup> PCRD, existent, ils se sont même renforcés avec la loi relative aux libertés et responsabilités des universités. D'ailleurs, outre l'aspect réglementaire, assumer l'autonomie nous amènera à prendre à bras-le-corps des questions qui heurtent ou ne vont pas de soi dans les établissements.

## 2. La mise en avant de dispositifs de gestion renouvelés

Dans la loi relative aux libertés et responsabilités, deux passages incitent à se diriger vers cette trajectoire de l'amélioration des dispositifs de gestion. Tout d'abord, l'article 17, qui évoque la mise en place d'un outil de contrôle de gestion et d'aide à la décision, afin de permettre aux établissements d'assurer leurs responsabilités et notamment le suivi de leurs contrats pluriannuels. Le contrôle de gestion n'est pas la comptabilité analytique, mais il lui est nécessaire de s'appuyer sur différents outils, dont la comptabilité analytique. Ensuite, l'article 18 mentionne l'obligation d'informer régulièrement le ministère. Les établissements doivent pour cela se doter d'instruments d'audit internes et de pilotage financier et patrimonial. Les modalités seront fixées par décret. L'audit interne et le pilotage financier ne se réduisent pas à la comptabilité analytique mais les dispositifs de comptabilité analytique leur seront très utiles. Au-delà de l'aspect réglementaire, les établissements sont amenés progressivement à suivre cette trajectoire, en se dotant d'un ensemble de dispositifs de management, d'aide à la décision, de pilotage.

Je suis également persuadé, que nous aurons très rapidement, si nous n'en avons déjà pas aujourd'hui, des besoins liés à la comptabilité patrimoniale. Ils alimenteront d'ailleurs la comptabilité analytique. A titre d'exemple on pourrait considérer la compétence facultative immobilier, qu'il va falloir anticiper, ou encore la programmation financière. Si le contrat quadriennal devient le cœur du dispositif, ces visions de moyen terme nous seront nécessaires.

La comptabilité analytique est un exercice désormais lancé, nécessaire, ce pour de multiples raisons, les expérimentateurs les évoqueront lors de leur présentation. Le travail ne fait que commencer pour l'Amue. L'expression « in vitro » est donc la plus adaptée à mon entrée dans la comptabilité analytique, même si je suis économiste de formation, et que j'ai longuement travaillé sur la gestion des collectivités locales. Par conséquent, ces préoccupations, avant l'exercice de mes responsabilités universitaires, ne m'étaient pas totalement étrangères. Mais compte tenu des attentes, des interrogations, nous pouvons effectivement utiliser l'expression « in vitro ». Personnellement, j'attends de la journée de découvrir comment nous sommes passés des interrogations aux réponses. Ainsi, « in vivo » nous pourrions constater si nos inquiétudes étaient excessives ou au contraire si les précautions indiquées dans le guide méthodologique de mise en place étaient avérées.



### **3. Le Discours de la méthode**

La première série de remarques concerne le discours de la méthode. Lorsque l'on a choisi cette question de la comptabilité analytique, nous avons connaissance de deux sortes de difficultés majeures.

#### **3.1. L'organisation**

L'une de nature culturelle concerne le choc organisationnel dans les établissements. Un dispositif de comptabilité analytique n'est pas uniquement une boîte à outils, il s'agit d'une démarche globale, qui concerne l'ensemble des acteurs, des intervenants. Il est donc nécessaire de sensibiliser et d'informer l'organisation. Il faut progressivement instiller des interrogations. Certes, il y a beaucoup de réticences de la part des enseignants-chercheurs, chercheurs, personnels ATOS. Certains mots font peur. Prenons l'exemple du mot « contrôle », qui plaît rarement. C'est une chance pour moi d'être dans une université pluridisciplinaire où il y a, à la fois, des ingénieurs habitués à la notion de coût, mais aussi des littéraires moins sensibilisés. Et je suis conscient de devoir mobiliser l'ensemble de mes collègues. Si nous ne les amenons pas sur ces interrogations, au nom de la politique d'établissement ou du développement, ou encore au nom de la survie de l'établissement, de certaines filières, il peut y avoir de très fortes réticences. Or, si nous regardons le budget de l'établissement, budget consolidé, 70 à 75 % des dépenses sont constituées par la masse salariale. Alors, nous pouvons choisir de mettre en place des dispositifs très fermes pour imputer telle ou telle dépense. Mais si nous excluons l'analyse précise de la masse salariale, notre dispositif devient totalement erroné. Il est donc nécessaire que nous associions l'ensemble de nos collègues afin qu'ils « jouent le jeu ». Nous devons dépasser ces réticences. Quant à la réalité des coûts, dans le guide méthodologique, nous nous posons des questions au sujet de la masse salariale, des charges de personnel. Devions-nous partir de l'évaluation forfaitaire ou du déclaratif ? Répartissions-nous les dépenses, ou calculions-nous véritablement le coût, en termes de temps passé et de type de valorisation ? Nous avons toute une série d'interrogations. Selon les choix effectués, cela m'intéresse particulièrement, les difficultés dans ce choc organisationnel, seraient plus ou moins fortes.

#### **3.2. La fiabilité de l'information**

A propos du discours de la méthode, je remarquerai un second type de difficultés plus technique. La comptabilité analytique exige des informations de qualité. Alors, en préalable à l'élaboration d'un système de comptabilité analytique fiable, il est indispensable d'effectuer un travail de fiabilisation, de qualité des données. Permettez-moi d'utiliser l'image suivante : lorsque nous voulons prendre la température, nous avons besoin d'un thermomètre, mais avant, de le graduer. La fiabilisation est un problème redoutable dans nos établissements, étant donné l'immensité des informations, le nombre conséquent de dispositifs, sans qu'ils forment ensemble un seul système. Alors comment organiser, fiabiliser ces différentes sources d'information, de nature différente, que soit budgétaire ou comptable, que ce soit pratique (tableaux Excel, par exemple) ou de lourds dispositifs ? Voilà le discours de la méthode.

Aujourd'hui avons-nous avancé ? N'avons-nous pas trop exagéré le choc organisationnel que représente l'introduction d'un dispositif de comptabilité analytique ? Avons-nous avancé uniquement sur le plan organisationnel ou également informatif ? Nous devons nous doter d'un système d'information, construire pas à pas un système, un système local d'informations partagées. Le discours de la méthode était vraiment la vision stratégique dans laquelle les politiques, soit l'équipe de direction, les directeurs d'UFR, devaient totalement s'impliquer.



#### **4. Le recours aux méthodes**

Aujourd'hui, au-delà de ce discours, nous disposons d'un recours à une ou plusieurs méthodes. Nous nous dirigeons vers une approche opérationnelle, mais avec des interrogations tout de même. Faut-il une stratégie globale ? Mobilisons-nous tout l'établissement ? Il s'agit d'une œuvre de longue haleine, soit de deux ou trois ans. C'est peut-être tout de même exagérer la capacité de réaction, de rejet. Cependant, le temps de l'absorption, de mise en place est un exercice au long cours qui nécessite beaucoup de détermination. Alors, est-on dans une stratégie globale ou sur une approche gradualiste (analyser problème par problème, démarrer par une thématique) ?

Mais se posent alors les questions du périmètre et des moyens à mobiliser. Il sera sans doute extrêmement intéressant d'entendre ceux qui ont été accompagnés par l'Amue. Quelles ressources humaines ont-ils dû mobiliser ? Il ne suffit pas d'avoir l'ambition sur le papier, il faut ensuite dégager un financement. Ce n'est pas simple pour tous les établissements. Nous avons des questions encore plus techniques. La gamme des méthodes, par exemple. Comment choisir ? Soit nous raisonnons en termes de coût complet, avec là aussi des entrées différentes, soit des règles d'imputation, ce qu'on appelle la méthode de section homogène, soit la méthode ABC. Soit nous raisonnons en termes de coût partiel, coût cible, spécifique. Toutes ces interrogations renforcent l'idée de départ, il n'y a pas de voie unique. Chaque établissement choisit en fonction de son organisation, de sa culture : mono disciplinaires (donc peut-être plus sensibilisés à cette démarche ou au contraire très éloignés de ces préoccupations) ou pluridisciplinaires (où il y a choc entre les trois cultures : sciences exactes, littéraires, juristes, économistes-gestionnaires, trois cultures très différentes, perceptibles aussi à propos de la loi LRU). Donc, comment faire face à ces différences culturelles, organisationnelles ? Les choix doivent être faits par l'établissement selon l'ambition du dispositif. Ce sont les questions que nous nous posons au début.

J'espère aujourd'hui obtenir plusieurs éléments de réponse « in vivo » grâce aux expériences de La Savoie, de Grenoble, de Bretagne. Le basque que je suis sera attentif à ce qui se fait dans les Alpes ou en Bretagne. Bon travail. J'espère que les réflexions, les échanges, à partir du terrain, nous aideront à prendre ce tournant, qui, de toute façon, s'impose aux établissements s'ils veulent assumer pleinement leur autonomie, prendre leurs responsabilités. En tant que président, j'ai tenté d'animer, au sein des établissements, un effort de modernisation sur les systèmes d'information. Nous mettons des moyens, il serait d'ailleurs nécessaire d'évaluer le coût de la réforme, de la modernisation. Mais ce qui est redoutable, ce sont les tentatives qui ne parviennent pas à se traduire dans la prise de décision. Nous mettons en place des dispositifs, des systèmes d'information, nous observons, mais l'information n'est pas utilisée pour agir. Le défi est là. Tout dispositif de comptabilité analytique, tout dispositif d'information n'est utile que pour un usage politique, dans le sens noble du terme.

Merci de votre attention, bonne réflexion, je remercie déjà tous ceux qui ont engagé la réflexion. Bon travail en tout cas.

#### **Guy LE VAILLANT**

Je crains à ce stade de paraphraser quelque peu les propos du Président Uhaldeborde; aussi, je vous propose de resituer cette journée dans son contexte.

#### **5. Le contexte**

Il y a un peu plus d'un an, en octobre 2006, nous vous avons invité à un séminaire du même type, pour vous présenter le recueil d'aide méthodologique à la mise en place d'un système analytique d'établissement d'enseignement supérieur. A l'époque, nous avons comme objectif premier de poser un certain nombre de pré-requis qui participent au projet de mise en place d'un système analytique.



Nous avons notamment parlé d'un trépied constitué tout d'abord de la fixation des objectifs de l'établissement et de ceux qu'il souhaite voir pris en compte par le système analytique, du recueil de données fiabilisées, et enfin de la construction de son système d'information.

Un an après, nous nous retrouvons pour témoigner de l'avancement concret des projets sur le terrain, et ce à plusieurs titres. D'abord, parce que nous avons pendant dix-huit mois, accompagné deux établissements, avec un calendrier propre à chacun, pour la mise en place de leur propre système analytique. En effet, il n'y a pas un modèle et nous devons nous adapter à la culture et aux objectifs de chaque établissement. Nous nous sommes également intéressés à l'avancée de réalisations ou de conceptions de projets dans d'autres établissements. C'est pourquoi nous ferons appel aujourd'hui aux apports, aux témoignages de l'Université de Rennes II et de l'Université Paris VII.

## **6. Les objectifs du séminaire**

Quel est notre objectif aujourd'hui à travers ces témoignages ? Souligner des incontournables lorsque nous nous engageons dans une telle démarche. J'en citerai trois : le portage politique des projets en continu, l'organisation des projets dans la durée et l'ancrage des projets sur le terrain, auprès des acteurs qui conduisent les activités de l'établissement. Il s'agit de réfléchir également au choix de méthodes analytiques selon les objectifs que se fixe l'établissement. Enfin, nous terminerons la journée en évoquant les prolongements que l'Amue donnera à cette action engagée maintenant depuis 3 ans, mais encore novatrice pour le monde de l'enseignement supérieur. Le président Uhaldeborde a beaucoup évoqué le contexte, je n'y reviendrai donc pas. Il a peu changé depuis un an, dans le cadre des nouvelles urgences, des nouveaux impératifs, portés par la loi sur les libertés et responsabilités des universités. En effet, celle-ci met le contrôle de gestion au cœur du dispositif de gestion de l'établissement. Bien évidemment, la comptabilité analytique y participera. Qu'apporte-t-elle ?

## **7. La comptabilité analytique**

Dans un premier temps, elle permet à un établissement de mieux se connaître. Elle participe à l'auto-connaissance de l'établissement, de ses structures, de ses activités. Elle est aussi, un outil de négociation des conditions économiques avec les partenaires, que ce soit dans le cadre des contrats avec les partenaires publics ou privés, ou dans toute relation commerciale avec l'environnement de l'établissement. Elle contribue également à la mesure des coûts structurels les plus permanents. Il ne vous échappe pas que la loi sur les libertés et responsabilités des universités va accroître considérablement le périmètre économique et financier des établissements. Mais elle va le faire majoritairement à travers des emplois permanents ou des charges fixes. Donc, la mesure de ces coûts permanents devient un impératif pour chacun. En outre, une comptabilité analytique participe à l'analyse et à la réorientation de choix budgétaires faits par l'établissement.

Pour terminer, une réflexion et une démarche de mise en place d'une analyse de coût dans l'établissement contribuent à mettre en place ou à ouvrir une transversalité entre les fonctions financières, de ressources humaines ou de gestion patrimoniale. Et c'est un objectif que l'on retrouve aussi dans l'esprit de la loi du 10 août. Elle contribue ainsi à la rénovation des processus de gestion, à travers une exigence de qualité dans l'échange de l'information entre les services, les composantes et les services centraux. Enfin, il s'agit d'un projet, comme nous le voyons dans les établissements qui s'engagent aujourd'hui dans le renouvellement de leur application de gestion financière, qui structure la modélisation du système d'information. Ce n'est pas uniquement un chantier technique, mais un chantier en multi-apports au niveau de l'organisation et du rendu dans l'établissement.



Je voudrais maintenant commencer cette journée en vous faisant part d'un bilan de synthèse de notre expérimentation. Monsieur Uhaldeborde, vous vouliez ajouter quelque chose.

### **Jean-Michel UHALDEBORDE**

Nous raisonnons établissement par établissement, et c'est cela le plus intéressant. Je vais m'exprimer en tant que président de la commission des moyens et des personnels. Nos universités sont tristes, on leur attribue la DGF, mais elles ont perdu SAnReMo, ou tout du moins on a un SAnReMo historiquement calé et figé. Si l'on remplace le système analytique de répartition des moyens, par un autre dispositif, une des propositions parfois avancées est de raisonner à partir de coûts que supportent les établissements. Il s'agit non pas de corriger uniquement les inégalités de dotation en moyens (taux d'encadrement enseignant-chercheur, personnel ATOSS, superficie des infrastructures), mais d'essayer d'intégrer des performances et les coûts réellement observés dans les établissements.

Qui participe à ce que vous avez appelé la négociation avec les partenaires ? Dans la LRU, l'élément pivot de la stratégie de l'établissement est désormais consacré : il s'agit du contrat pluriannuel d'établissement. Il comprend le financement sur projet, mais aussi les financements critérisés que l'on appelait la DGF. Les négociations interviendront rapidement à partir de données ou d'approches différentes. Le véritable défi est de se doter dans les établissements, d'éléments fiables, solides, pertinents, véritablement opposables, qui soient robustes dans la discussion sur le contrat pluriannuel avec la direction générale de l'enseignement supérieur. J'insiste sur un enjeu que j'avais omis, alors qu'il est bien présent dans la loi LRU. Le contrat est officialisé dans la loi LRU. Jusqu'à présent, il n'avait pas de statut juridique. Aujourd'hui, le contrat est porté. Cela ne peut pourtant pas aller jusqu'au bout de toutes les logiques : contrat quadriennal, conseil d'administration pour 4 ans, président pour 4 ans, mais il est difficile de toute phaser. La négociation d'un contrat démarre un an auparavant. La comptabilité analytique est un élément de la rénovation des relations financières entre un établissement et sa tutelle. Le mot est osé par ces temps d'autonomie. Merci.



# Les points marquants issus de l'accompagnement des sites expérimentateurs

## **Serge BOURGINE**

*Chargé de domaines finances, département Services, Amue*

## **Jean-Michel UHALDEBORDE**

*Président de l'université de Pau et Pays de l'Adour*

## **Serge BOURGINE**

Mon intervention n'a pas vocation à constituer un bilan du travail accompli par les deux établissements, l'université de Savoie et Grenoble Institut polytechnique, que l'Amue a accompagné dans la mise en place de leur système de comptabilité analytique, mais plutôt un pas supplémentaire vers la démarche « in vivo » que prône monsieur Uhaldeborde. Mon propos consistera à établir un lien entre les recommandations du guide méthodologique sur la comptabilité analytique publié par l'Amue et les enseignements majeurs issus de l'accompagnement tant auprès des deux sites expérimentateurs qu'auprès d'autres établissements dans le cadre d'un autre projet, SIFAC, pour ne pas le nommer.

### **1. Les objectifs assignés au système**

Le premier point que j'évoquerai ne sera pas original, mais il est nécessaire de souligner les raisons de la mise en place d'une comptabilité analytique par ces deux établissements. Il existe, en matière de comptabilité analytique, un ensemble de normes, d'obligations, monsieur Uhaldeborde les a citées, je ne les reprendrai pas. Cet appareillage réglementaire incite les établissements à mettre en place une comptabilité analytique. Cependant, les établissements ne cherchent pas en premier lieu à répondre à cette contrainte extérieure, l'important pour eux est de se doter d'un outil pour se piloter, pour répondre à leurs propres objectifs internes. Les résultats qui vous seront présentés illustrent la volonté de répondre à une demande interne.

Dans la définition des objectifs de chaque établissement, il y a un travail de « nommage » de ces objectifs. Il y a dans un premier temps, l'affirmation d'objectifs stratégiques globaux, comme par exemple : contribuer à doter l'établissement d'outils et moyens pour faire face aux nouveaux défis, ou encore moderniser le pilotage de la gestion de l'université. Le deuxième temps consiste à matérialiser en termes analytiques ces objectifs pour parvenir à identifier concrètement les résultats souhaités en répondant aux questions suivantes : que souhaitons-nous mesurer ? Quels sont les objets de coûts qui permettront de mesurer l'atteinte des objectifs fixés ?

Il n'y a pas d'originalité sur ce que, globalement, les établissements souhaitent mesurer car il s'agit d'une part, de la formation et d'autre part, de la recherche. Les différences se constatent dans la granularité de ce qui est mesuré. Par exemple, en matière de formation, un établissement souhaitera effectuer son calcul au niveau de la mention, un autre s'arrêtera niveau du grade, un troisième voudra descendre jusqu'à l'unité d'enseignement. Chaque établissement s'est déterminé à la fois par rapport au niveau de pertinence de la mesure qu'il souhaitait mettre en place, mais aussi, par rapport à sa capacité à identifier les données qui permettront d'alimenter le système analytique.



Par exemple, si l'on souhaite mesurer le coût d'une formation par unité d'enseignement, le niveau de finesse de l'information devrait être extrêmement précis. Le système d'information, le personnel, l'ensemble de la mécanique analytique sont-ils prêts à répondre à cette demande ? Cette question doit être abordée dès le début.

En matière de recherche, il existe une unanimité sur le calcul du coût du laboratoire, même s'il peut exister un calcul plus fin.

Et enfin, le troisième ensemble d'objets de coûts concerne le coût des fonctions supports. Le constat effectué par les établissements est qu'il est important de mesurer le coût de l'ensemble des services et structures en appui de la formation des étudiants et de la recherche. Pour prendre l'exemple d'une négociation budgétaire, attribuer des moyens réels et suffisants pour assurer le bon fonctionnement des services en charge de ces fonctions supports, est l'occasion de débats difficiles pour être au bon niveau de financement. Les établissements ont été amenés à réfléchir sur la matérialisation, la concrétisation du coût de ces services au bénéfice de la formation et de la recherche.

## **2. La structuration de la démarche**

En matière de structuration de la démarche, le guide prônait la mise en place d'un comité pilotage et d'une équipe projet. Les deux établissements que nous avons accompagnés se sont inscrits dans cette organisation. Ceci a d'ailleurs permis de faciliter la transition entre l'énoncé d'objectifs politiques et leur traduction en langage analytique et de permettre d'illustrer ce que la comptabilité analytique pouvait apporter en plus de la comptabilité générale et la comptabilité budgétaire.

Le travail d'identification des objets de coûts s'effectue également par itération. Au départ, en phase de réflexion, les établissements ont exprimé des besoins, mais tout n'est pas mesurable, en tout cas dans un premier temps. Il y a nécessairement une phase de priorisation et d'arbitrage à réaliser par l'établissement.

Ainsi, un des deux établissements intéressés pour calculer le coût de la recherche s'est longuement interrogé sur le périmètre à donner à cet objet de coût. Sa première question a été la suivante : qu'est-ce que le coût de la recherche ? Le coût d'un laboratoire ? Le coût de la formation à la recherche ? Le coût de la formation par la recherche ? Au-delà du sujet portant sur ce que nous voulons mesurer exactement, s'est très vite posée la question que pouvons-nous identifier exactement ? En fonction de la réponse, le système, l'organisation analytique et les données ne seront pas les mêmes. L'établissement a choisi, lui, de s'arrêter sur les deux premiers objets de coûts (laboratoire et formation à la recherche). Dans un premier temps, le coût de la formation par la recherche, notion plus difficile à identifier, dont le périmètre était plus difficilement cernable par l'établissement, a été reporté à une date ultérieure. Il reste un objectif pour l'établissement, mais la collecte des données et l'identification de cet objet de coût nécessite une phase préalable qui peut être justement le calcul du coût du laboratoire et du coût de la formation à la recherche.

J'ai cité deux mots importants retrouvés tout au long de l'année et demi d'accompagnement, ceux d'échange et de dialogue entre la commande du comité de pilotage et l'équipe technique, projet avec à la tête le contrôleur de gestion. L'introduction d'un nouveau mode de gestion, est une nouvelle occasion pour que les deux catégories d'acteurs parlent le même langage. Il faut donc nécessairement une phase d'appropriation commune, une sensibilisation, de la communication, nécessairement une formation de certains personnels, nous devons apprivoiser le vocable. Monsieur Uhaldeborde a évoqué la culture à mettre en place, la défiance vis-à-vis des mots « comptabilité analytique » et « contrôle ». Il faut, dans ce contexte, sensibiliser, dédramatiser la comptabilité analytique.



Autres aspects concernant la structuration de la démarche : le temps du projet et les hommes qui le font vivre. Manifestement, la durée à retenir s'inscrit au minimum dans le cadre d'un projet à moyen terme avant d'atteindre un degré de robustesse et de fonctionnement satisfaisant. On peut donc parler d'ambition et de réalisme. Ambition, car effectivement, la mise en place d'une comptabilité analytique nécessite des moyens. Les établissements qui interviendront en parleront mieux que moi. Pour ma part, j'ai relevé le chiffre de 2 ETPT sur un an pour structurer, recueillir les données, animer le projet et réussir à obtenir un coût. Donc au regard de l'ambition, il est indispensable d'affecter des moyens. Pour ce qui concerne le déroulement du projet, la définition des objectifs, le recueil des données, leur mise en qualité nécessitent un travail de sept à huit mois de délai avant de rentrer dans l'alimentation concrète du modèle analytique. En complément, il faut du réalisme, car tout n'est pas calculable dans un premier temps et le coût a un coût. Il faut prendre garde à ne pas chercher à collecter des données trop précises, si la base d'information n'est pas disponible, ou si cela nécessite la mobilisation de personnels ou de moyens à trop grande échelle.

Une autre vraie question est de se cadrer avec le rythme de l'établissement. La comptabilité analytique ne peut se mettre en place et fonctionner sans les personnels, car il est indispensable de savoir à quelles activités les personnels consacrent leur temps. Sans cela, l'établissement passe à côté de 70 à 80 % du contenu du coût. Il faudrait alors s'interroger sur la valeur du coût produit ? Cette question est une des interrogations majeure au cœur du modèle analytique. Il y a des positions que je qualifierais de prudentes mais de réalistes, mises en place par les établissements, avec des ambitions et des souhaits d'évoluer vers une demande affinée. Soit des enquêtes fonctions existent et sont exploitées (cas particulièrement pour les personnels BIATOSS) soit les enquêtes seront mises en place dans un horizon assez rapproché (en 2008 pour l'un des deux établissements et ce pour l'ensemble des personnels).

Quelques mots sur l'équipe projet et sa composition. Celle-ci doit être multi-composante en termes de fonctions, soit les personnes des services financiers, mais aussi celles des ressources humaines, de la vie de l'étudiant car le domaine de la comptabilité analytique est transverse aux missions de l'établissement. Il ne s'agit pas seulement de manipuler des euros. L'euro n'a du sens que si l'établissement est en mesure de le rapporter à des critères émanant des ressources humaines, de la vie de l'étudiant, de l'infrastructure de l'établissement. Le coût pourra alors être interprété et mis en perspective. L'équipe projet doit également associer diverses structures de l'établissement par le biais de représentants d'UFR, de service et de laboratoire. A défaut le risque de défiance quant aux raisons de mise en place d'une comptabilité analytique existe. Est-ce pour contrôler les individus ? Est-ce pour contrôler les moyens ? Réduire les effectifs ? De fausses idées peuvent ainsi se développer. Il sera donc indispensable d'expliquer et de mettre en perspective le modèle analytique avec les objectifs politiques que s'est fixé l'établissement.

### **3. L'alimentation du modèle**

Sur l'alimentation du modèle, la comptabilité analytique ne réclame pas, en tant que telle, de données particulières, elle s'appuie sur les bases de données existantes dans l'établissement. Cependant, selon les objectifs, toutes les données nécessaires ne sont pas forcément disponibles ou les croisements ne peuvent être effectués. Dès lors, comme dans les chantiers de qualité comptable, de connaissance de patrimoine universitaire, de suivi des activités des personnels, un travail sur la mise en qualité des données, leur fiabilité, leur actualisation est incontournable. Prenons l'exemple du patrimoine et le coût des bâtiments mis à disposition par l'Etat. L'évaluation de ce coût est-elle fiable ? Est-il actualisé ? Grenoble Institut Polytechnique a accompli un travail extrêmement important en matière de récupération et de mise en qualité des données du fichier KA. L'établissement a constaté, j'espère ne pas trahir un secret, que le coût de certains personnels continuait d'être imputé à l'INP,



alors qu'ils étaient à la retraite. Le travail de fiabilisation des bases de données est donc important à souligner.

La question des outils est également intéressante. Pouvons-nous faire de la comptabilité analytique sans outil de gestion financière spécifique ? Cela peut fonctionner, vous en aurez une démonstration au cours de cette journée. Mais, sans outil de gestion financière, sans module de comptabilité analytique, cela nécessite de l'huile de coude, et surtout la mise en place de bases de données annexes. L'outil n'est pas tout, mais un système opérationnel et robuste réclame une application de gestion financière intégrant ce domaine. De plus, l'alimentation du modèle analytique s'appuie sur bien d'autres secteurs que la finance. A ce titre, les diverses applications doivent communiquer, les référentiels doivent être un tant soit peu similaires. Cela signifie par exemple que la notion de centre de responsabilités doit avoir une correspondance dans d'autres applications, celle de la vie de l'étudiant, des ressources humaines. Si l'établissement souhaite intégrer des données issues par exemple du logiciel de ressources humaines, dans le logiciel de gestion financière, il est indispensable de disposer de niveaux d'égalité ou de correspondance pour intégrer le niveau d'informations pertinent. Les établissements sont donc amenés à travailler sur la mise en place de référentiels communs et le développement de leurs capacités à croiser des informations. Ce chantier n'est là encore pas propre à la comptabilité analytique. Enfin, il me semble que le logiciel de gestion financière ne donnera pas tout en matière de comptabilité analytique, il calculera des coûts jusqu'à un certain niveau, excepté si vous utilisez un modèle analytique extrêmement détaillé. A un niveau de détail trop avancé, l'établissement sera contraint de cesser le découpage de son arborescence analytique. Cela signifie que la dernière partie du traitement des données devra être fait dans une base externe. Par exemple, l'arborescence analytique n'a pas vocation à être décliné jusqu'au niveau de l'étudiant, mais plus probablement à un diplôme ou un des éléments de celui-ci. Si l'établissement souhaite, par la suite, rapporter ce coût à l'étudiant, le traitement sera assuré dans une base extérieure. Il est donc nécessaire de disposer de façon complémentaire d'une base de données gérée via une application de Excel, Business Object, ou autre.

#### **4. Le choix du modèle**

Concernant le choix du modèle en termes de choix de méthode je formulerai quatre remarques. Tout d'abord, si le système analytique est pensé comme un système d'aide à la décision et d'alimentation du système de pilotage et/ou que l'établissement souhaite disposer d'informations sur le coût des fonctions supports ou sur leur décomposition une orientation vers une méthode par activités paraît logique. Si l'optique de mise en place relève plus de problématique de négociation des moyens, de répartition des budgets, le modèle en sections homogènes répond assez bien à ces questions. Bien évidemment, l'établissement est libre de choisir et ce d'autant plus que les deux modèles apporteront des informations, plus ou moins détaillées selon le choix effectué, permettant de répondre aux objectifs. La capacité de l'établissement et du système d'information, de produire des données conditionne aussi le choix du modèle. La méthode par activité se révèle plus gourmande en informations et en finesse de données, que le modèle en sections homogènes.

Ensuite, le deuxième élément à prendre en compte dans le choix du modèle (au moins dans un premier temps) se rapporte à la richesse des informations disponibles et la compréhension des personnels. En effet, l'alimentation du système analytique de par la diversité des informations nécessaires ne peut se résumer à l'affaire de quelques spécialistes. Le système doit être alimenté par un nombre important de personnes ce qui nécessite un degré d'imprégnation et d'adhésion minimum des personnels au système. Troisièmement, s'il existe des schémas de traitement de l'information propre à chaque méthode analytique, il n'existe pas pour autant de code autorisant ou interdisant des adaptations. En ce sens, les modèles ne sont pas rigides. Par exemple, l'université de Savoie bien



qu'ayant mis en place une méthode par activité, a fait dériver le modèle pour répondre à ses besoins, ce qui n'empêche pas le modèle de fonctionner parfaitement et de façon pertinente. Vous pourrez le constater au cours de l'intervention de cet établissement.

Dernier élément, vous évoquiez tout à l'heure, monsieur Uhaldeborde, le calcul de coûts partiels. L'expérience montre que ces modèles peuvent apporter une information tout à fait opérationnelle pour les établissements. Le calcul complet sur l'ensemble des activités de l'établissement n'est pas une obligation. Grenoble Institut polytechnique a obtenu une information tout à fait pertinente en se concentrant sur des coûts partiels. La stratégie de cet établissement est évolutive, puisqu'il est envisagé le passage à un modèle analytique sur l'ensemble de l'établissement à une échéance de deux ou trois ans. Cela dit, la mise en place de coûts partiels n'exonère en rien le travail en matière de définition des objectifs, de réflexion politique de l'établissement, de structuration de projet, de mise en qualité des données et de mobilisation du système d'information.

Voici les quelques points marquants que je voulais mettre en avant par rapport à l'accompagnement mené avec les établissements pendant un an et demi. Il reste maintenant à analyser des données, mais pour cela il faut le temps de laisser passer les exercices, pour recueillir les coûts calculés et être capable de les analyser, de valider leur adéquation avec les besoins du système de pilotage et de porter un jugement sur la pertinence des choix effectués.

### **Jean-Michel UHALDEBORDE**

Je commençais souvent l'enseignement de démographie en rappelant aux étudiants qu'avant de compter, il faut savoir nommer. C'est un élément important. Prenons une catégorie qui, pour nous, pourrait être élémentaire, les étudiants. Il a été annoncé un sérieux effort de la nation sur le plan de la Licence. La représentation nationale sera peut-être intéressée de connaître les usages qui seront faits ? Et quel sera le rendement social de cet effort ? L'indicateur pertinent, sera-t-il l'étudiant inscrit ? L'étudiant présent, *in fine* à l'examen ? L'étudiant diplômé ? Il existe des différences, ne serait-ce que pour restituer ou négocier selon les finalités, ce n'est pas du tout la même chose. Lorsque nous réfléchissons sur le guide méthodologique, nous aurions pu faire tout un séminaire sur le concept d'étudiant. Que mettons-nous derrière cela ? Inscrit pédagogique, inscrit administratif ?

Je souhaitais faire un commentaire, esquissé tout à l'heure, sur un second point : les coûts de personnel. Le sujet est complexe. Il est possible de déverser de la masse salariale. Mais si nous demandons à nos collègues le temps qu'ils passent, nous ne sommes pas à l'équivalent de 192h de TD devant les étudiants. Alors quel est le temps passé pour la recherche ? C'est fantastique, nous sommes sur deux types d'activités en tant qu'enseignant-chercheur. L'enseignement : activité très réglementée, en termes de volume horaire, et qui ne donne pratiquement pas lieu à évaluation, ne sert pas, pour l'essentiel, pour la promotion des collègues. Au contraire, l'activité de recherche est sans limites de temps, donne lieu à des pratiques d'évaluation, est le support de la promotion. Il y a quelques années, l'observatoire des coûts est venu dans mon établissement, avec une méthodologie si lourde qu'elle n'est pas reproductible. J'avais mobilisé toute l'équipe pendant trois mois. L'évaluation du temps passé par les collègues a été faite. Pour une prestation de services, quel est le temps passé par le chercheur ? Comment valorisons-nous ce taux horaire ? Au taux du marché ou au taux de l'heure complémentaire ? Avec la comptabilité analytique, de multiples questions se posent. Cela est très intéressant, et nous réussissons ainsi à amener nos collègues à s'interroger et à adhérer à la démarche. Ceci dit, il faudra ensuite sérier, hiérarchiser, prioriser.

Prenons une image. Nous répondons à un appel d'offre. Quel serait le coût du temps passé, le coût de la prestation ou de la production de la recherche ? Et nous sommes très compétitifs d'ailleurs, car nous « sponsorisons », nous travaillons régulièrement à compte d'auteur. Et la difficulté est là lorsque nous parlons de données budgétaires, masses salariales. Dans la négociation budgétaire, comment expliquer à nos collègues, l'intérêt de la communication ? Alors nous tentons d'imputer. Nous



démontrons que ce n'est pas la communication du président, mais celle de l'établissement, que x % de la charge des dépenses est imputable à telle UFR. Dans un premier temps, nous pouvons être sceptique et puis, nous adhérons, parce qu'il y a des réponses. Le dialogue est parfois musclé dans les établissements, à propos de ces dispositifs, je ne parle pas de la loi LRU.

Veillez m'excuser d'avoir introduit ces commentaires, mais cette démarche est extrêmement riche. Il m'est souvent demandé si elle a une fonction éclairante. Résout-elle un problème ? La comptabilité analytique a pour première fonction, une fonction stimulante. Pour ma part, je suis un sceptique enthousiaste. Je ne sais pas si elle va fonctionner, mais il faut essayer d'avancer. Et si possible en partant dans la bonne direction. Et l'approche de la comptabilité analytique est loin d'être parfaite, elle est partielle, mais elle aura ouvert le débat, les oppositions, fait progresser la prise de conscience. Nous sommes responsables de la gestion d'un établissement public. Et nous fonctionnons avec cette démarche très managériale et donc exposée aux critiques de « marchandisation » de « déshumanisation » etc. Mais c'est pourtant ce type d'interrogations que nous devons avoir. Bon travail pour la journée en tout cas.



# La poursuite logique d'une démarche de pilotage

## **Louisanne TALBOURDET**

*Chargée de mission modernisation, université de Rennes 2*

## **Géraud de MARCILLAC**

*Contrôleur de gestion, université de Rennes 2*

## **Louisanne TALBOURDET**

L'objectif de notre intervention n'est pas de vous parler de la mise en place réelle d'une comptabilité analytique dans notre établissement. Nous n'en sommes en effet qu'aux prémices. Il s'agit plutôt pour nous de présenter la manière dont notre établissement a instauré une démarche globale de pilotage depuis plusieurs années, démarche sur laquelle va s'appuyer la comptabilité analytique que nous commençons à mettre en place.

## **1. Présentation de l'université de Rennes 2**

Notre établissement est une université de lettres et de sciences humaines. Elle propose trois domaines de formation : « Arts, lettres, langues et communication », « Sciences humaines et sociales » et « Activités physiques et sportives ». Elle comporte cinq Unités de Formation et de Recherche (UFR), un service d'enseignement à distance, un centre de français pour étrangers (le seul existant à Rennes), une école doctorale et vingt-et-un laboratoires de recherche. Elle comptait environ 19 000 étudiants en 2006, dont 18 000 dans les formations nationales (les autres étant en diplôme d'université ou en cursus de français pour étrangers). Le personnel comprend 1 150 titulaires et contractuels, dont 700 enseignants et 450 employés administratifs. Contrairement à des universités qui sont morcelées en plusieurs facultés, notre établissement a une tradition relativement centralisatrice. Lors de la division de l'université de Rennes en 1969, il a en effet remplacé à lui seul la faculté des Lettres. Il est également caractérisé par un pilotage politique assez fort.

Nous allons d'abord expliquer comment une démarche de pilotage plus globale a été engagée. Après avoir connu des prémices, celle-ci a été fermement impulsée en 2003. Nous avons maintenant une structure de pilotage en concordance avec les axes stratégiques de l'établissement. Nous sommes actuellement dans la vague contractuelle B et nous allons commencer un nouveau contrat en 2008. La structure de pilotage, qui existait déjà, a été complètement remise à plat en fonction du nouveau contrat et des axes stratégiques de l'université pour ce dernier. Au cours des dernières années, nous avons également essayé de mettre en place un système d'information fiable et performant. La mise en place du pilotage nous a en effet incités à réfléchir à cette question.

Géraud de Marcillac présentera ensuite la manière dont la comptabilité analytique sera intégrée dans ce nouveau système.

## **Géraud de MARCILLAC**

Le dispositif qui existe déjà à l'université de Rennes 2 est indéniablement une chance pour bâtir une comptabilité analytique. Nous verrons qu'il existe également d'autres éléments contextuels qui nous amènent à penser qu'il s'agit du bon moment pour la mettre en place. Dès les premiers pas du projet, nous nous sommes aperçus que l'appropriation des concepts, des méthodes et du vocabulaire de la



comptabilité analytique était véritablement indispensable, au même titre que l'implication progressive des acteurs.

## **2. Intégrer la comptabilité analytique dans un dispositif de pilotage solide**

**Louisanne TALBOURDET**

### **2.1. Une démarche engagée depuis 2003**

- ***un premier essai sur la politique d'ouverture internationale***

La volonté politique de l'établissement de travailler sur le pilotage est antérieure à 2003. J'ai d'abord pris en charge seule une cellule de réflexion sur la qualité et sur la mise en place de tableaux de bord. Le processus a été très long, car il s'agissait d'une nouveauté pour l'établissement. Mais le secrétaire général souhaitait mettre en place ce pilotage. Cette volonté a été au départ difficilement relayée par les politiques, avant que ces derniers ne portent finalement le projet de manière forte. La démarche a donc été véritablement engagée en 2003. Nous avons alors participé à une « formation action » de l'Amue sur la mise en place d'un système de pilotage dans le cadre de la politique d'ouverture internationale. Cela nous a permis de travailler véritablement dans une démarche de projet et de la structurer, avec un comité de pilotage, une équipe projet et une méthodologie de travail.

- ***l'extension du système de pilotage***

Nous avons ensuite pu étendre ce système de pilotage. A la fin de l'année 2003 et au début de l'année 2004, nous avons ainsi instauré des équipes projets dans d'autres domaines : la pédagogie, les ressources humaines, les données chiffrées et la recherche. Mais le pilotage n'a pas avancé de la même manière dans ces domaines. Concernant la recherche, nous nous sommes heurtés à des obstacles pour mettre en place un tableau de bord et des indicateurs. Ces problèmes ont notamment été liés au système d'information, car la recherche n'est pas un domaine dans lequel il est possible d'accéder facilement à l'information. Celle-ci est en effet assez éparpillée et peu structurée. Pour la pédagogie, des choses avaient déjà été faites, puisque j'ai d'abord essentiellement travaillé sur les tableaux de bord et les indicateurs dans ce domaine. S'agissant des ressources humaines, la progression a été relativement lente.

Le nouveau contrat a été négocié en 2006. La volonté politique s'est alors davantage affirmée. La décision a en effet été prise de créer un poste de contrôleur de gestion. Le pilotage a été restructuré en gardant le comité de pilotage global pour l'ensemble des projets ainsi que les « équipes projet » de chaque domaine. Les domaines du pilotage ont été élargis dans le cadre de ce nouveau contrat, avec une « équipe projet » par domaine, qui en couvre tous les axes stratégiques.

- ***un exemple d'indicateur : les « heures équivalent TD »***

Pour vous montrer le travail qui a été fait ces dernières années en matière de pilotage, de tableaux de bord et d'indicateurs, je voudrais prendre l'exemple d'un indicateur du calcul de coût. Depuis quelques années, nous calculons le coût théorique des maquettes pédagogiques et leur coût réel, afin de pouvoir les comparer. Il existe en effet parfois des différences entre les deux. La demande existait dans notre établissement depuis assez longtemps. L'objectif était de cadrer les maquettes pour ne pas avoir de dépassement et rester dans le coût prévu. Il s'agissait également de pouvoir nous comparer avec les normes « San Remo ». Même si ces dernières ne sont plus utilisées actuellement, cela permettait de disposer d'un point de comparaison.

Cet objectif de maîtrise de l'offre de formation nous a amené à faire un calcul de coût en « heures équivalent TD ». Nous partons pour cela des éléments pédagogiques de base, c'est-à-dire des enseignements de base dans les différents diplômes, afin d'avoir un coût en « heures équivalent TD ».



Nous avons en effet une politique pédagogique assez transversale. En 1995, nous avons mis en place une réforme pédagogique que beaucoup utilisent maintenant dans le cadre du système Licence-Master-Doctorat (LMD). Nous avons donc beaucoup de transversalité entre les formations. Les unités d'enseignement étaient par exemple communes à plusieurs étapes. En première année, 40 % des enseignements étaient communs.

Pour calculer le coût d'une étape de formation, nous sommes donc obligés de partir des coûts des éléments pédagogiques et de les ramener au nombre d'étudiants dans l'étape. Pour ce calcul de coût, nous disposons de la base des étudiants APOGEE, avec le nombre d'étudiants et les coûts des heures d'enseignement (cours magistraux, travaux dirigés et travaux pratiques). Cela nous permet de calculer le coût de l'élément pédagogique et ensuite le coût d'un étudiant dans cet élément. Nous pouvons alors calculer pour chaque niveau le coût en heures « équivalent TD » total de l'étape et le coût total par étudiant. Cet exemple illustre donc les indicateurs que nous utilisons. Il y en a bien sûr beaucoup d'autres.

Cet exemple est intéressant car nous avons une méthodologie pour ce calcul du coût en « heures équivalent TD ». Il ne s'agit évidemment pas d'un coût complet. L'évaluation de celui-ci se fera par le biais de la comptabilité analytique et pour répondre à des besoins de pilotage différents, comme par exemple les prestations de formation continue. Mais nous disposons d'une base sur laquelle nous pourrions nous appuyer fortement lorsque nous passerons au calcul de coût avec la comptabilité analytique. L'indicateur peut en outre être calculé pour chaque filière.

## **2.2. Une structure de pilotage en concordance avec les axes stratégiques de l'établissement**

- ***Un outil d'aide à la décision***

Pour en revenir à la structuration actuelle du système pilotage, ce schéma vous montre comment nous travaillons. Le système pilotage est véritablement porté par l'équipe de direction. Il s'agit avant tout d'une volonté politique de piloter. Les tableaux de bord, les indicateurs et la comptabilité analytique servent avant tout à prendre des décisions, à avoir des informations pertinentes pour pouvoir prendre des décisions. S'il n'est pas issu d'une volonté politique, d'une volonté des dirigeants de l'université, un système de pilotage a peu de chances de servir à quelque chose. Le président et le bureau de l'université ont donc des objectifs stratégiques figurant dans le contrat d'établissement actuel 2008-2011. Ces objectifs se réfèrent à l'ensemble des domaines : l'international, la formation, la vie étudiante, la recherche, la documentation et la gouvernance.

- ***L'organisation du système de pilotage***

Dans ce système de pilotage, il y a un comité de pilotage global, qui en est l'organe politique. C'est un vice-président qui en est responsable, et quasiment tous les vice-présidents des domaines en font partie. Il y a également des groupes projet, qui sont des groupes techniques. Ils réfléchissent et font des propositions, la validation se faisant au niveau du comité de pilotage. Ces groupes recouvrent tous les domaines : les relations internationales, la politique pédagogique, les ressources humaines, la recherche, la documentation, le patrimoine, et enfin les finances et le contrôle de gestion. Ce dernier groupe est plus particulièrement chargé de travailler sur la mise en place de la comptabilité analytique. Il y a aussi une cellule d'aide au pilotage, également appelée cellule d'aide à la décision. Elle est rattachée au secrétariat général et est composée de la chargée de mission (c'est-à-dire moi-même), d'un contrôleur de gestion (Géraud de Marcillac) et d'une conseillère juridique. Cette cellule est un peu le nœud de tout le système. Elle est à la croisée des chemins entre le président et les groupes projet. Je fais ainsi moi-même partie de tous les groupes projet. Géraud de Marcillac participe également à plusieurs groupes : les finances, le patrimoine et les ressources humaines. C'est au sein de cette



cellule que nous travaillons sur le système d'information et l'entrepôt de données, même s'il existe un groupe particulier pour ces derniers.

- **La définition des indicateurs**

Tout ce système pilotage est alimenté par le système global d'information, c'est-à-dire l'ensemble des données disponibles dans l'établissement. Il permet de produire les indicateurs du contrat, du suivi de contrat, les indicateurs propres et les tableaux de bord. Les groupes projet travaillent sur la qualification et la production des indicateurs qui vont être mis en place à partir des objectifs. En 2006 et au moment de la re-négociation du contrat, leur travail a notamment consisté à définir les indicateurs de ces objectifs opérationnels. Pour la première fois, nous devons en effet définir dans le contrat des objectifs opérationnels et des indicateurs liés à ces objectifs. L'avantage avec le contrat 2008-2011 est que nous avons travaillé dès le projet d'établissement avec des fiches d'objectifs opérationnels. Nous avons ainsi pu définir les indicateurs même si d'autres objectifs voient le jour ultérieurement, avec d'autres indicateurs. Voilà donc pour le système pilotage et pour le travail qui a été effectué et qui continue d'être fait sur ces « indicateurs contrat établissement ». Le tableau suivant vous montre les soixante-douze « indicateurs contrat » du Ministère et leur répartition entre les différents groupes.

### **2.3. Vers un système d'information fiable et performant**

Un travail très important de la cellule dans la mise en place d'un système de pilotage porte sur le système d'information. Nous allons voir les sources de données dont nous disposons à Rennes 2 et dont disposent peut-être de nombreux établissements. Ces données qui sont de deux types, les données de fait et les référentiels, doivent être fiables et performantes. Nous allons donc également voir les conditions de cette fiabilité, de la cohérence des différents éléments du système d'information, notamment l'importance des contrôles.

- **Les différentes bases de données du système d'information**

Notre système d'information repose tout d'abord sur les bases de l'Amue, HARPEGE et les fichiers KA (gestion des personnels et paye), APOGEE (la base de gestion des étudiants), NABuCo (gestion financière), bientôt remplacé par SIFAC. Nous avons également une base pour gérer les services des enseignants et les heures complémentaires : HELICOPE. Elle nous sert énormément et est très importante dans notre système d'information. Elle est en effet alimentée à la fois par HARPEGE, pour les enseignants, et par APOGEE, pour les enseignements et les heures dont je vous parlais tout à l'heure. Il y a donc une cohérence puisqu'il n'y a pas de double saisie. Dans HELICOPE, nous récupérons des informations des autres bases avant de saisir les services des enseignants.

Sur l'ensemble de ces bases de données, nous disposons des univers « Business Objects ». Pour interroger ces bases, nous utilisons en effet le logiciel *Business Object*, qui est un logiciel de requête et de rapport. C'est donc avec ce logiciel que nous travaillons à mettre en place nos indicateurs et nos tableaux de bord. Nous disposons également de l'entrepôt de données, qui est une base dédiée au pilotage. Elle est alimentée par les autres bases.

Il y a aussi parfois des données manuelles. Sur ce tableau, j'ai mis un exemple de travail d'identification de ce type de données. Il s'agit d'un tableau récapitulatif qui date des années 2003-2004, lorsque nous travaillions sur la politique d'ouverture internationale pour recenser et essayer d'améliorer la cohérence des données manuelles.

- **L'entrepôt de données : une vision transversale**

L'entrepôt de données est alimenté par toutes nos bases (APOGEE, HARPEGE, NABuCo, SIFAC et HELICOPE). Un outil extrait les données des bases et les charge dans une base cible, qui est la base « entrepôt de données ». Celle-ci est également interrogée, comme les bases de gestion, par



*Business Object*, puisque nous disposons d'un univers de pilotage sur ce logiciel. L'intérêt de l'entrepôt de données est d'avoir une vision transversale. Il est en effet alimenté par l'ensemble des bases. Il est donc possible d'intégrer les différentes bases de données (indicateurs croisés).

L'entrepôt permet également d'« historiser » les données. Par exemple, si vos effectifs étudiants sur une année fluctuent et que vous souhaitez avoir tous les ans vos effectifs arrêtés au 15 janvier, vous ne pourrez pas les connaître avec APOGEE après cette date car il y a toujours de nouvelles inscriptions ou des annulations qui sont intervenues depuis. Cela devient possible avec l'entrepôt de données. Nous pouvons donc adapter les axes d'analyse à la stratégie de l'établissement, selon les stratégies de chargement mises en place, c'est-à-dire ce que nous chargeons et à quelle période. Nous espérons également que cela nous permettra de disposer d'un espace pour établir la mécanique de la comptabilité analytique.

- **La définition des référentiels**

Pour disposer d'un système d'information fiable et performant, il faut d'abord travailler sur les référentiels, et notamment les tables de référence par application. Les données de références sont les données de caractérisation et de catégorisation. Il peut s'agir de données réglementaires ou non. Nous n'échappons pas, par exemple, aux données relatives aux catégories d'emploi des postes. Mais la nature d'un élément pédagogique dans APOGEE, qui peut être très utile pour le pilotage si nous cherchons à descendre à un certain niveau, est une donnée qui va caractériser l'élément pédagogique mais qui n'est pas liée à quelque chose de réglementaire.

Lorsque nous mettons en place les référentiels des applications, nous avons le souci de la gestion. Il faut cependant également avoir le souci du pilotage, parce que l'ensemble de ces données peuvent être importantes pour l'analyse. Lorsque nous mettons en place les applications, il faut donc réfléchir à toutes les listes de valeurs qui vont exister derrière ces données de référence. Surtout, il est très important que les principes que nous mettons en place au départ soient respectés par les utilisateurs. Il faut donc impliquer tous les acteurs qui sont en charge des saisies. C'est pour cette raison qu'il existe des guides de procédure et un contrôle des données.

- **Les référentiels communs**

Les différents éléments du système d'information peuvent avoir des référentiels communs. La notion de CNU, par exemple, est présente aussi bien dans APOGEE que dans HARPEGE. Il y a la « CNU des éléments pédagogiques » et la « CNU des enseignants ». Or, lorsque nous faisons un calcul du recouvrement des charges pédagogiques par le potentiel enseignant, nous nous appuyons sur les CNU. Il faut donc qu'il y ait une cohérence entre les CNU des éléments pédagogiques et celles des enseignants pour pouvoir faire ce calcul.

Le référentiel commun qui sera très important pour la comptabilité analytique est celui des structures. Pour le contrat 2008-2011, nous avons revu toute notre codification « référentiels-structures » afin d'arriver à quelque chose de complètement cohérent entre les applications. Nous avons par exemple sur ce tableau les anciennes structures. Nous n'étions certes pas complètement incohérents. Nous avons notamment au niveau des UFR des codes identiques. Mais l'efficacité s'était un peu délitée au fil des années. Et surtout, nous n'avons pas forcément un niveau 3 cohérent. Or, pour travailler assez finement en matière de comptabilité analytique, ou même en matière d'indicateurs, il faut pouvoir travailler au moins au niveau 3, c'est-à-dire au niveau « département et laboratoire ».

En 2007, nous avons donc revu notre référentiel pour l'année suivante, afin d'avoir quelque chose qui soit complètement cohérent, même avec APOGEE, et bien que cette application n'ait pas du tout la même philosophie de structure que les autres applications. Nous avons ainsi travaillé au niveau de la codification des éléments pédagogiques pour essayer de retrouver notre niveau 3 dans APOGEE.

- **Implication des acteurs et fiabilité des données**



Enfin, concernant la qualité des données de fait, celles qui ne sont pas obligatoires dans les applications de gestion sont souvent nécessaires au pilotage. Si elles manquent, il ne sera en effet pas possible de faire des analyses et de produire des indicateurs. Et il sera également difficile de mettre en place une comptabilité analytique. Les données doivent donc être complètes, vraies et mises à jour. C'est la condition de la fiabilité. Il faut pour cela impliquer tous les acteurs, c'est-à-dire toutes les personnes qui saisissent. Nous avons donc, notamment sur APOGEE, des calendriers et des procédures de saisie bien identifiées et des guides de procédure. Et il est important, au moment des formations, d'informer les personnes concernées en insistant sur l'importance de la saisie de certaines données.

- **Le contrôle de la qualité du système**

Le contrôle est également un aspect essentiel pour la qualité du système d'information. Au niveau de la cellule de pilotage de Rennes 2, un travail important concerne les contrôles de cohérences que nous faisons tous les ans sur les bases de données. Ce contrôle est réalisé avec *Business Object*. Nous pouvons envoyer dans les UFR et les départements des listes de contrôle, afin que les acteurs de base fassent les modifications nécessaires et que nos bases de données soient fiables. Vous avez sur ce tableau un exemple de contrôle. Il n'y a pas la liste des personnes parce qu'elle est nominative. Mais il s'agit d'un contrôle entre les CNU des postes, les CNU des personnes et les CNU manquantes dans la base HARPEGE. Ce document est envoyé dans les services gestionnaires, qui font les corrections. C'est très important de contrôler et de faire corriger. Et il faut pour cela que les personnes à la base soient informées dès le départ et y voient un intérêt.

Je conclurai en disant que le pilotage à Rennes 2, c'est un portage politique important avec les moyens nécessaires, une cellule de pilotage transversale et une implication des acteurs à tous les niveaux. Et je passe maintenant la parole à Géraud de Marcillac, dont l'intervention va porter sur la mise en place de la comptabilité analytique dans notre établissement.

### **3. La mise en place de la comptabilité analytique à Rennes 2 : les premiers pas**

**Géraud de MARCILLAC**

#### **3.1. Un terrain fertile... à défricher**

- **L'indispensable volonté politique**

Lorsque j'ai essayé de faire le tour de ce qui existait dans les EPSCP, force a été de constater qu'il n'y avait pas réellement d'outils en place, aboutis, et qui fonctionnaient depuis un certain temps. Les anglo-saxons, qu'il s'agisse des Américains ou des Anglais, se sont à l'inverse penchés sur la question depuis déjà une quinzaine d'années. Or, nous nous sommes aperçus que lorsqu'un projet est proposé alors qu'il n'existe pas d'exemple abouti, cela peut être parfois délicat. Nous avons néanmoins à Rennes 2 un contexte relativement favorable. Mais l'appropriation des concepts et des méthodes par l'ensemble des acteurs de la comptabilité analytique est un pré requis incontournable. Si vous avez lu le guide méthodologique de l'Amue, vous vous êtes rendus compte que le contenu est assez dense et assez complexe. Il était donc hors de question pour moi de livrer tel quel l'ensemble de ce guide à la direction. Il fallait simplifier et résumer son contenu. Le terrain était donc fertile, mais il restait à défricher.

Il y a d'abord une réelle volonté politique. Tout part de là. S'il n'y a pas de volonté politique, la comptabilité analytique faite uniquement par le contrôleur de gestion risque de ne pas servir à grand-chose. Cette volonté politique s'est traduite dans notre projet quadriennal 2008-2011, et également par la création du poste de contrôleur de gestion et le renforcement de la cellule d'aide à la décision à laquelle Louisanne Talbourdet et moi-même appartenons.



La direction a également bien compris que la comptabilité analytique n'était pas seulement un outil « technico-comptable » mais un véritable outil de pilotage. Elle a tout mis en œuvre pour qu'elle soit paramétrée au mieux. Nous avons aussi la chance d'avoir une structure budgétaire relativement centralisée, avec assez peu de composantes, ce qui va faciliter l'accompagnement du changement. Nous prévoyons, en même temps que l'instauration de la comptabilité analytique en 2009, la mise en place de SIFAC. Celui-ci nous est en effet apparu comme un outil particulièrement performant pour l'installation de notre comptabilité analytique. Enfin, la structure de gestion de notre projet de comptabilité analytique s'intègre relativement bien dans la structure de pilotage.

- ***La mission du porteur de projet***

Après l'inscription de ce projet au plan quadriennal, il a fallu désigner un porteur de projet. Celui-ci s'appuie sur la cellule d'aide à la décision, mais également sur le groupe « finances et contrôle de gestion », qui est chargé de la partie « mécanique et portage de projet ». La position du porteur de projet est assez importante. Son premier travail consiste à collecter auprès de la direction et de la présidence les orientations des grands axes analytiques. Toute la mécanique qui se met ensuite en route, qu'il s'agisse de la définition des objets coûts, des axes analytiques ou du déversement de charges, découle de ce travail préalable. La position du contrôleur de gestion, relativement proche des structures de décision, facilite la mise en place de la comptabilité analytique.

- ***L'articulation entre la partie technique et la partie stratégique***

Le groupe chargé de la mise en œuvre de la comptabilité analytique est composé du contrôleur de gestion, du vice-président chargé des finances et de la modernisation, d'un vice-président TICE, du secrétaire général, de la chargée de mission, de l'agent comptable, du responsable des services financiers, du responsable du service patrimoine, de celui du CRI et d'un membre de la commission des moyens et finances. Des représentants de la direction figurent donc dans ce groupe technique, ce qui vient conforter l'articulation entre la partie technique et la partie plutôt stratégique. Il faut également noter que bon nombre de ces membres du groupe de pilotage de la comptabilité analytique font également partie du groupe SIFAC. Cela va certainement contribuer à faciliter l'intégration de la comptabilité analytique dans SIFAC.

### **3.2. L'appropriation des concepts et méthodes**

- ***La grande utilité du guide méthodologique de l'Amue***

Je vais rapidement revenir sur l'appropriation des concepts et méthodes, qui constituent la base de la réussite du projet. Le porteur de projet se doit d'avoir intégré de façon assez approfondie les concepts, les méthodes et le vocabulaire employé. Les concepts d'objet de coût ou d'axe analytique peuvent en effet parfois prêter à confusion. Il est donc important qu'un maximum de personnes ait une connaissance minimum des concepts et des méthodes. Nous avons pour cela un support tout désigné qui est le guide méthodologique de l'Amue. C'est un document vraiment utile. Je vous invite d'ailleurs à visionner la vidéo support de ce guide. Celui-ci est relativement dense et complexe. Il nécessite une appropriation progressive de la part du porteur de projet, mais également de la part des parties prenantes.

Il faut donc maîtriser les concepts et la sémantique. Mais il faut également transmettre ce savoir auprès des parties prenantes, à commencer par le groupe projet. Il faut évidemment que ce dernier sache ce que sont les sections homogènes, la méthode ABC, la mécanique de déversement de charges, etc. C'est un premier niveau d'information. Il faut également informer la direction, puisque celle-ci devra en premier lieu définir les axes analytiques et les principaux objets de coût. Dans un second temps, il faut informer les gestionnaires. Nous comptons en effet faire en sorte que la comptabilité analytique ne soit pas uniquement un outil à destination de la direction, mais également



de l'ensemble des composantes. Je pense notamment au service d'information continue. Disposer par exemple du coût complet d'un stage de formation continue intéresse en premier lieu ce service.

- ***L'acquisition des concepts et des méthodes par la direction***

Je vais passer assez rapidement sur la phase de transmission des concepts et des méthodes au niveau de la direction. J'ai fait la présentation qui suit à l'université, en juin dernier, pour lancer le projet. Pour expliquer à quoi sert la comptabilité analytique, j'ai repris le guide de l'Amue en insistant sur le fait que la comptabilité analytique était un dispositif de pilotage pour l'ensemble des niveaux de l'université. J'ai également présenté de manière extrêmement synthétique un petit tableau d'exemple de production, puisque je n'en ai pas trouvé au sein des EPSCP. Cet exemple de production permet d'introduire la notion d'axe analytique et celle d'objet de coût, afin qu'elles soient connues de la direction. J'ai repris l'axe analytique sous le terme activités, sans vouloir orienter vers un choix de méthode ABC. Et j'ai présenté les activités comme portant sur les raisons de la volonté de connaître un coût, et l'autre axe, les objets de coût, comme les raisons de la volonté de savoir pour qui un coût est mesuré.

Avec ces deux notions, j'ai fait un petit tableau en prenant comme exemple la valorisation de la recherche, avec les valeurs qui correspondent aux indicateurs que devront s'approprier la direction et les composantes pour prendre des décisions. Car cela ne sert à rien de faire un tableau de production d'indicateurs s'il n'y a pas derrière de prise de décision en matière de pilotage. J'ai également repris d'autres exemples d'activités d'objets de coût que j'ai trouvés dans le guide. Mais il me semblait important de définir assez tôt les notions d'axe analytique, que j'ai ici appelé activités, et d'objet de coût.

J'ai également présenté les grands principes de la comptabilité analytique en partant de la comptabilité générale et de la comptabilité budgétaire, et en insistant sur le fait que la comptabilité analytique était un troisième axe qui, même s'il se nourrissait des données de la comptabilité générale ou de la comptabilité budgétaire, était très indépendant. J'ai également expliqué qu'il fallait aussi l'alimenter d'autres valeurs, comme par exemple les effectifs d'étudiants ou d'enseignants. Cette diapositive permettait donc d'insister sur le fait que la comptabilité analytique n'était pas simplement un outil purement technique, mais également un outil de pilotage à part entière et qui nous servait à mesurer les coûts des différentes activités de l'université. Toujours en m'inspirant du guide, j'ai également fait un point sur la présentation des étapes de mise en œuvre. La première étape consistait évidemment à définir les objectifs, qui doivent se traduire en axes analytiques et en objets de coûts. Ce premier travail, les points 1 et 2, ont été réalisés.

- ***Des entretiens individuels pour déterminer les objectifs***

Nous avons convenu de mener des entretiens individuels avec l'ensemble des vice-présidents de domaine pour faire émerger les objectifs à assigner à la comptabilité analytique, les axes analytiques et les objets de coûts. Ce premier travail a été réalisé et nous avons abouti à une liste un peu trop lourde pour l'instant. Nous avons en effet recensé pas moins de soixante-deux axes analytiques. Il conviendra donc d'en faire une petite synthèse. Il faut également noter qu'à l'occasion de chaque entretien avec les vice-présidents, il a été nécessaire d'insister à nouveau sur les notions d'axe analytique, d'objets de coûts, etc. A chaque réunion, il faut donc faire un petit rappel pédagogique sur certaines parties du guide.

Une fois que nous aurons validé et verrouillé les activités et les objets de coûts, nous nous attaquerons à la définition du périmètre de charges, à l'élaboration de la mécanique analytique, au déversement de charges et, j'espère avant la fin de l'année 2008, au paramétrage et au test dans SIFAC, sans négliger la formation et l'accompagnement des usagers. J'ai également fait un petit rappel sur le rôle des différents acteurs (la direction, le groupe qui porte le projet, les autres groupes projets dont a parlé Louisanne précédemment et les services de chaque composante) dans le



dispositif de pilotage. La direction s'occupe du cadrage général, valide les choix, fait un portage politique, notamment en prêchant la bonne parole auprès des composantes. Le groupe projet « contrôle de gestion » s'occupe plutôt de la partie technique et gestion de projet. Et il invite à l'occasion les groupes projets et les composantes à participer à la définition des objets de coût, mais également de tous les paramètres de la comptabilité analytique, notamment d'éventuelles clés de répartition.

### **3.3. L'implication progressive des acteurs**

- ***Du groupe projet aux composantes de l'université***

Notre dernière diapositive porte sur l'implication progressive des acteurs. Nous concevons en effet la comptabilité analytique comme un outil pour l'ensemble des composantes. Il a donc fallu impliquer au fur et à mesure les différents niveaux. Le premier niveau dans l'appropriation des concepts et des méthodes et l'élaboration du planning de travail a évidemment été le groupe projet. Le second niveau a été la direction, avec une réunion de bureau de la présidence et l'explication des concepts et des méthodes. Tout un travail a ensuite été fait avec les vice-présidents de domaine sur la définition des axes analytiques et des objets de coûts. Nous prévoyons pour janvier 2008 l'implication des composantes, en leur présentant la restitution du travail qui a été fait avec les vice-présidents. Nous leur parlerons également de SIFAC, en leur présentant ses différentes fonctionnalités. Nous comptons en effet mettre en phase relativement tôt notre projet SIFAC avec notre projet de comptabilité analytique. Il est également envisagé de faire un appel à propositions sur l'amélioration et sur certains ajustements d'axes analytiques et d'objets de coûts.

- ***Le choix du périmètre analytique et du modèle***

Une fois que ces derniers seront déterminés et validés par la direction, le groupe projet se chargera de la partie plus technique, qui concerne le choix du périmètre analytique et du modèle. Nous nous orientons vraisemblablement vers un modèle ABC ou sections homogènes. Nous n'avons pas encore pensé à d'autres modèles. J'ai cependant vu que l'université de Cadix, en Espagne, avait développé un modèle intermédiaire entre les deux. Et j'ai le sentiment que la tentation est souvent grande d'adopter une solution intermédiaire entre méthode ABC et méthode sections homogènes. Une fois que le choix du périmètre et celui des activités et des objets de coût auront été faits, nous aborderons l'élaboration de la structure analytique, avec la définition des centres de coût dans SIFAC et toute la mécanique de déversement de charges.



## Echanges avec la salle

### **Serge BOURGINE**

Merci beaucoup pour cet exposé. Je crois que nous avons bien compris la démarche, et aussi le « *timing* » de celle-ci. Avant de mettre opérationnellement en œuvre la comptabilité analytique, nous voyons bien qu'il y a une réflexion en amont qui est importante, avec une structuration particulièrement développée. Nous allons maintenant prendre une ou deux questions.

### **Christian BILY, université de Bretagne-sud**

Vous n'avez pas présenté les choix retenus pour les axes analytiques. Mais j'aurais aimé connaître les difficultés que vous avez rencontrées. Parce que vous nous avez parlé du processus de mise en place sans insister sur les difficultés que vous avez eues à surmonter et qui pourraient d'ailleurs beaucoup nous servir dans la période qui s'ouvre.

### **Géraud de MARCILLAC**

Pour ce qui est des difficultés, nous avons la chance qu'il existe à Rennes 2 un portage politique affiché et fort, avec la mise en place de groupes de travail dont font partie des responsables politiques et le secrétaire général. Nous ne connaissons pas la difficulté de portage politique qu'a un peu évoqué le président de l'université de Pau et des pays de l'Adour tout à l'heure. Pour moi, la principale difficulté est que nous partons quasiment de zéro. Peu de personnes dans les universités savent ce qu'est la comptabilité analytique. La première difficulté est donc de communiquer un maximum sur les concepts, les méthodes, le vocabulaire employé. Et cet aspect est permanent durant toute la durée du projet.

La première difficulté est donc surtout en termes sémantiques et d'appropriation des concepts et des méthodes. Après, il est certain que les mouvements étudiants récents ne nous ont pas facilité la tâche en termes de gestion de planning. Car la comptabilité analytique ne fait pas pour l'instant partie des priorités de la direction. Nous n'avons pour l'instant pas encore été très loin dans le projet. Mais c'est la seule difficulté que je vois. C'est l'appropriation des concepts et des méthodes, y compris d'ailleurs par le porteur de projet. Il m'arrive en effet régulièrement de remettre le nez dans le guide pour me rappeler par exemple ce qu'est un inducteur de coût, ce qu'est un inducteur d'activité et comment les deux fonctionnent. Donc pour l'instant, notre difficulté concerne plutôt l'appropriation des concepts et des méthodes.



# Fournir des informations pour éclairer les axes prioritaires de l'établissement

## Michel DANG

*Vice-président finances, Grenoble Institut National Polytechnique*

## Daouya BERKA

*Contrôleuse de gestion, Grenoble Institut National Polytechnique*

## Michel DANG

### 1. Présentation de l'Institut National Polytechnique de Grenoble

Je vais d'abord présenter le groupe dont je fais partie. Je ne serai pas long. Cela ne veut pas dire que notre travail n'est pas conséquent. Mais je pense que plus une présentation rentre dans les détails, moins elle est compréhensible par l'auditoire. Si les propos que je vais maintenant tenir vous choquent, j'aurais l'audace de les maintenir quand même. Quand j'ai entendu dès le départ, que pour nos universités, la mise en marche du changement de culture prendra deux ans, imaginez comment cela se passerait si vous étiez dans une entreprise privée de même taille et de même budget. Vous ne survivriez pas. Cela n'occulte pas le fait que nous savons que ce changement de culture est très important. Et pour notre Institut, qui comprend 1 100 personnes, ce ne sont pas les cinquante premiers qui passent le col qui nous intéressent. C'est le médian, donc le cinq cent cinquante et unième, qui nous intéresse. Nous sommes donc conscients que c'est difficile. Mais plus c'est dur, moins il faut se perdre dans des discours trop compliqués. Je vais donc beaucoup simplifier. Et là, à l'inverse, vous pourriez m'en vouloir.

#### 1.1. Une stratégie de visibilité internationale

L'Institut National Polytechnique (INP) de Grenoble est aujourd'hui dans une phase de stratégie de visibilité au niveau international. Nous formons près de 4 000 élèves ingénieurs, et près de 1 000 doctorants. Nous sommes donc à peu près de la même taille que le CALTECH de Pasadena à Los Angeles, sauf que nous n'avons pas le laboratoire de propulsion de la NASA. Mais nous en sommes très loin en termes de budget et de Prix Nobel. Nous visons donc la visibilité internationale. Nous avons neuf écoles d'ingénieurs très connues qui vont être regroupées en six écoles. Quant à nos trente-neuf laboratoires, dont quatre à l'international, ils ont été regroupés en vingt six. Ils représentent entre 35 % et 40 % de notre budget consolidé. Nous formons nos ingénieurs pour faire face aux défis sociétaux et industriels. Car, avec l'internationalisation, la concurrence est très forte.

Notre société de valorisation INPSA, dont nous détenons 100 %, a un budget de cinq millions d'euros consolidés. Nous sommes partie prenante de nombreux processus : les pôles de compétitivité MINEALOGIC et TENERRDIS par exemple. MINEALOGIC est un pôle de compétitivité de taille internationale qui s'appuie sur la dynamique du site MINATEC où nous avons implanté une de nos écoles, qui en regroupe trois autres. La future école PHELMA regroupe ainsi l'école de Physique, l'école d'Electronique et l'école d'Electrochimie. Nous avons deux Fondations Carnot, l'une en énergie et l'autre en logiciels et systèmes intelligents. Et nous participons à la Fondation RTRA des nano-sciences aux limites de la nano-électronique.

#### 1.2. Des finances saines



Il est dit sur le graphique derrière moi « objectif opérationnel : programmer une gestion des ressources performante ». Cela peut vouloir tout dire comme cela peut vouloir ne rien dire. Je préfère donc appeler cela « piloter par la performance ». Il faut appeler un chat un chat. Mais il est vrai qu'aujourd'hui nous ne sommes pas forcément toujours suivis par notre personnel. Le changement de culture est donc long et lourd. Voilà donc notre carte d'identité.

Mais l'élément manquant concerne nos actifs et nos passifs. Nos passifs sont très réduits. Quant à nos actifs, tant que nous ne savons pas compter en comptabilité nos actifs immatériels, je n'insisterais pas trop. Ce n'est pas le lieu pour parler des réserves, par contre, faites moi confiance, nos finances sont très saines. Et si vous voulez mettre vos enfants quelque part, mettez-les chez nous. C'est sain, c'est clair, c'est net. Et nous avons les moyens de notre développement. Nous ne sommes pas plombés à plus de 80 % de notre budget consolidé en termes de salaires. C'est la première chose qu'une personne du secteur privé regarderait. Elle demanderait : « Est-ce que vous avez les moyens de bouger ? ». Et nous pouvons dire que nous avons les moyens de bouger.

Quant à la part de l'Etat, elle est aussi calculée intégralement en coût consolidé, y compris la part retraites que l'Etat ne fait qu'inscrire comme ligne comptable sur sa dette. La part de l'Etat dans le budget consolidé de l'INP Grenoble est de l'ordre de 65%. Le budget global, enseignement et recherche compris, est de l'ordre de 130 M€.

### **1.3. Les sites et le personnel de l'école**

Nous avons six sites, dont cinq sur Grenoble et un à Valence. En nombre de personnes, le nombre d'enseignants et collaborateurs de recherche est plus faible que celui de nos IATOS. Je ne dis pas cela parce que je sais que la plupart des personnes présentes dans la salle sont des IATOS. Mais, si vous regardez par exemple Stanford, vous verrez que le nombre d'IATOS est encore plus élevé proportionnellement. A l'INP, nous sommes de toutes les façons sous-encadrés par rapport aux normes San Remo, en enseignants-chercheurs et en IATOS. Selon celles-ci, le chiffre en taux de couverture est de l'ordre de 70 % pour les enseignants-chercheurs et de l'ordre de 80 % pour les IATOSS.

### **1.4. Présentation des intervenants**

Je voudrais maintenant me présenter. Je suis ancien directeur d'école d'ingénieurs de l'INP Grenoble. J'avais également été chef de département dans un IUT. Je ne connais peut-être pas très bien les universités. Mais je connais bien les articles 33 à l'intérieur des universités. Plutôt que vice-président finances comme c'est écrit sur le programme, il est écrit sur ma carte de visite vice-président de la réforme budgétaire. C'est un peu long. Mais cela revient au même.

Je voudrais également vous présenter Madame Berka, qui est notre contrôleur de gestion. Et nous avons compris le terme de contrôle de gestion dans le sens le plus stratégique du terme, c'est-à-dire dans le sens de l'aide à la décision. Je pourrais citer des exemples du travail qu'elle a fait pour réformer certaines composantes. Elle a bien entendu beaucoup de travail. La mutation de culture est en effet très difficile. Mais nous nous servons de ses résultats pour décider.



## **2. L'intérêt d'une comptabilité analytique**

Nous nous sommes lancés dans la LOLF (Loi Organique Relative aux Lois de Finance) en janvier 2003. Et nous en avons été expérimentateurs au niveau national en 2005. La LOLF est donc aujourd'hui bien implantée chez nous. Nous avons beaucoup travaillé dessus. La LOLF est pour nous un outil de pilotage.

### **2.1. La qualité des comptes**

La première des choses à retenir est la qualité des comptes. Ne trouvez-vous pas surprenant que nos comptes soient contrôlés par la Cour des comptes, donc de manière consanguine ? A la limite, ce sont les fonctionnaires qui contrôlent les fonctionnaires. Mais aujourd'hui, les comptes d'une société qui fait 130 M€ et 1 100 personnes sont largement contrôlables par des commissaires aux comptes du secteur privé.

Pour moi, la qualité des comptes ne signifie pas qu'un compte financier est présenté à la fin de l'année, ou trois mois après. C'est très difficile à lire, sauf pour les experts. Et ces derniers sont très peu nombreux. Les comptes financiers sont donc illisibles pour quelqu'un extérieur aux universités. Avec un compte financier, vous ne pouvez par exemple pas savoir si tel contrat de recherche est bénéficiaire ou pas. Je ne parle pas de marchandisation. Je parle des moyens d'arbitrage à l'intérieur de l'établissement. Et nous n'avons pas cela. Nous ne savons pas non plus évaluer nos actifs immatériels, comme par exemple la valeur d'un brevet. Ces actifs sont pourtant très importants. Ces éléments permettent peut-être de mieux comprendre les écarts insensés entre le bilan du CALTECH et celui de l'INP de Grenoble. Nous cherchons donc à travailler sur notre bilan, nos actifs et sur nos passifs, afin d'avoir un bilan lisible par l'extérieur.

### **2.2. Les indicateurs de performance**

Le deuxième point concerne les indicateurs de performance. Par chance, nous avons énormément d'indicateurs à cause de nos écoles : le niveau d'entrée de nos élèves, le placement à la sortie, les indicateurs de RH... Nous avons tout cela depuis longtemps. Nous arbitrons donc déjà avec ces indicateurs, et non avec ceux de San Remo.

Nous visons à ce qu'il y ait un dialogue de gestion raisonnable. Dès qu'il y a un arbitrage, il y a forcément des contents et des mécontents. Il faut donc mesurer l'efficacité, qui est un terme typique du secteur public français qui préfère ne pas utiliser celui d'efficacité. J'ai fini par savoir que l'efficacité signifie rapporter l'efficacité aux moyens dont nous disposons. Quant à la nécessité de maîtriser les coûts, nous cherchons effectivement à les maîtriser. Pour les allocations de ressources et les arbitrages en interne, nous savons que San Remo ne suffit pas. Cela fait ainsi longtemps que l'article 33 n'existe plus à l'INP de Grenoble. Nous mettons tout ensemble, puis nous réaffectons. Nous sommes donc entourés d'indicateurs, mais ils ne sont pas encore tous à l'œuvre au niveau de la prise de décision parce que nous sommes en pleine mutation et développement.

### **2.3. La tarification des biens et des services**

Pour revenir au sujet d'aujourd'hui, ce que nous cherchons avec la comptabilité analytique, c'est de pouvoir tarifier nos biens et nos services à un prix cohérent. Ce n'est pas un problème de marchandisation. Nous savons très bien que le gratuit a un coût. L'inscription de nos élèves ingénieurs et de nos étudiants est à un montant incomparable avec l'étranger. Nous ne cherchons pas à en augmenter le coût, parce que l'établissement a tout à fait les moyens de faire face grâce à l'apport de l'Etat. Mais si un étudiant chinois, par exemple, veut faire une année de formation à l'école de physique parce que le nucléaire est un sujet à la mode, nous n'allons pas le « tarifier » à cinq cent euros. Nous allons le « tarifier » à un coût plus proche du réel. Et nous devons travailler avec nos



directeurs d'école, afin qu'ils ne se sentent pas mal à l'aise dans cette facturation. Rassurez-vous, nous facturons moins que la moitié du coût réel, c'est-à-dire environ 10 000 euros.

Je vais maintenant laisser la parole à Madame Berka. Mais, je voudrais auparavant saluer la souplesse de l'Amue. Parce qu'il y a dix-huit mois, Monsieur Bourgine avait été un peu choqué par mon langage. Je disais : « vous ne me ferez pas partir dans quelque chose de global tant que les outils informatiques ne seront pas disponibles ». Je maintiens ce discours et je tiens à saluer publiquement le fait que l'Amue ait tout de même accepté de nous inviter et de nous incorporer dans le programme. Je vous remercie de votre attention.

### **3. La mise en place d'une comptabilité analytique**

#### **Daouya BERKA**

##### **3.1. Objectifs et organisation**

Les objectifs de comptabilité analytique définis par l'établissement sont le coût global des filières, des options et du diplômé, le coût des fonctions supports, celui des laboratoires et celui de la formation à la recherche. Ce sont les objets de coût pertinents pour lesquels l'établissement a souhaité disposer d'informations de consommation de ressources. Nous avons commencé ce projet dans le cadre d'une démarche projet, ce qui a permis de mobiliser les personnels autour de la démarche, de communiquer sur les enjeux qui sont très importants dans le cadre de la mise en place d'une comptabilité analytique et de faciliter les liens entre les différentes structures.

Concernant notre organisation, nous avons un comité de pilotage et de validation. Il est composé du vice-président, Monsieur Dang, du vice-président DSI, de l'agent comptable, du secrétaire général et d'un chargé de mission. Le groupe projet est dirigé par moi-même. J'organise donc son travail et l'équipe alimente et applique le projet. Au sein du groupe projet, le travail a été réparti en sous-groupes pour chacun des objets de coûts, de manière à le faciliter. Nous l'avons organisé de manière à ce que les groupes aient des ateliers de formation, des réunions de travail et des réunions plénières, afin de bien communiquer autour du projet et que chacun comprenne bien ses finalités.

##### **3.2. L'accompagnement de l'Amue**

Nous avons commencé le travail avec l'Amue et Axes Management. Cela nous a permis de disposer de méthodes et d'outils. Comme vous l'a expliqué mon collègue de Rennes 2, la formation à la comptabilité analytique est très importante. Je voudrais bien insister sur ce point. Il est vraiment important de s'approprier toutes les notions de comptabilité générale et de comptabilité analytique, de manière à avancer sur le projet dans de bonnes conditions.

##### **3.3. Les phases du projet**

Le projet devait démarrer au printemps 2006. Mais il n'a réellement démarré qu'au mois de septembre. Il s'articule sur deux grandes périodes : 2006-2007 et 2007-2008. Au cours de la première période, nous avons travaillé sur trois des objets de coût que je vous ai présentés tout à l'heure : celui des filières et des options, celui du diplômé, et celui des fonctions support et de la recherche. Je vous présenterai tout à l'heure les résultats. Nous avons beaucoup travaillé pour aboutir à des résultats qui ne sont pour l'instant que partiels.



### **3.4. La méthodologie**

- ***La définition de l'ossature analytique***

Il a fallu dans un premier temps définir l'ossature analytique. Cela nous a pris pas mal de temps. Au départ, l'idée était d'utiliser la méthode processus-activités. Mais après avoir analysé les demandes du comité de pilotage, il nous a semblé très difficile de la mettre en place. Le choix s'est donc finalement porté sur la méthode des sections homogènes, afin de pouvoir bien répondre à la demande de l'établissement. Vous voyez donc que la méthode s'adapte aux spécificités de l'Institut d'une part, et du niveau de lecture souhaité d'autre part.

- ***La difficulté de travailler sur des structures non pérennes***

Nous avons ensuite travaillé sur le périmètre des charges. Comme vous l'a expliqué le vice-président chargé des finances, l'établissement était en cours de refondation au démarrage du projet. Cette refondation nous a empêchés de travailler à la mise en place d'une comptabilité analytique en temps réel. Nous sommes donc partis sur des données historiques. Nous avons ainsi souhaité faire des tests sur les différents objets de coût, afin de disposer ensuite pour chacun d'entre eux de modélisations qui pourront être mises en œuvre dans un deuxième temps, lorsque nous aurons des structures pérennes. Nous avons neuf composantes, qui seront ramenées à six le 1<sup>er</sup> septembre 2008.

Il y a également le problème de la recherche. Celle-ci était intégrée dans chacune des composantes. Ce n'est plus le cas aujourd'hui. Elle est en effet gérée par une direction de la recherche, ce qui change la donne dans la mise en place de modèles et de processus. Concernant l'affectation des charges aux objets de coût, il a fallu réfléchir à des matrices de déversement, aux choix des unités d'œuvre et des inducteurs de coût. Il faut en effet faire en sorte de choisir les unités d'œuvre les plus pertinentes.

### **3.5. Le coût du diplôme par filière et par option**

Je vais maintenant vous présenter l'étude réalisée sur le coût des filières, des options et du diplômé dans une école, l'ENSIEG. Celle-ci est centenaire et a formé 10 000 ingénieurs. Elle avait en 2005 cent vingt-deux personnels, plus de cinq cent étudiants, et trois laboratoires de recherche. Elle gérait dans le cadre de la gestion des bâtiments plusieurs entités et hébergeait plusieurs laboratoires et plateformes. Concernant l'organisation des études des élèves ingénieurs, il y a une pédagogie par projet. Les élèves rentrent par concours ou sur titre dans une première année appelée le tronc commun. Il y a deux filières la deuxième année et neuf options la troisième.

L'une des premières difficultés a été de bien définir ce que nous souhaitions mesurer et notamment la notion de diplômé. Cela n'est pas évident en raison des flux entrants et sortants en cours d'année, des étudiants qui bénéficient d'enseignements à l'extérieur, des étudiants d'autres écoles, et des redoublants. Il était donc vraiment nécessaire de se pencher sur cette question pour savoir réellement ce que nous souhaitions mesurer. Pour ce faire, nous sommes allés rechercher dans les bases de données. Nous avons alors fait des extractions pour élaborer un tableau qui nous permette de disposer des effectifs pour lesquels nous souhaitions mesurer les coûts.

Un intervenant vous a parlé tout à l'heure des systèmes d'information. Ceux qui concernent la gestion de l'enseignement sont vraiment très importants. Ils nous permettent en effet d'avoir un certain nombre d'éléments qui alimentent notre comptabilité analytique. A l'INP de Grenoble, nous disposons bien entendu des applications nationales. Mais nous ne disposons pas d'applications de gestion des heures d'enseignement. Il a donc été très difficile de rapprocher toutes les données et de faire une synthèse.

### **3.6. La démarche analytique**



- ***L'analyse de la structure budgétaire***

Étant en section homogène, il a fallu analyser la structure budgétaire pour savoir si elle correspondait bien à ce que nous souhaitions. Il s'agissait aussi de déterminer si nous avions les éléments correspondant à ce que nous cherchions à mesurer, c'est-à-dire la formation, pour laquelle des charges pouvaient être déversées soit de façon directe soit de façon indirecte. La structure budgétaire était ici bien adaptée. Nous avons en effet un CR que nous avons défini comme le centre d'analyse principal.

D'autre part, en analysant la structure budgétaire de l'établissement au niveau global, nous nous sommes rendu compte que chaque composante n'avait pas la même structure. Il était donc nécessaire d'adapter la structure budgétaire. J'attire votre attention sur ce point. Si vous partez sur une démarche comptabilité analytique avec des sections homogènes, il faut bien avoir en vue cette approche.

- ***Les investissements et les amortissements***

Concernant les investissements et les amortissements, ce sont des éléments importants dans le poids du coût. Nous avons en effet des matériels qui coûtent chers, et donc des investissements qui sont lourds. En 2005, tous les investissements n'étaient pas inscrits de façon fiable dans notre application. Il a donc fallu travailler au niveau de la composante sur l'évaluation des investissements, affecter ces derniers à la formation et à la recherche, et enfin calculer les amortissements. Nous avons choisi pour cela les durées d'amortissement qui nous paraissaient les plus pertinentes en fonction des matériels.

Nous avons également du retraiter d'autres dépenses, les prestations internes, qui représentaient une masse assez importante au niveau de l'établissement. Nous avons en effet beaucoup de refacturations entre composantes. Nous avons du travailler sur cet aspect, réécrire les règles et revoir les procédures, pour pouvoir ne retenir que les dépenses à prendre en compte. Nous avons également un enseignement mutualisé de langues, qui est géré par un service. Chaque composante a des enseignants de langues qui interviennent soit dans la composante elle-même soit dans d'autres composantes. Il faut enfin ajouter à cela l'affectation des IATOS aux plateformes, filières et options.

Concernant les charges indirectes d'infrastructures logistiques générales, il a fallu répartir les coûts entre les différents occupants de locaux. Fort heureusement, nous utilisons ABYLA. Nous avons donc une information complète qui nous a permis de répartir de manière très fiable les surfaces entre la formation et la recherche.

- ***Le choix des unités d'œuvre***

Sur le tableau suivant, nous vous avons indiqué quelques choix d'unités d'œuvre. Je vous ai parlé tout à l'heure de la difficulté à choisir les unités d'œuvre les plus pertinentes pour le modèle de comptabilité analytique. Pour l'intégration des IATOS dans la part formation, nous avons par exemple ici une clé de ventilation. Elle est composée du pourcentage d'étudiants, du nombre d'heures enseignées, du temps de présence sur le site et du nombre d'enseignements. Nous avons structuré les charges indirectes en pilotage ressources humaines, finances, communication, système d'information et relations internationales. Au niveau du choix des unités d'œuvre, nous avons opté pour des clés standard pour chacune des composantes. Pour les ressources humaines, le nombre d'heures est pondéré sur le total des contractuels. Pour les finances, nous prenons le pourcentage d'imputation logistique plus les infrastructures plus les amortissements de façon ex post. Pour la communication, nous prenons le nombre d'étudiants entrants par année, le SI au nombre d'étudiants, et les RI au pourcentage d'étudiants entrants et sortants. Mais il ne s'agit que d'exemples.

### **3.7. Le coût de l'enseignement**



Un intervenant vous a rappelé tout à l'heure l'importance de la masse salariale pour calculer le coût de l'enseignement. Il est ici nécessaire de faire en amont tout un travail de cartographie. Il faut en effet avoir une vraie connaissance de la structure de l'école pour bien comprendre les données que nous avons à exploiter. Pour pouvoir déterminer le nombre d'heures d'enseignement, je vous rappelle que nous ne disposons pas d'outils de gestion de ces heures d'enseignement. Mais la composante disposait d'un petit outil qui lui a permis d'avoir les heures, mais non réparties.

Pour pouvoir les répartir, nous avons exploité les fiches de service afin d'obtenir le nombre d'heures enseignées sur chacune des années par filière et par option et pouvoir ainsi déterminer la quotité d'heures qui forment le potentiel enseignement. Il a ensuite fallu calculer le nombre d'heures complémentaires nécessaires pour la formation des élèves ingénieurs. A partir de cela, nous avons pu répartir ces heures sur le tronc commun, les filières et les options. Cette répartition est difficile car nous avons des cours communs aux filières et aux options.

### **3.8. Les rémunérations**

- ***Une enquête annuelle***

Concernant les rémunérations, l'INP travaille depuis un moment sur cette question. Nous avons aujourd'hui une base de rémunération qui est assez complète, aussi bien en ce qui concerne les titulaires de l'État que les personnels sur budget propre. D'autre part, notre établissement réalise depuis 2005 une enquête déclarative annuelle auprès de ses personnels sur leurs activités. Nous avons exploité les résultats de 2005. Les difficultés que nous avons rencontrées nous ont ainsi permis d'affiner l'enquête qui a été lancée en 2006, et d'affiner davantage encore celle qui sera lancée sur l'année 2008. Cette enquête est très importante car elle nous a permis de croiser les données de rémunération avec l'activité des personnels et de pouvoir déterminer la masse salariale de la formation. Celle-ci a ensuite été répartie sur le tronc commun, les filières et les options.

- ***Rédiger des procédures***

Nous vous présentons ici un tableau de traitement de la masse salariale des maîtres de conférences. Il a fallu traiter un certain nombre d'informations. Il s'agit d'une question très complexe. Il faut en effet tenir compte de beaucoup d'éléments, et notamment écrire les procédures pour savoir quelles données sont nécessaires et de quelles données il ne faut pas tenir compte. Nous avons, par exemple, des personnes qui sont en longue maladie, en CLD ou en CLM. La question se posait donc de savoir s'il fallait en tenir compte ou pas. Nous avons également des personnes qui sont en CPA et en CFA. Là également, la question se posait de savoir s'ils devaient être inclus. Il faut donc se poser toutes ces questions et mettre en place une règle pour pouvoir déterminer la masse salariale dont nous aurons besoin pour le calcul.

- ***Le coût des fonctions supports***

Vous avez sur ce tableau la rémunération globale, le coût chargé et, dans la colonne « M initiale », la masse salariale concernant la formation. Sur le tableau qui suit, vous voyez un résultat partiel du coût des heures d'enseignement. Il s'agit d'un récapitulatif avec le nombre d'étudiants, le nombre d'heures d'enseignement et la valorisation du coût des heures d'enseignement. Nous avons souhaité valoriser de manière distincte le coût de l'enseignement, le coût de l'enseignement à la carte et le coût des projets de fin d'études. Pour pouvoir alimenter notre système analytique et le coût des filières et options de l'IEG, il a fallu déterminer le coût des fonctions supports, puis ventiler la masse sur la formation et la recherche et enfin déverser la part de la masse coût des fonctions supports écoles sur l'IEG. Pour déterminer ces coûts des fonctions supports, nous nous sommes appuyés sur les données comptables. Pour ce faire nous avons dû procéder à un certain nombre de retraitements. Ces fonctions supports concernent en effet les services établissement, qui paient beaucoup de choses



pour les composantes. Or, les services établissement refacturent une partie de ces coûts aux composantes. Des règles de retraitement ont été mises en place.

Je vous présente ensuite un petit schéma concernant la ventilation des charges communes indirectes de l'INP de Grenoble. Je ne vous en dis pas plus car le schéma est parlant.

- ***Un résultat encore partiel***

Vous avez enfin la présentation d'un résultat encore partiel. Les écoles utilisent des plateformes pour l'enseignement. Elles facturent aux composantes des heures d'utilisation de ces plateformes. Mais ces heures sont facturées en coût partiel et non en coût complet. Or, il nous est nécessaire de disposer du coût complet de l'heure d'utilisation de la plateforme pour calculer le coût complet général. Il nous manque également les charges des services inter-universitaires, puisque Grenoble mutualise un certain nombre de services. Il y a vingt-deux services mutualisés qui ne sont pas intégrés. Nous n'avons qu'un coût partiel qui est intégré, car Grenoble INTERU ne nous refacture qu'une partie des coûts. Nous arrivons au total à un coût du diplômé de 27 000 euros. Mais j'insiste bien sur le fait qu'il s'agit d'un coût partiel. Le chiffre est donc en moyenne d'environ 9 000 euros par année d'études pour chacune des filières.

### **3.9. Les contraintes rencontrées**

Les contraintes que nous avons rencontrées portent d'abord sur les différences d'annualité ou de saisonnalité des coûts et des variables. Nous travaillons en effet en années universitaires pour les heures d'enseignement et le nombre d'étudiants. Pour les autres données, c'est-à-dire la masse salariale et les données comptables, nous sommes en années civiles. Nous avons également des contraintes en ce qui concerne les délais d'obtention d'informations et le rattachement à l'exercice. Nous avons, par exemple, eu des difficultés concernant la déclaration des heures complémentaires. Elles n'étaient en effet pas toutes déclarées. Il a donc fallu trouver le moyen d'avoir toutes les informations concernant cette partie. Enfin, les plateformes mutualisées formation recherche, les plateformes communes inter-universitaires et les plateformes gérées par des structures avec d'autres moyens INP constituent des données qui doivent être prises en compte mais que nous ne maîtrisons pas toujours en totalité.

#### **Michel DANG**

Je vous ai annoncé tout à l'heure trois résultats à retenir. 27 000 euros pour un diplômé sur trois ans, cela fait donc 9 000 euros pour le coût d'une année à l'ENSIEG de Grenoble. En outre, le coût des services établissement est de l'ordre de 4 000 euros par étudiant.

Il y a un autre résultat qui est extrêmement important pour nous. Il s'agit du coût consolidé de l'heure d'enseignement. A l'ENSIEG, il est de l'ordre de 250 euros. Dans une autre de nos écoles, l'ENSIMAG, il est de l'ordre de 200 euros. Je passe sur le fait que le coût de l'heure complémentaire payée aux intervenants actuellement, 40 euros, n'est même pas du coût marginal. Le chiffre est donc entre 200 et 250 euros. Les trois valeurs à retenir sont donc 9 000 euros, 4 000 euros et 250 euros, sachant que le coût des services inter-universitaires n'est pas intégré. Le coût de la recherche, qui représente 35 % de notre budget, ne l'est pas non plus.

Quant au programme 2 de la LOLF, qui concerne la vie étudiante, il n'est pas dans le programme 1. Mais nous faisons avec.



## Echanges avec la salle

### **Serge BOURGINE**

Merci. Pouvez-vous nous dire combien de personnes cela a mobilisé ? Nous entendons tout à l'heure que cela nécessitait des moyens. Avez-vous fait un calcul en nombre d'ETPT ? Avez-vous un chiffre à donner aux établissements qui sont dans la salle ?

### **Daouya BERKA**

Nous avons prévu dans le cahier des charges 2.8 ETP. Nous ne les avons pas tout à fait consommés. Mais nous n'en sommes pas loin.

### **Michel DANG**

Et le temps de travail des politiques n'est pas compté dedans.

### **Serge BOURGINE**

Avez-vous des questions sur les objectifs de l'établissement ou sur le traitement des données, qui est très poussé, comme vous avez pu le constater ?

Ce qui est également intéressant, c'est la démarche itérative. C'est-à-dire que les données sont obtenues en calculant le coût partiel de la formation, complété en calculant le coût des fonctions supports pour obtenir enfin un coût complet de l'étudiant à l'issue de sa formation. Et l'information répond manifestement à une commande de l'équipe de direction.

### **Michel DANG**

Nous facturons actuellement 10 000 euros aux étudiants chinois qui souhaitent faire des compléments d'études sur les questions nucléaires. C'est donc à peu près la moitié. Et pour des étudiants venant des Emirats Arabes Unis, dans le master de cryptologie commun à l'ENSIMAG et à l'université Joseph Fourier, le coût a été également basé sur ces calculs. Je pense que nous allons bientôt être examinés par la Commission des Titres d'Ingénieurs (CTI). Et c'est la première fois que nous allons pouvoir afficher un coût complet consolidé d'une formation.

La difficulté en ce que concerne la recherche est la gestion des contrats de recherche. Si le contrat est pluriannuel et qu'à la fin de la première année, la technique de gestion budgétaire fait que nous mettons les recettes égales aux dépenses, et que ce n'est qu'à la fin du contrat que nous pouvons voir le bilan du contrat de recherche, cela nous pose des problèmes. D'autre part, nous travaillons en ce moment sur la formation à la recherche, ie formation des doctorants. Car la valeur de nos formations est basée sur la recherche. Les enseignants-chercheurs par exemple font ainsi leur formation continue en faisant de la recherche. Un jour, il va bien falloir avoir des idées de coût. Cela nous est difficile pour l'instant. Nous voulons absolument connaître d'abord le coût avant d'annoncer des chiffres. Voilà sur quoi nous sommes en train de travailler. Et je tiens à remercier non seulement l'Amue, mais aussi Madame Berka. Parce que son travail n'est pas simple. Et cela est vrai pour tous les contrôleurs de gestion, qui tombent en pleine mutation culturelle de l'université française !



## Rendre mesurables les activités de l'établissement

### Jean-Gilles HOARAU

*Agent comptable, chef des services financiers, université Paris Diderot -Paris 7*

### Yuthal NEM

*Contrôleur de gestion, université Paris Diderot -Paris 7*

### Jean-Gilles HOARAU

En introduction, je ne décrirai pas notre Université Paris 7. Si vous souhaitez mieux connaître notre établissement, je vous invite à consulter son site Internet.

Nous sommes présents pour vous faire part d'une expérience propre à notre Université. En premier lieu, je précise que nous sommes rendus compte, en discutant avec d'autres collègues, que le « copier-coller » ne constituait pas une bonne méthode. En résumé, notre expérience n'est pas applicable à tous les établissements.

Le point de départ de la réflexion analytique a eu lieu en 2005, lorsque nous avons dû travailler sur la mise en place de la nouvelle structure budgétaire, la LOLF. Nous avons pensé, à l'époque, que si, demain, nous devions avoir une comptabilité analytique, nous serions obligés de revenir sur cette structure. Modestement, il nous semblait donc convenable de commencer, d'ores et déjà, une réflexion sur la mise en place d'une structure analytique, en même temps que sur la nouvelle structure budgétaire issue de la déclinaison de la LOLF dans les universités.

Concernant le choix de la méthode, nous avons mis en place un petit groupe de projet composé d'une douzaine de personnes. Nous avons regardé les deux méthodes, ABC et par sections homogènes. Nous avons fait des essais pour étudier ce qui était compatible. Je rappelle qu'il s'agissait d'une réflexion globale sur la structure budgétaire.

Assez rapidement, nous avons choisi la méthode par activité. Sachant que nous étions dans le contexte d'une nouvelle structure LOLF, il ne s'agissait pas seulement d'un choix analytique. A Paris 7, comme dans beaucoup d'établissements, la comptabilité analytique ne constituait pas un sujet emballant.

Il a donc été nécessaire d'intéresser les politiques. Nous avons su le faire, notamment par l'intermédiaire du changement de structure budgétaire. Nous avons reconnu que nous ajoutions une comptabilité analytique, tout en montrant qu'elle était le pendant d'une réflexion globale.

Pour appliquer la LOLF, nous avons dû former le personnel. A Paris 7, nous comptons 600 centres de responsabilités (CR) actifs. Sachant qu'un gestionnaire traite deux à trois CR, nous avons formé environ 200 personnes, ce qui représente un chiffre représentatif pour une communauté telle que la nôtre. Cette précision est très importante pour la suite. Nous ne sommes pas, évidemment, une entreprise privée. Une comptabilité analytique, en tenant compte de notre population, ne se met pas en place simplement.

Vos gestionnaires de laboratoire s'occupent de pédagogie, d'accueil, ou d'animalerie. L'aspect financier, à lui seul, est énorme. Nous devons donc trouver des méthodes pratiques, en dérivant des notions assez complexes, pour faciliter la tâche des agents de base.



Si vous n'avez pas la structure adéquate, vous aurez de grandes difficultés dans la mise en œuvre d'une comptabilité par sections homogènes. Il est donc nécessaire d'avoir une réflexion globale qui intègre votre structure budgétaire.

A l'époque, les politiques étaient très peu intéressés, mais nous avons obtenu une validation. Le président m'avait alors donné carte blanche. Nous avons toutefois une consigne, qui consistait à « rendre mesurable ». L'équipe présidentielle n'avait pas d'idées précises sur le quoi à mesurer, mais nous devons tenir compte des demandes à venir. Cela peut paraître surprenant, mais il s'agissait peut-être de la meilleure méthode.

En effet, comme les modes, les politiques changent. Hier, nous avons voulu mesurer l'action de la LOLF, aujourd'hui le coût d'un enseignement, d'un laboratoire, d'un diplôme, d'une formation continue, et demain, Madame Péresse nous demandera de calculer le coût du plan licence. N'est-il pas plus intelligent de rendre votre structure mesurable plutôt que de mesurer de façon très fine certains domaines tout en étant assez flou sur le reste ? Il existe différentes méthodes pour aborder la comptabilité analytique. Je ne connais pas vos établissements, mais dans le nôtre, il s'agissait de la meilleure méthode.

Nous avons rencontré de grandes difficultés, et nous en avons encore aujourd'hui. Même si elles ne sont pas insurmontables, elles existent. La première est survenue lors du démarrage de notre chantier de comptabilité analytique. Nous avons demandé, parallèlement, à nos collègues, de mettre en place une opération de fiabilisation des opérations. Cela était crucial, car vous pouvez sortir tous les calculs de coûts possibles, si vous n'avez pas d'amortissements, de provisions, de locaux, de masse salariale et de vision réelle de l'ensemble des recettes et des dépenses de l'établissement, vous n'y arriverez pas. En effet, un excellent logiciel pourra effectuer de beaux calculs, mais ses résultats seront erronés. La marge d'erreur est de 0 à 15 ou 20 % sur des calculs de ce type. Si, en outre, vous n'utilisez pas des données fiables, ce problème prend de l'ampleur. Nous avons le souci d'associer l'agence comptable au service financier. Mais nous nous sommes également aperçus que nous utilisions mal HARPEGE, APOGEE, ou qu'en fonction de la source d'information, nous avions 25, 27 ou 30 000 étudiants. En regardant de près, vous risquez de trouver les mêmes problèmes dans vos établissements. Quand nous parlons de données, il s'agit d'un ensemble. Par exemple, je pense à la surface. Quand nous étions à Jussieu, nos locaux étaient partagés avec d'autres Universités comme Paris 6, l'Institut physique du Globe. Le problème est encore plus délicat quand les laboratoires sont cofinancés. Il est donc nécessaire de prendre en compte des données patrimoniales, pédagogiques et scientifiques. Pour la première fois, cette année, nous avons mis en œuvre HELICO à Paris 7. Nous étions satisfaits, car nous avons vu que cela allait nous faciliter la tâche pour l'analyse des coûts sur la formation.

Je rappelle que nous sommes dans une administration qui ne forme pas ses agents. En ce sens, quand nous sommes en formation, comme cela est le cas actuellement, et que nous parlons de centres de coûts ou de centres d'analyse, si nous n'avons pas de notions rudimentaires de finances publiques, ces informations se perdent. Il est donc indispensable de prendre du temps, et de ne pas mettre la charrue avant les bœufs.

Nous avons mis en place un système de comptabilité analytique. En moyenne, cela prend trois ans avant d'être efficace. Or, nous finissons notre deuxième année. Nous pensons que l'année prochaine, avec un nouveau produit de gestion financière Sifac, nous serons capables d'aller plus loin et même d'y arriver.

En conclusion, je pense qu'il est nécessaire de rester modeste. Pour ceux qui choisiront, comme Paris 7, le budget global, en janvier 2009, cela est une chance. En effet, cela n'a pas de sens de choisir la comptabilité analytique sans connaître nos masses salariales, ni nos locaux. Sans être pessimiste, je crois que nous n'arriverons pas à convaincre tout le monde.



Je ne sais pas qui porte la comptabilité analytique dans votre établissement, peu importe, l'essentiel est que cela soit réalisé. Il n'existe pas, selon moi, d'organisation modèle. Nous avons la chance d'avoir un nouveau VP finances qui s'intéresse à la comptabilité analytique. Notre quotidien, en termes de décision, en est modifié car il sait ce qu'il veut mesurer. Il n'est pas désagréable d'avoir un politique qui fait passer le message, et qui a un poids parfois plus important qu'un comptable.

## **Yuthal NEM**

Je vais vous parler de notre passage à la comptabilité analytique à l'Université Paris 7. Pour commencer, je souligne que lorsque vous concevez un nouveau système de gestion dans une organisation publique, vous devez bousculer toutes les certitudes existantes.

Nous avons dû effectuer ce changement avec la contrainte de ne pas avoir d'impact au niveau du personnel. En effet, nous avons reçu comme mission de mettre en place un système analytique au moindre coût. Nous avons commencé en 2005, et nous avons voulu aller jusqu'aux résultats jusqu'au mois de janvier 2007. Mais nous nous sommes arrêtés à cause de la mise en place de SIFAC, car l'heure était venue de choisir un outil efficace. Au départ, j'étais optimiste, en pensant utiliser Excel. Mais quand j'ai extrait 46 000 lignes d'écritures comptables, même avec SANPROD, cela ne fonctionnait pas.

Par conséquent, nous avons arrêté temporairement. Avec Sifac nous pourrions faire tourner notre modèle car nos cycles de ventilation sont écrits et seuls les choix d'inducteurs sont encore à valider par les politiques.

Nous sommes des techniciens, nous proposons des outils, et les politiques décident. Voilà pourquoi, au cours de notre démonstration, vous verrez des tableaux vides. Je vous en expliquerai la cause.

## **1. La démarche analytique à Paris 7 Diderot**

Il s'agit, en premier lieu, d'une mise en adéquation avec la réglementation. En effet, depuis le décret de 1962, rappelé en 1994, et suivi par la LOLF, cela nous était demandé. Par ailleurs, nous avons répondu à une nécessité dictée par l'implantation d'un SAIC.

### **1.1. Pourquoi une comptabilité analytique ?**

Il s'agit d'un outil de pilotage des dispositifs. Cependant, même si la comptabilité analytique constitue l'un des éléments du tableau de bord, la décision ne doit pas se prendre en fonction de la sortie de cet outil statistique.

Cela constitue également un outil de négociation, car nous fonctionnons sous forme contractuelle. Nous signons beaucoup de contrats de recherche avec l'Europe à Paris 7. Or, nous sommes devancés par les Portugais en matière de calculs de coûts. Nous sommes seulement capables de leur dire : « Nous avons reçu 20 000 euros, nous en avons dépensé 15 000 ». Pendant ce temps, les Portugais sont capables de justifier le coût complet. Nous devons donc le chercher pour ne pas être lésés au niveau européen.

Il s'agit également d'un objet de politique tarifaire. En formation continue, nous nous sommes aperçus, par exemple, que le fait de ramener au coût de l'heure, la formation en anglais appliqué coûte 1,50 euro de l'heure. Il s'agit de dumping social, cela est pire qu'en Chine.

## **Jean-Gilles HOARAU**

Ce que dit Monsieur NEM est important. En effet, comme nous n'avons pas cette mentalité de coûts, de ressources et de dépenses, nous raisonnons par le biais étatique. Il est vrai que lorsque nous



avons affiché, en interne, un certain coût, nous avons entendu beaucoup de rires. Même des personnes membres de la Commission des moyens, ne savaient pas que, tous les ans, nous leur faisons valider des tarifs n'ayant aucun sens.

## **Yuthal NEM**

La comptabilité peut permettre de gérer un projet de services. Dans SIFAC, il existe un objet analytique qui permet d'installer un projet de services, complètement intégré dans le processus de l'établissement. Ainsi, en profitant de l'installation du système analytique, il est possible d'aller tout doucement vers un système de communication, de dialogue entre la direction et les composantes de l'Université. Cela permet également aux composantes d'avoir une gestion propre, sans pour autant polluer le processus de l'établissement.

L'outil que nous allons présenter en deuxième partie nous permettra de donner aux responsables des composantes, la possibilité de mettre en place leur propre gestion interne. A ce prix là, vous pourrez convaincre vos partenaires de la pertinence de votre démarche, au sein de l'établissement. Si nous vous imposons ce système analytique, cela ne fonctionnera pas. En revanche, si nous vous proposons ce système qui permet de gérer, à l'interne, des projets de recherche et de formation, cela pourra être intéressant.

Nous comparions, précédemment, l'Université à l'entreprise. Mais contrairement à l'entreprise, dans une Université, les 600 CR ont 600 objectifs différents. Pour atteindre un objectif commun, nous faisons l'agrégation de tous.

Enfin, le suivi de la consommation des ressources s'effectue avec la méthode de coût par activité.

Les destinataires de l'information analytique sont tous les organes décisionnels à l'intérieur de notre établissement, à savoir le Conseil d'administration, l'ensemble de l'exécutif et les responsables des services de laboratoires ou de formation. Nous revenons ici sur l'idée d'un système de dialogue entre les composantes et la direction.

Dans notre démarche nous avons impliqués les acteurs suivants : président et son cabinet, secrétariat général, direction et service du personnel financier et comptable, services centraux, responsables de laboratoire et de formation.

## **2. Méthodologie adoptée à Paris 7 Diderot**

### **2.1. Une démarche analytique dans le sillage de la Loi Organique d'août 2001 (LOLF)**

Nous avons profité de l'entrée en application de la LOLF pour repenser l'organisation budgétaire de notre établissement. Ainsi, nous avons retravaillé la structure budgétaire en vue de préparer une démarche analytique. Le principe posé dans notre structure budgétaire est simple : un CR égale une action LOLF. Nous allons ainsi installer le calcul de la formation et de la recherche.

Par ailleurs, les éléments d'OTP dans SIFAC (en quelque sorte le module convention de SIFAC) seront réservés à l'organisation interne de chaque centre de formation, ou à des fins de suivi d'un projet spécifique lié à la formation. Par exemple, nous pouvons penser, à l'interne, à des conventions ou à l'organisation de colloques.



Ainsi, vous voyez qu'une UFR se divise en cinq actions :

- L'action de support de pilotage et d'immobilier
- L'action de formation LMD (trois parties étanches)
- L'action de recherche

## **2.2. Une exploitation inédite du budget de gestion**

Ensuite, nous avons revu le fonctionnement de notre université en matière budgétaire. Nous avons réfléchi sur une éventualité pour exploiter autrement la notion de destination d'un budget de gestion. Jusqu'à présent, celui-ci marque l'origine des fonds. Or, puisque nous allons vers une comptabilité par activité, il nous a semblé intéressant de décliner la définition d'un budget de gestion intitulé « destination ». En effet, si nous utilisons la destination pour marquer l'origine des fonds, nous basons l'esprit de ceux qui ont inventé ce budget de gestion. Nous avons donc pensé que dans NABuCo, la seule manière de fonctionner par activités reposait sur la déclinaison du budget en deux catégories :

1. Un budget d'installation des crédits.
2. Un budget d'exécution des crédits.

Ainsi, nous déconnectons la prévision budgétaire de l'exécution. Tous les logiciels analytiques proposent ce modèle. Nous séparons l'axe du domaine fonctionnel, de celui de la prévision du budget.

Nous avons donc une codification numérique pour la prévision du budget (action LOLF) et une codification alphanumérique pour l'exécution budgétaire (sous-actions LOLF = activités). La codification est importante. Il est nécessaire, en effet, que nos collègues ne soient pas perturbés dans leurs choix de saisie au quotidien.

## **3. La méthode de calcul des coûts**

### **3.1. La méthode « ABC » (Activity Based Costing)**

Cette méthode permet une représentation plus réaliste du fonctionnement de l'établissement. Son utilisation conduit à une allocation des ressources plus judicieuse. Cette technique démontre que ce ne sont pas les produits qui consomment des ressources à la base de la constitution des coûts, mais les activités. Ainsi, seuls les produits consomment les activités. Cette méthode permet de mesurer la réalité des coûts.

J'ai inscrit la méthode ABC entre guillemets, car il est nécessaire de rester humble. En principe, la méthode de calcul par activité ne nécessite pas une ventilation des coûts. Or, nous avons besoin de ventiler, donc nous ne sommes pas dans cette méthode, dans l'absolu. Ainsi, nous avons fondé une méthode hybride qui rend complètement fiable la collecte des données en matière d'activité. Même si nos collègues se trompent, nous pourrions démontrer qu'il n'existe pas de cohérence avec la réalité. Si un chercheur mal doté dans la recherche publique, est obligé de faire de la recherche, mais aussi de démarcher les entreprises, de communiquer et de définir ses prochains projets, nous lui demandons de l'afficher. Sommes-nous obligés d'exporter pour notre tutelle, tout cet outil de gestion ? A priori, non, car notre tutelle est intéressée par la LOLF. Nous nous contentons donc de remonter l'enveloppe de la LOLF, car un CR égale une action.



### **3.2. La méthode coût variable**

Ensuite, nous allons instaurer, à l'intérieur de ce système général de l'ABC, une autre méthode permettant d'estimer les coûts et de négocier en se basant sur des exercices précédents. Nous mettons en place un système de calcul de coûts à l'exercice. La méthode sur coûts variables nous permet de négocier en toute quiétude, car nous estimons nos coûts en fonction de la variation de nos activités mises en place pendant les années précédentes.

Cette méthode permet de connaître le comportement des coûts face aux fluctuations de l'activité. Elle s'utilise dans le cadre prévisionnel ou décisionnel. Par exemple, elle permet de déterminer le coût d'une prestation dans l'optique de la vente ou de la négociation.

Concernant toutes ces méthodes, je vous invite à regarder le guide méthodologique ainsi que le recueil des fiches techniques publié par l'Amue concernant la comptabilité analytique.

- **Deux processus : la recherche et la formation**

Nous avons deux processus, à savoir la formation et la recherche. Le premier implique des objets de coûts de fonctionnement du centre de formation, de la formation, du contrat et d'une prestation. Le second engendre des objets de coûts de fonctionnement d'un laboratoire, d'un projet de recherche, d'un contrat ou d'une prestation.

- **Les choix de codification des activités et de détermination des inducteurs**

42 activités sont ainsi codifiées en fonction de l'appartenance budgétaire à l'action LOLF à l'université Paris 7. Je retrace le schéma analytique pour montrer que les centres de supports vont déverser toutes ses charges vers les centres opérationnels.

## **4. Application de la démarche analytique dans le nouvel outil de gestion SIFAC (Système d'Information Financière Analytique et Comptable)**

### **4.1. Deux processus : deux manières de collecter les données comptables et extra comptables**

Il s'agit d'un outil qui déconnecte complètement la prévision budgétaire de l'exécution. Il comprend deux processus, à savoir deux manières de collecter les données comptables et extra comptables.

- **Objets de coûts via les centres de coûts**

La collecte des données comptables relatives à un objet de coût « diplôme » s'effectuera à travers le centre de coûts et le groupe des centres de coûts. Par ailleurs, les éléments OTP seront réservés à l'organisation interne de chaque centre de formation, ou à des fins de suivi d'un projet spécifique lié à la formation. Par exemple, nous pouvons penser, à l'interne, à des conventions ou à l'organisation de colloques.

- **Objets de coûts via les éléments d'Organigramme Technique des Projets (eOTP)**

La collecte des données comptables relatives à un projet de recherche s'effectuera à travers les éléments OTP. Dans le cadre de la recherche, les centres de coûts sont utilisés à des fins de fiabilisation de la fiscalité directe et indirecte.

Le lien entre le SIFAC et les centres de coûts est codifié. Par exemple, si je suis en 43H1A, je suis en recherche subventionnée, donc je ne déduis pas la TVA. Je suis en valorisé commercial, donc je déduis la TVA.

En matière de formation, le législateur nous impose de ne pas déduire la TVA et de ne pas payer l'impôt sur les sociétés, donc nous allons utiliser le système de centre de coûts pour collecter les



dépenses relatives à une formation. A l'intérieur, vous avez toujours cette gestion de projets sous forme de colloques, de taxe d'apprentissage ou de diffusion des diplômes.

- ***La collecte des données comptables et extra comptables relatives aux charges communes***

La collecte des données comptables et extra comptables peut aussi intéresser les personnes qui vont passer dans SIFAC en 2009. Toutes les charges communes sont collectées à travers les centres de coûts de support ou des centres de coûts semi- opérationnels. Ces charges sont budgétisées dans des centres financiers :

- de pilotage (établissement et UFR, Centre de formation)
- d'immobilier
- de bibliothèque et de documentation
- de vie étudiante

#### **4.2. Incorporation des charges extra comptables ou supplétives**

- ***Les charges salariales du personnel titulaire***

Le principe retenu est un agent égal une action LOLF. Cependant, l'enseignant chercheur, par convention, voit sa masse salariale se décomposer entre 50 % en recherche, et 50 % en formation. A l'intérieur de sa partie « enseignement », nous allons utiliser un autre système d'information, l'outil HELICO, qui va nous donner l'imputation directe des charges concernant l'enseignant en LMD à l'aide du service de la DRH chargé de l'enseignement. Pour le chercheur, nous utilisons l'imputation directe du service de la recherche.

- ***Les charges immobilières***

Il s'agit de la même démarche. Nous allons travailler sur fichier Excel plat, en essayant de l'imputer directement sur un laboratoire, un centre de formation ou sur une formation.

Toutes les données extra comptables (ou charges supplétives) seront intégrées dans SIFAC à l'aide d'un programme fourni par SAP. Ces données seront préalablement traitées sur un fichier plat. Après traitement, elles seront transférées sur des CC techniques de niveau 2. Je simulerai cet exercice en mars prochain. Pour l'Université Paris 7 Diderot, nous compterons 31 CC principaux. Il est possible de doubler les centres de coûts techniques, afin de les classer par nature de charge, soit salariales, soit immobilières.

Quand vous comprenez bien le système, vous pouvez tout faire. Sachant que vous êtes des techniciens, vous devez être prêts, sans attendre la décision du politique.

- ***Le choix de l'inducteur***

Le choix de l'inducteur est crucial. Nous pouvons le proposer, mais certainement pas le choisir. A Paris 7, nous allons proposer, en moyenne, trois inducteurs par activité. A côté de chaque inducteur, nous afficherons le coefficient de corrélation, ou de pertinence, de chaque inducteur. Ensuite, le politique choisira. Quant à nous, sur le langage universel et statistique, nous nous contentons de montrer la cohérence utilisée à travers les méthodes statistiques.

- Ventilation des charges communes

Nous n'avons pas encore mené un programme de collecte d'informations. Les cycles de répartition des charges communes à Paris 7 Diderot seront classés sous deux catégories :

- Activités de support (activités des CC de type support)
- Activités semi-opérationnelles (activités des CC de type semi-opérationnel)



Afin de faciliter la conception des cycles de répartition, il est nécessaire de créer des groupes alternatifs de centres de coûts de support, semi opérationnels et opérationnels.

Les cycles de répartition auront pour centres coûts émetteurs, non des centres individuels, mais des groupes de CC. Il en va de même pour le groupe de centres de coûts récepteurs.

**Jean-Gilles HOARAU**

Je précise simplement que nous n'avons pas supprimé la fiscalité. Nous avons juste souhaité dériver un maximum pour faciliter la tâche de nos agents. La fiscalité demeure, même si nous ne mettrons pas en place le SAIC en janvier 2008.



## Echanges avec la salle

### De la salle

Lors du dernier séminaire concernant le logiciel SIFAC, il nous a été demandé de réfléchir aux centres financiers, aux centres de coûts et aux centres de profits que nous voulions choisir. Or, je n'ai pas tout à fait compris comment vous aviez choisi vos centres financiers.

### Yuthal NEM

Le centre financier est votre CR actuel. Cela dépend de la démarche de votre organisation. Vous avez d'un côté, votre centre financier, où vous installerez votre budget, et de l'autre, des centres de coûts et de profits, où vous collecterez la réalisation de la recette et de la dépense.

### Serge BOURGINE

Pour les non-spécialistes, il s'agissait d'une question sur le logiciel SIFAC, mais tout le monde n'en est pas à sa mise en place.

### De la salle

Allez-vous harmoniser les inducteurs de coûts entre vos différentes composantes ? Allez-vous choisir un inducteur de coût pour chaque activité, ou laisser chaque composante choisir ses inducteurs de coûts en fonction de leur pertinence ? En effet, chaque composante aura des spécificités différentes, et donc, des degrés de pertinence différents.

### Yuthal NEM

Je vais vous dire pourquoi nous ne laissons pas le choix de ventilation aux composantes, quand nous mettons en place un système analytique. Nous voulons créer une cohérence au sein de l'établissement. Une comptabilité analytique n'est pas uniquement un objet de pilotage. Elle permet également de tarifier une prestation. Or, le fait de tarifier une prestation implique une vente, et donc une fiscalisation. Comment justifier la cohérence de vos ventilations, si chacune des 500 composantes décide de sa ventilation ? Le président de l'université de Pau disait, ce matin, qu'un système analytique était normé. Nous définissons nos normes, nos notions et, ensuite, les concepts de Paris 7 en matière analytique.

### De la salle

Il existe des exigences en termes d'unité dans la méthode et dans le choix des inducteurs réalisé par les établissements. Si vous lisez, par exemple, ce que réclame l'Union européenne dans le cadre du 7<sup>ème</sup> PCRD, il s'agit notamment d'appliquer les mêmes principes de gestion habituels pour le 7<sup>ème</sup> PCRD, et d'avoir une homogénéité de ceux-ci, quel que soit le domaine de gestion. Il s'agit donc de ne pas changer l'inducteur pour le déversement des coûts, parce que vous vous trouvez dans une activité qui se trouve dans le cadre d'un contrat européen.

### Yuthal NEM

Voilà pourquoi mon travail consiste à proposer le choix. Mon dernier tableau était vide. Trois inducteurs étaient proposés, via une mesure de cohérence, avec le coefficient de corrélation. Il s'agit d'une mesure de statistique pour amener le nuage de points à une droite donnée dans une fonction affine. Car le coût est une fonction affine.



# Un projet structurant pour l'organisation et le pilotage de l'établissement

## **Gilbert ANGENIEUX**

*Vice président du conseil d'administration de l'université de Savoie*

## **Pascaline NICOLAS**

*Responsable de la division ressources et outils de pilotage, université de Savoie*

## **Gilbert ANGENIEUX**

Nous passerons assez rapidement sur la présentation de l'établissement pour essayer de rendre compte de l'état d'avancement de notre projet. Je donnerai, malgré tout, quelques indications sur la situation de ce projet dans le contexte de l'établissement et de son projet. Nous essayerons ensuite d'être un petit peu concret pour montrer ce que nous commençons à obtenir.

### **1. Contexte et objectifs stratégiques**

Le contexte, vous le connaissez, c'est celui de la réforme de la gestion publique. Les incitations pour aller dans cette direction étaient déjà claires avant le 10 août 2007 ; elles le sont encore plus maintenant. Il s'agit donc de raisonner différemment, sur la base d'une logique d'objectifs et de résultat : la question à se poser n'est pas « est-ce que j'ai bien tout consommé ? », mais plutôt « est-ce que ce que j'ai consommé, m'a permis d'atteindre mes objectifs ? ». On note que ceci suppose que je me sois fixé des objectifs...

Pour ce qui concerne l'université de Savoie, nous avons déjà inscrit cette démarche dans le projet d'établissement qui se décline sur 6 objectifs stratégiques. Je passerai sur les 5 premiers pour m'arrêter sur le sixième qui est de renforcer la capacité d'adaptation de l'établissement et son efficacité. Ces objectifs stratégiques se déclinent en objectifs opérationnels et donc tout ce projet se situe dans le cadre de l'objectif opérationnel « faciliter la prise de décisions stratégiques, renforcer la capacité au dialogue de gestion ». Cet objectif s'applique tant au dialogue avec la tutelle qu'aux dialogues de gestion en interne.

### **2. Le projet CANA**

J'ai déjà eu l'occasion de le dire : le terme de comptabilité analytique effraie les non spécialistes. Il s'agit là d'un véritable handicap pour l'introduction de ce type d'outil de pilotage. Pour notre part nous avons utilisé l'acronyme CANA pour notre projet, comme un clin d'œil relatif à la transformation attendue, mais aussi pour éviter d'utiliser le terme de comptabilité.

Ce type de projet ne peut réussir que si l'ensemble des acteurs, de l'équipe de direction jusqu'aux personnels qui effectuent les saisies, se sentent concernés. Il doit également, et cela est obligatoire, faire partie intégrante du projet d'établissement. En ce qui nous concerne, nous l'avons développé comme un projet pilote puisque nous avons été accompagnés par l'Amue pendant ces quelques mois, ce qui nous a fait gagner beaucoup de temps et d'énergie. Le souci d'acceptabilité est également important : c'est un projet que les acteurs doivent pouvoir s'approprier, ce qui nécessite de faire des



compromis en faveur de l'acceptabilité, quitte à y revenir ultérieurement. Enfin, il convient de se fixer des objectifs réalistes, mais cela n'est pas très difficile étant donné que la réalité s'impose assez vite.

## **2.1. Les outils de pilotage**

Je veux juste redire qu'il nous faut des outils de pilotages indiscutables, ce qui signifie des outils sur lesquels nous ne sommes pas tous forcément d'accord, mais que nous pouvons vérifier, re-calibrer, partager. Sur cette base partagée il est alors possible de les améliorer sans remettre sans cesse en cause leur fondement. Ces outils sont nécessaires notamment pour mettre en place des négociations en interne et en externe, mesurer les marges de manœuvre, chiffrer au coût réel et affiner des choix de gestion. Si nous devons résumer en trois mots l'objectif de ce projet, ce serait essentiellement « mieux se connaître ». Cette condition constitue en effet un préalable à la dynamique d'évolution de tout établissement.

## **2.2. La vision consolidée**

La première question que nous pouvons nous poser est finalement de savoir s'il est vraiment nécessaire de mettre en place un dispositif spécifique de comptabilité analytique. En effet nous disposons des informations de structure (CR et UB), de la comptabilité générale, et enfin du budget de gestion (par destination). Nous avons donc 3 types d'informations indépendantes. La question est de savoir si ces informations nous procurent une vision totalement consolidée. Pour ma part, ma réponse n'est pas catégorique, nous pouvons faire des choses mais tout dépend des résultats recherchés. Par exemple, si nous voulons établir des coûts consolidés, nous serons amenés à croiser des informations de structure, de destination, de nature et cela risque d'être compliqué si nous voulons être exhaustifs. Prenons, par exemple, un coût consolidé pour une licence STAPS en nous intéressant plus particulièrement à la reproduction de documents. Il se trouve que dans l'établissement, il existe un système de reprographie mixte, centralisé pour partie mais comportant aussi des copieurs gérés séparément. Il n'y a pas de CR qui couvre la licence STAPS seule, le CR le plus « proche » porte sur le département. Il faudra donc trier dans ce CR ce qui concerne seulement la licence. L'UFR achète aussi du papier pour ses copieurs, donc ce sera sur un autre CR avec une autre destination. Sans compter les contrats, éventuellement gérés sur une autre structure, etc. Donc, nous avons une grande dispersion des informations, très difficile à gérer. La comparaison avec l'iceberg dont la majeure partie est cachée ou inaccessible, est ici quelque peu exagérée, mais dans certains cas, nous n'en sommes pas loin.

Par ailleurs la notion de vision consolidée pose deux questions : une vision consolidée de quoi et par rapport à quoi ? Nous pouvons par exemple chercher à évaluer le coût d'objets très différents comme une UFR, un diplôme, un laboratoire, une discipline, etc. Et nous pouvons le consolider par rapport à différents éléments. Par exemple rapport à la composition disciplinaire par exemple, qui n'est pas forcément ce que l'on cherche dans ce contexte. Dans notre projet nous avons choisi de déterminer les coûts consolidés (au sens prises en compte de toutes les charges même celles qui ne sont pas dans ce budget, salaires Etat notamment) de deux entités : le diplôme ou un ensemble cohérent de diplômes - par exemple un DUT composé d'une première année et d'une deuxième année – et le laboratoire (ensemble de base pour la recherche). Ces objets sont ensuite analysés du point de vue de leur « composition » en termes d'activités, et processus qui permettent de délivrer la prestation finale. C'est la consolidation par rapport aux activités. Nous voulons ainsi déterminer le coût de produits, qui sont bien sûr immatériels et que nous nommons des objets de coût. Ces produits peuvent être de la formation ou de la recherche, donc un ensemble de diplômes ou un laboratoire. Ils constituent un axe d'analyse sur lequel nous allons essayer de comprendre la formation des coûts à l'aide d'activités constituées des métiers qui vont servir dans la constitution des objets de coût. En ce qui nous concerne, nous sommes partis sur une logique reposant sur 2 axes indépendants : les objets



de coûts et les activités. Ces axes qui peuvent apporter des informations différentes et leur croisement affine l'analyse.

### **2.3. Les activités**

Les activités sont au nombre de 24 ; on les regroupe en grandes familles (les processus). Nous avons utilisé 6 grands processus (selon une nomenclature largement piochée dans l'Amue). Des processus qualifiés de « support » (support, gestion, pilotage stratégique, diffusion) et deux processus que nous qualifions de « métier » : l'enseignement et la recherche. Toutes les charges (personnel, budgétaire, de patrimoine etc.) sont décomposées sur ces activités. Le processus support comprend les activités concernant la sécurité, le système d'information réseaux, la reprographie, les infrastructures et équipements communs. Le processus gestion se décompose en gestion financière et comptable, gestion des ressources humaines, et gestion des relations internationales. Le processus pilotage stratégique ne comporte qu'une activité (pilotage) et la diffusion consiste à mettre à disposition du public et organiser des manifestations. Vous verrez que l'ordre de ces activités et processus n'est pas anodin.

Nous partons donc sur un dispositif de type ABC qui doit nous permettre d'avoir deux axes analytiques : un axe objet de coût et un axe activité. Si nous faisons les choses de manière assez standard, il convient de déverser toutes les charges dans les activités, pour ensuite les déverser sur les objets coût. Il s'agit donc d'un système de déversements successifs qui présente un certain nombre d'avantages comme le fait que tout se retrouve dans les activités ce qui nous donnera une vision consolidée de nos charges. L'inconvénient de procéder ainsi est que le déversement des activités vers les objets de coût se fait via des inducteurs, qui, même s'ils sont pertinents restent des inducteurs, alors que, dans la réalité, un grand nombre de charges peuvent être identifiées dès le départ par rapport à un objet de coût sans même avoir besoin de ces inducteurs. Nous avons donc essayé d'avoir « le beurre et l'argent du beurre » : le déversement sur les activités d'une part, le fléchage de la charge jusqu'à l'objet de coût d'autre part. Ceci nous a conduit à mettre en place un dispositif original, dérivé de la méthode ABC, mais largement adapté. Nous avons ainsi gardé cette trace sur chacune des charges : trace de l'objet de coût d'une part et trace de l'activité, d'autre part. Ceci est important car lorsque l'on s'intéresse aux charges des composantes pédagogiques nous nous apercevons sans surprise que la grande majorité de ces charges peuvent être rattachées directement à un objet de coût particulier et connu. Nous considérons que ces charges sont directes (par rapport à l'objet de coût). De ce fait, puisque presque tout est direct, est-il nécessaire d'aller plus loin étant donné que ce dispositif donne d'emblée le bon coût sur l'objet de coût ? C'est évidemment vrai au niveau de la composante et d'ailleurs si nous regardons en termes d'activités, la charge totale est presque intégralement une charge directe. Par contre si l'on considère des structures transversales les charges sont alors très largement indirectes (dans le sens où nous ne savons pas à quel objet de coût les affecter d'emblée). D'une manière générale dans tous les processus supports, nous avons pratiquement 100% de charges indirectes.

### **2.4. Les inducteurs**

Les inducteurs doivent être représentatifs, fiables, simples, et bien sûr calculables. Nous avons choisi d'utiliser un nombre limité inducteurs, un par activité. Du fait de notre dispositif d'affectation directe des charges identifiées ces inducteurs peuvent porter sur différents périmètres (CR, composante, site, université), selon l'origine de la charge. Cette question est reprise plus loin. Comme on l'a vu précédemment, dans certains cas les inducteurs sont inutiles, dans d'autres ils sont déterminants. La qualité de l'analyse est donc très liée à la pertinence de ces derniers, et à leur fiabilité. Les chiffres présentés sont réels mais encore fragiles dans la mesure où justement nos inducteurs ne sont pas encore totalement finalisés. Prenons par exemple comme objet de coût un DUT. Si nous faisons le calcul sans prendre en compte les charges indirectes, nous tournons autour de 7000 euros par



étudiant, avec des chiffres très provisoires pour l'instant. Notez que nous ne prenons pas en compte la recherche puisque nous ne prenons que la partie des charges hors recherche (y compris les salaires Etat). Si nous prenons en compte les charges indirectes, nous passons de 7000 à 10 000 euros. Je récapitule : si nous faisons une ventilation en ne prenant que les dépenses directement imputables à l'objet de coût, nous trouvons le direct qui sera de 7000 euros par étudiant dans cet exemple là. Mais si nous intégrons la partie des dépenses liée au support au niveau de la composante, qui fait aux alentours de 9%, nous montons à 8500 euros. Enfin, si nous prenons en compte ce qui est indirect au niveau de l'établissement, qui équivaut à environ 1.5%, nous arrivons à presque 10 000 euros par étudiant. La différence est de 45 %. Donc il est extrêmement important d'avoir d'une part la fiabilité du chemin direct mais aussi par les inducteurs. La grande question est de choisir les inducteurs pertinents, donc corrélés au mécanisme de formation du coût, mais aussi très liés à une représentation politique des charges. Ce point est extrêmement délicat ; il est à l'origine d'un reproche fréquent fait à la comptabilité analytique : nous y trouvons ce que nous voulons bien y mettre. Cela est effectivement d'autant plus vrai que la part d'indirect est grande. Ce qui justifie la notion de rattachement direct, mais comme il n'est pas possible d'affecter directement des charges de structure de gestion, à des objets de coût il faut passer par ces inducteurs.

### **2.5. Quelques exemples**

L'analyse de la composition par activité peut se faire au niveau des objets de coût mais aussi bien sûr à des niveaux agrégés comme celui de la composante ou de l'établissement. Dans ces conditions l'effet de moyenne fait que l'on observe un contraste de plus en plus fort lorsque l'on s'intéresse à des structures de plus en plus fine. Compte tenu de l'avancement du travail l'analyse détaillée des structures fines (objets de coût) doit encore être faite avec précaution. Par contre les résultats sur des ensembles plus larges sont déjà fiables.

### **2.6. Charge de personnel**

Cette question est très importante car il s'agit de la grande majorité des charges, en tout cas pour un établissement comme le nôtre. Toutes les charges de personnel (BIATOS et enseignants-chercheurs) sont ventilées sur les activités relevant des processus recherche, enseignement et pilotage, car il y a aussi une part de temps passée sur pilotage. Pour le personnel BIATOS, les données sont personnalisées. Ces données sont extraites des fiches de postes. Pour les enseignants-chercheurs, nous disposons de la connaissance fine, au niveau individuel, de la répartition enseignement. La charge de chaque enseignant est ventilée entre enseignement, recherche, pilotage pour l'instant forfaitairement. Je pense qu'en 2008 nous serons en mesure de lancer une enquête personnelle qui devrait moduler ces valeurs.

## **3. La mise en œuvre**

Vous aurez donc compris que dans ce dispositif, nous avons véritablement contourné le système ABC. Cela mérite quelques explications.

### **Pascaline NICOLAS**

Dès le départ, nous nous étions fixés des contraintes suivantes : une saisie au fil de l'eau mais aussi une saisie dans l'outil d'application de gestion financière et comptable pour avoir au minimum l'information de l'activité et de l'objet de coût si possible. Nous avons voulu également limiter la saisie d'informations pour les collègues qui sont à la saisie de base dans les centres de responsabilité, soit environ 150 personnes. Ainsi ont-ils, au-delà de la LOLF qu'ils saisissaient depuis 2006, deux informations supplémentaires à déterminer : l'activité et l'objet de coût. Si la détermination de l'objet de



coût est assez facile, le choix de l'activité peut poser problème dans certains cas. Ceci est normal puisqu'il s'agit justement d'élaborer une information nouvelle, résultant d'une « catégorisation » en termes de processus et activités. Par ailleurs une application logicielle en ligne a été développée pour accompagner les utilisateurs dans leur choix.

### **Gilbert ANGENIEUX**

De plus si l'affectation à un objet de coût est unique, il peut en être différent des activités. Une même charge peut parfois être affectée à plusieurs activités. Il faut donc lever l'ambiguïté d'une manière certaine et reproductible. Dans ce but les 24 activités sont priorisées les unes par rapport aux autres, avec une priorité la plus faible pour les activités de recherche et d'enseignement. Ce choix résulte de notre volonté de mettre à jour les activités support, qui concourent toutes par définition à l'accomplissement de nos missions de base : l'enseignement et la recherche. Si ce choix n'avait pas été opéré, la quasi totalité des charges se seraient retrouvées dans les activités d'enseignement et recherche. Ainsi l'ordre présenté à l'écran au moment de la saisie reprend l'ordre de préférence au moment de la saisie.

Par exemple, lorsque je cherche à quelle activité rattacher un engagement relatif à une dépense recherche pour de la sécurité sur un ordinateur, je me balaye successivement et dans l'ordre les activités. Je m'arrête dès la première réponse positive, même partiellement (ici « sécurité »). , car même si c'est du système d'information, et de la recherche, c'est d'abord de la sécurité. Ceci est le résultat d'un choix politique : je fais apparaître le coût de la sécurité ; dans ce domaine, il peut y avoir des charges relatives au système d'information, mais pas l'inverse. Bien sûr ce choix doit être propre à chaque établissement.

### **Pascaline NICOLAS**

La dernière activité du dernier processus (enseignement), est « réaliser les enseignements en présentiel ». A ce niveau ne subsiste que ce qui n'a pas été filtré par tous les processus et activités supports. D'un point de vue pratique, pour la saisie de ces données dans le système d'information nous avons utilisé l'outil dont nous disposons, à savoir NABuCo. Nous avons dû pour cela détourner le champ de budget de gestion, qui comprend 5 caractères. Nous avons utilisé ces 5 caractères pour retracer 3 informations qui ne sont pas liées. Le premier caractère contient l'information de la LOLF (un caractère pour 19 actions LOLF), le caractère suivant correspond à l'activité, l'objet de coût est codé sur les 3 derniers caractères (le troisième caractère code la composante, et les deux derniers, l'objet de coût).

## **3.1. L'application**

Pour assister la saisie et le choix du code NABuCo une application web a été développée et diffusée.

La première question posée est celle de la composante (ici l'IUT), ensuite celle du centre de responsabilité (ex département GMP). A ce département sont associés 3 objets de coût : le DUT-GMP, un diplôme à l'étranger, et enfin ce que nous appelons le nœud de regroupement, qui permet de redistribuer une charge indirecte sur les deux premiers objets de coût. Chaque centre de responsabilité a accès à certain nombre d'objets de coût, mais pas à l'ensemble des objets de coût de l'université ou de la composante. Ici, il s'agit d'un IUT, en termes de LOLF il a simplement accès à la licence. En termes d'activités, le choix est beaucoup plus large, même s'il n'a pas accès aux activités de recherche. Si nous sélectionnons une activité, il convient de déterminer s'il s'agit d'une activité support, puis s'il s'agit d'une activité sécurité, systèmes d'information, reprographie ou d'infrastructure équipement. Pour chacune des activités une définition et des exemples sont donnés. Par ailleurs un forum a été mis en place, qui a permis de répondre aux les questions de tous les utilisateurs et d'enrichir les définitions et les exemples.



### **Gilbert ANGENIEUX**

Comme vous le voyez à l'écran tous les cas imaginables ne sont pas possibles, dans ce cas, l'utilisateur est averti que le code recherché n'existe pas. Il peut ainsi, soit corriger son erreur, soit recourir à une aide par envoi d'un mail.

### **Pascaline NICOLAS**

L'outil NABuCo ne disposant que d'un champ, déjà utilisé pour la LOLF par ailleurs, il n'a pas été possible de créer des combinaisons indépendantes de trois codes (LOLF, activité, objet de coût). C'est pourquoi nous utilisons un seul code composite. Mais cette contrainte est très forte d'un point de vue pratique. Nous avons dû alimenter la base NABuCo avec l'ensemble des codifications que envisageables au départ, soit environ 9000 codifications lorsque nous l'avons mis en place sur le budget 2007. A l'usage il s'est révélé que seulement 1000 codifications étaient utilisées. A l'inverse, il y a certaines combinaisons que nous n'avions pas envisagées : dans ce cas, nous recevons automatiquement un message puis nous alimentons la base et NABuCo. Cela a pris un peu de temps pour que les collègues s'approprient la démarche, mais le réflexe est finalement bien passé. Cela est aussi lié au fait que le type de dépense est souvent récurrent pour un poste de saisie donné.

### **Gilbert ANGENIEUX**

Il faut bien voir que nous avons utilisé le seul outil disponible, à savoir NABuCo alors que cette application n'est pas du tout faite pour ce genre d'opérations. Il a fallu tricher un peu et « tordre » l'outil dans tous les sens, mais lors des formations, les personnels ont bien intégré le plus important : il faut seulement effectuer 2 choix supplémentaires par rapport à l'habitude : un choix d'objet de coût et un choix d'activité. Ayant fonctionné avec NABuCo cela fonctionnera avec n'importe quel outil.

### **Pascaline NICOLAS**

Il n'y a pas de module de comptabilité analytique dans NABuCo. L'outil est donc essentiellement utilisé pour entrer l'information dans le système et faire un traitement au fil de l'eau. Pour le traitement a posteriori nous avons utilisé une base ACCESS organisée autour de la LOLF, des activités et des objets de coût. A chaque saisie, chaque charge est ventilée sur la LOLF, le point de structure étant le centre de responsabilité. Ensuite, l'information supplémentaire est que la charge doit être obligatoirement ventilée sur une activité et sur un objet de coût. Vous verrez que nous avons des notions d'objet de coût « à re-ventiler ». Cette opération de reventilation s'effectue par les inducteurs d'activité. La méthode ABC standard déverse les charges depuis les activités sur les objets de coût. Pour notre part, nous utilisons aussi des nœuds de regroupement d'objets de coût (nœuds de regroupement) dont le but est de répartir sur un périmètre donné (par exemple sur tous les objets de coût d'une composante, et d'une seule) les charges relatives à tous ces objets de coût, et à eux seuls. Nous avons ainsi 4 périmètres : un nœud de regroupement « à re-ventiler sur le CR », « sur la composante », « sur le site (3 sites) », « sur l'université ». La nature de l'inducteur est dans tous les cas la même, elle dépend seulement du type d'activité et non du périmètre, mais sa valeur dépend bien sûr de ce périmètre.

Une autre question importante porte sur le périmètre des charges budgétaires, certaines devant être retraitées ultérieurement ou écartées de l'analyse. L'ensemble des mandants est saisi dans NABuCo, nous écartons toutes les dépenses de charges financières, de charges exceptionnelles, d'amortissement (traitement dans la base ACCESS). Ces charges sont retraitées par ailleurs. Nous enlevons les dépenses d'investissement, retraitées par le biais de l'amortissement, et les dépenses de prestation interne qui seront réintégrées sur l'ensemble des objets de coût. En ce qui concerne le fonctionnement, nous enlevons les charges de personnel sur budget de l'établissement et hors budget de l'établissement, qui sont traitées par ailleurs. Il reste alors une masse de charges budgétaires à laquelle nous réintégrons ce que nous avons traité par ailleurs concernant l'amortissement et les prestations internes.



## **Gilbert ANGENIEUX**

Voilà donc les grandes lignes de la mécanique que nous avons mise en place. Ce qui est important de retenir c'est qu'il s'agit d'un dispositif au fil de l'eau même s'il y a encore du retraitement.

### **3.2. Points clés et difficultés**

- ***Quelques points clés***

Concernant les salaires, nous avons choisi d'associer des quotités individualisées. Pour le patrimoine, nous sommes un peu moins avancés, il y a encore du travail à faire même si beaucoup de choses sont prêtes. Enfin, pour l'aspect budgétaire, nous venons de faire un exercice complet et nous pouvons en tirer des chiffres.

- ***Les difficultés rencontrées***

Nous avons rencontré des difficultés techniques : quelques concepts ne sont pas évidents pour des non spécialistes, et nous avons voulu dès le départ étendre ce projet à tout l'établissement. L'objet de coût, bien qu'il semble justifier à lui seul la démarche de comptabilité analytique, est presque un prétexte, nous faisons le pari que les bénéficiaires tirés de la réflexion sur les activités seront plus grands à long terme. Les difficultés essentielles sont liées à la fiabilité, la disponibilité, la complétude, la cohérence des informations. Les principales applications utilisées sont : NABuCo pour l'aspect budgétaire, pour le personnel enseignant, nous avons une base HELICO qui fonctionne depuis longtemps, VIRTUALIA pour les RH, ASTRE pour la paye des contractuels. Pour les étudiants, nous avons APOGEE et MOVEON. Par contre nous n'avons pas encore intégré une application de gestion du patrimoine dans notre système d'information.

- ***Les premiers enseignements***

Sur les objets de coût, nous nous sommes rendu compte qu'ils sont assez facilement intégrés par nos collègues. Pour les activités, en revanche, il faut un travail d'accompagnement et des interférences avec la LOLF ont été rencontrées au début (les deux logiques sont proches mais distinctes). Nous pouvons cependant considérer qu'il y a déjà un réel bénéfice avec une meilleure compréhension des activités. Nous gagnons du sens, de l'autonomie, de l'efficacité et de l'efficience. Le projet comptabilité analytique représente un élément important de la politique de l'établissement en matière de modernisation et de cheminement vers l'autonomie.

Je rajouterai un point : toute la journée a été consacrée à des outils d'aide à la décision : la comptabilité analytique, même si elle est compliquée, reste un de ces outils. Il ne faut surtout pas perdre de vue que le plus important reste la décision elle-même.



## Echanges avec la salle

### De la salle

J'ai eu l'impression, quand vous avez montré votre outil, que pour l'IUT, l'action LOLF possible était systématiquement licence, avec un choix d'activité possible sur infrastructure, gestion, ... Dans ce cas, il y a quand même une action LOLF pilotage, immobilier, ne craint-on pas de faire des erreurs d'affectation LOLF ?

### Pascaline NICOLAS

En effet l'immobilier de l'IUT est géré par son service général. Mais ces charges n'apparaissent pas sur des CR de type département d'IUT, pour lesquels il n'y a que la licence. Le pilotage est entendu comme un pilotage stratégique. Je précise aussi qu'au niveau de la prévision budgétaire, seule une prévision au sens LOLF est demandée (pas de prévision objet de coût ou activité). La comptabilité analytique, c'est vraiment la ventilation des dépenses.

### Serge BOURGINE

Qu'avez-vous fait en termes de communication, de sensibilisation au conseil d'administration et auprès d'autres instances ? Avez-vous pu présenter de premiers résultats sans données chiffrées ? Comment le message est-il reçu ?

### Gilbert ANGENIEUX

Nous avons fait 6 ou 7 réunions ou séminaires déclinés aux différents niveaux de l'établissement : réunion du comité de direction, conseil d'administration, de directeurs d'UFR, et du personnel entrant. Il y aura encore des communications en 2008, sur les résultats et plus sur les principes. Le projet a été assez bien accepté par les personnels, ce qui n'était pas évident puisqu'il y avait beaucoup de nouveautés à intégrer. L'outil NABuCo n'a pas facilité les choses et il y a eu un accompagnement important mais finalement cela a permis de mieux faire passer les informations. On peut considérer que le projet est maintenant passé en phase de d'exploitation, même s'il reste encore de nombreux réglages et optimisation à faire.

### Pascaline NICOLAS

Nous venons de faire un bilan d'utilisation des activités, non pas en termes de résultat mais de compréhension. Par exemple sur deux activités, il y a eu des problèmes d'interprétation et nous allons les fusionner. En ce qui concerne l'activité communication, le bilan montre que les utilisateurs l'ont trouvée un peu trop basse dans l'arbre ; nous allons la remonter pour cibler plus tôt les charges de communication.

### De la salle

Nous parlons depuis ce matin de l'utilité de la comptabilité analytique au niveau du pilotage, avez-vous déjà des discussions formelles ou informelles avec des responsables politiques ou de composantes sur l'utilité qui pourrait être donnée à certaines valeurs ? Y a-t-il un retour sur l'utilité de la comptabilité analytique au niveau du pilotage, même si vous n'en êtes qu'au stade de la production ?

### Gilbert ANGENIEUX

Je pense que les bénéfices les plus immédiats se mesureront sur les activités et sur les objets de coût recherche. Sur les objets de coût formation, nous avons déjà, en interne, un mécanisme d'aide à la décision pour attribuer les moyens basé sur l'analyse des potentiels et des charges et donc nous avons une vision relativement claire, nous ne partons pas de rien. Pour la recherche, l'attente est forte. C'est surtout sur la dimension des processus support que nous allons véritablement pouvoir apporter quelque chose. Par exemple nous avons deux IUT dont l'un gère en propre son patrimoine et l'autre le délègue à l'établissement. Il sera intéressant d'affiner nos analyses pour distinguer objectivement les avantages et inconvénients de deux approches en matière de pilotage. Nous savons par exemple que les taux de prélèvement que nous pratiquons nous permettent de fonctionner, mais cela ne suffit plus.



Donc rien que sur cet exemple, il y a une forte attente des laboratoires, des directeurs de composantes. Que nous coûte tel site ? tel bâtiment ? Nos prélèvements en interne sont-ils justifiés ? Faudrait-il des taux différenciés ? A force d'en entendre parler, nous l'attendons ce projet.



# La mise en perspective des systèmes de comptabilité des Universités avec le modèle développé dans le secteur public

**Yves JONCOUR**

*Directeur du développement et de la qualité, Axes Management*

**Serge BOURGINE**

Nous avons demandé à Monsieur Joncour de mettre en perspective les différents modèles choisis dans les établissements d'enseignement supérieur qui sont en voie de mise en place d'un système analytique avec ceux existant dans d'autres structures publiques. La « commande » porte également sur la nécessaire prise en compte de la LOLF dans la réflexion à mener et plus particulièrement sur des pistes de réponses à la question suivante : comment croiser la comptabilité analytique qui répond à un besoin de pilotage interne, avec la nécessité de remonter des données au niveau étatique dans le cadre de la LOLF ?

**Yves JONCOUR**

Traiter de cette question relève d'un exercice difficile d'introspection. Nous avons, en tant que consultant, essayé d'apporter notre pierre à l'édifice, à la fois dans l'accompagnement de l'INPG et de l'Université de Savoie. Nous avons effectué, en même temps, une sorte de travail de maïeutique, en apprenant, avec ces établissements, à répondre à des questions complexes. On découvre toujours de nouveaux cas à résoudre, des options à trancher.

J'aborderai cinq points. En premier lieu, nous reverrons ensemble quels sont les "vrais objectifs" de la comptabilité analytique, en essayant ensuite de sortir du stéréotype. Nous nous demanderons s'il est indispensable de tout décompter. Nous aborderons également la question de la durée de vie d'une comptabilité analytique, avant de terminer sur la communication des coûts.

Il est difficile de comparer les cas de l'INPG et de l'Université de Savoie, après un an d'expérience, a fortiori avec d'autres structures publiques. Les choix ont été radicalement différents entre ces deux établissements. En Savoie, le modèle prend en compte l'ensemble des charges, des objets de coûts, et des activités, alors qu'à l'INPG, les choix ont été beaucoup plus ciblés. Je pense également que nous sommes dans un double exercice, car la comptabilité et l'analyse des coûts doivent être distinguées. La première suppose un système normalisé de recensement, de traitement, de classement des charges par destination. Or, nous pouvons mener des analyses de coûts sans comptabilité analytique normalisée. Ce sont donc deux exercices différents. La comptabilité analytique suppose d'avoir un modèle récurrent et régulier.

Par ailleurs, la LOLF, avec ses incidences pour les EPSCP, nous montre que le développement des analyses de coûts est compliqué. L'article 27 de la loi indique que nous devons avoir des coûts budgétaires par action. Aujourd'hui, la CAC (Comptabilité d'analyse de coûts) se développe lentement. Un certain nombre de règles, comme la ventilation des effectifs (ETPT), ne sont pas encore fixées. Les heures supplémentaires, qui consomment de la masse salariale mais ne décomptent pas d'emplois, posent à ce titre des difficultés.

## **1. Les vrais objectifs sont-ils bien les « vrais » ?**



### **1.1. Des objectifs détournés**

Les vrais objectifs, à savoir ceux qui sont annoncés au départ, sont-ils bien les vrais ? Il me semble que, souvent, nous ne les maintenons pas. Nous disons que la comptabilité est un outil de pilotage, mais elle n'est pas toujours mobilisée pour la prise de décision. En effet, beaucoup de décisions sont prises en dehors de celle-ci. Nous disons qu'un étudiant de l'IUT coûte 9603 euros, mais qu'en faisons-nous ? Cela nous donne le coût moyen de l'étudiant, et ensuite ?

Parfois, il est reproché que le coût arrive trop tard. Par ailleurs, il est souvent perçu comme un élément dont il faut absolument réduire le montant. Or, il peut avoir une valeur symbolique, et politique, positive, surtout dans le secteur public. Il signifie qu'un effort a été réalisé. Ainsi, nous valorisons l'effort à travers les coûts. Or nous devrions essayer de savoir s'il est possible de conserver des coûts inhérents aux activités qui génèrent des bons résultats. Parfois, ils ne servent que de justification a posteriori d'une décision politique.

### **1.2. Rupture entre les résultats et les ressources affectées**

Il existe une rupture et un lien non-mécanique entre la variation des résultats issus des indicateurs de performance et les ressources affectées. Ceci est inscrit dans le cadre de la LOLF, dans la partie budgétaire concernant les BOP (Budgets opérationnels de programme). Il est possible d'avoir des effets d'aubaine, car la performance d'une activité peut s'améliorer en dehors de toute variation des coûts. Parfois, il n'existe pas de lien immédiat entre les ressources affectées à une action et les effets constatés. Devons-nous réduire le budget d'un service qui atteint ses objectifs de performance et, à l'inverse, accroître l'allocation budgétaire d'une entité moins performante ? Il s'agit d'un choix entre la redistribution et l'encouragement d'une activité rentable.

Il s'agit là d'une question à laquelle il est difficile de répondre. Dans le privé, nous connaissons la valeur du rendement d'un produit et sa contribution au chiffre d'affaires et au profit. Dans le public, il est plus compliqué de trouver une corrélation entre la variation des ressources et la performance.

Cela ne signifie pas que la comptabilité analytique ne doit pas participer à l'analyse de la performance. Cependant, je pense que nous devons nous méfier des indicateurs de performance intégrés dans la LOLF dans leur association avec la comptabilité analytique. La corrélation est complexe à analyser.

### **1.3. Réutilisation des inducteurs dans les tableaux de bord**

Les inducteurs ou les clés sont rarement repris dans les tableaux de bord. Ce sont deux exercices parallèles que nous devons éviter de répéter inutilement. La question est de savoir comment utiliser les inducteurs pour comprendre les activités, et les réutiliser dans un tableau de bord.

## **2. Objectif de connaissance et de transparence ?**

### **2.1. Les limites de la transparence**

Très souvent, l'objectif annoncé relève d'un souci de connaissance et de transparence. Or, si l'objectif de connaissance est constant, celui de la transparence a ses limites, aussi bien en interne qu'en externe.

Au Ministère de la Justice un travail important a été mené, sur les frais de justice. Au départ, tout le monde est d'accord pour que cela soit transparent, de ramener les frais de justice aux affaires.

Mais quand nous arrivons à trop de transparence, nous ressentons une gêne. Ainsi, ce principe est progressivement remis en cause.



En ce qui concerne les CADA (Centres d'accueil pour les demandeurs d'asile), par exemple, nous avons également observé cette réaction. Lorsque a été affiché le coût d'accueil d'un demandeur d'asile, qui correspond environ à celui d'un étudiant, en montrant que selon les associations, les régions et les populations accueillies, ces coûts divergeaient, la question de l'égalité de traitement de chacun devant une mission de service public s'est posée. Comment gérer cette contradiction ?

## **2.2. La pression du privé**

En plus de la transparence, il est inévitable de faire face à la pression du privé et à l'application des règles du droit de la concurrence ou de la fiscalité. Par exemple, la Documentation Française a été attaquée par des éditeurs privés, qui l'accusaient de subventionner des collections à perte. Ils estimaient qu'ils pouvaient le faire à moindre coût et avec plus d'efficacité. Nous avons également l'exemple des Haras Nationaux, auxquels les éleveurs privés reprochent de ne pas jouer la vérité des coûts pour la fixation de tarifs de prestations trouvant leur substitut sur le marché. En outre la subvention d'État permettrait de faire baisser les prix indument.

Parfois, les coûts émergent dans une logique de justification. Pour les SAIC, ou les programmes de recherche publics, par rapport à leurs homologues privés, nous nous demandons si les subventions et les surcoûts inhérents à la mission du service public sont justifiés.

## **2.3. Des choix inhérents à la mission du service public**

La tarification pose également des difficultés, car dans le secteur public, elle s'effectue fréquemment au coût moyen. Ainsi, la problématique du coût marginal dégressif peut se poser. Derrière la tarification, nous rencontrons la question des "subventions" croisées entre activités. Allons-nous fixer un coût unique pour tous les étudiants ou les différencier ? Or, des missions de service public imposent de maintenir des prix et des tarifs qui ne couvrent pas les coûts. Le maintien d'un certain nombre d'activités pèse sur l'équilibre budgétaire. La tarification se fonde parfois sur des équilibres de gestion et des perspectives de développement qui remettent en cause des décisions stratégiques affichées.

La comptabilité analytique permet notamment de savoir s'il contient ou non un produit. Or, il existe rarement de suppression de disciplines, de prestations et de services en fonction des coûts constatés. Au contraire, de nouvelles ont été créées. La comptabilité analytique sert parfois plus à expliquer la logique d'offre, plutôt que de l'adapter à la demande. Avec la Réforme de l'Etat, cette question va devoir, à nouveau, se poser. Souvent, la logique de l'offre l'emporte avec des financements croisés propres au service public, au détriment d'une approche par le client. Nous ne nous demandons pas nécessairement si ce dernier accepterait un surcoût social.

La comptabilité analytique est très stimulante, car nous partons avec certains objectifs, la connaissance du coût du diplômé, du laboratoire, et nous nous rendons compte, au fur et à mesure, que de nouvelles questions se posent. Grâce à cet outil, nous allons pouvoir "creuser" une ou plusieurs activités particulières, et savoir comment les services peuvent travailler ensemble.



### **3. Comment sortir du stéréotype ?**

#### **3.1. Un modèle sur mesure**

Globalement, chaque structure doit décider seule du modèle à mettre en place. Il me semble que la logique d'hybridation du modèle est réelle et essentielle. Je ne crois pas avoir mis en place deux fois la même comptabilité analytique depuis vingt ans. En ce sens, l'image du prêt-à-porter de la comptabilité analytique est fautive. Nous lui préférons celle de « sur mesure ».

L'hybridation des modèles de calculs de coûts est indispensable pour favoriser l'adaptation à l'organisation. Nous constatons un effet de mode avec l'ABC, alors cette méthode n'est jamais appliquée de façon pure. Il est toutefois intéressant de l'orienter davantage vers le métier. Nous pouvons affecter les charges sur un produit. Dans les CREPS, par exemple, l'affectation du kimono ne revient pas au rugbyman. Nous savons à peu près, que l'activité judo va consommer le kimono. Mais le judoka ne le décide pas tout seul. Aujourd'hui, nous commençons à voir des métiers, et non plus des emplois statutaires.

#### **3.2. Eviter de multiplier les activités**

Il est nécessaire d'éviter de multiplier les activités et les processus. Au départ, nous avons tendance à retenir beaucoup d'objets de coûts. Il est légitime de réduire les objets de coûts et les activités, au lieu de les affiner dès le départ. Il sera toujours temps d'élargir l'éventail.

Les SDIS devaient justifier auprès de leurs financeurs, à savoir les Conseils généraux, de l'obtention de ressources qui ne seraient que potentiellement utilisées en espérant que le nombre d'intervention de secours soit réduit. Dans ce système de comptabilité analytique, nous avons employé des coefficients de risques d'utilisation des moyens. Ainsi, nous avons réduit le nombre d'activités à une trentaine.

#### **3.3. Conserver des méthodes stables dans le temps : l'estimation a priori**

Enfin, nous devons conserver des méthodes de retraitement des charges stables dans le temps. La comptabilité analytique est un modèle. Elle consiste à faire des choix, mais si nous changeons trop souvent la ventilation des charges de personnel, par exemple, nous perdons leur traçabilité.

Au départ, l'on découvre les coûts, ce qui peut provoquer un effet de la sidération. Au risque de se tromper, il est nécessaire de définir, a priori, ce que coûtera une nouvelle discipline. La définition des coûts a été faite, par exemple, sur le développement des politiques locales. Nous avons constatés que l'intervention cumulée de très nombreux services coûtait très chère. Il convient de s'assurer de l'endroit où l'effort essentiel sera mis et le coût également.

Par exemple, pour un diplôme, nous devons nous demander sur quoi nous allons mettre l'accent.

### **4. Le modèle unique : un échec assuré**

A l'hôpital, le succès de la comptabilité analytique est très discutable. Implantée dès 1986, la tutelle a imposé un guide homogène pour toutes les structures. Or, cela n'a pas fonctionné. Imposer un modèle unique est une erreur, pour les hôpitaux comme pour les Universités. S'il est important de conserver une épine dorsale, telle que la LOLF, pour tous les établissements, les Universités doivent ensuite prendre de l'autonomie. Evidemment, elles devront justifier les coûts et les modèles choisis.

Si l'on veut tuer la comptabilité analytique, il suffit d'imposer des Centres de responsabilité, des indicateurs, et des inducteurs identiques. Il s'agit peut-être du modèle idéal pour la tutelle, mais cela ne



fonctionne pas. Nous avons vu, à ce sujet, l'exemple hospitalier. A Angers, par exemple, le CHU a appliqué ses propres règles de calcul de coûts qui constituent désormais un référentiel national.

## 5. Est-il indispensable de tout décompter ?

### 5.1. Entrer dans la comptabilité analytique : un travail identique, quelle que soit la méthode choisie

Il s'agit également d'une question difficile. L'Université de Savoie, par exemple, traite toutes les charges. Mais quand on retient un modèle plus ciblé, comme à l'INPG, il est également indispensable de tout traiter. Il est impossible d'éviter les questions des charges de personnel, d'amortissements ou de provisions. Finalement, le travail est à peu près identique. Le coût d'entrée dans la comptabilité analytique via le retraitement des charges reste le même. Globalement, vous n'aurez pas les mêmes résultats, mais vous effectuerez le même travail.

### 5.2. Les charges supplétives

- **"Pyramider" les effectifs**

Concernant les charges supplétives, j'ai constaté que tout le monde, ici, était d'accord pour prendre les personnels rémunérés sur le titre 3 du budget de l'Etat. En effet, il s'agit de connaître le "véritable coût" de l'étudiant. En même temps, cela signifie que vous prenez acte de ces charges, sans pouvoir les moduler. Or, l'intérêt, dans une hypothèse d'autonomie, peut consister à repyramider les effectifs, à faire la fongibilité asymétrique entre les catégories d'emplois, sur le personnel enseignant.

La question des charges supplétives doit donc être posée. Certains se demandent pourquoi nous devons les compter, alors qu'ils ne les paient pas. Si le Conseil général met un bâtiment à disposition, pourquoi devriez-vous valoriser un loyer ? Pourtant, il serait intéressant de calculer un coût avec ces charges supplétives, et un coût sans l'intégrer.

Quand nous avons travaillé pour les CREPS, nous avons constaté que les entraîneurs nationaux étaient payés par les Fédérations qui touchent une subvention du Ministère et intervenaient dans les établissements. En plus, des enseignants payés par des associations intervenaient également. Ainsi, quand vous regardez le budget d'un établissement public comme un CREPS, la fonction « Enseignement » et entraînent n'ont aucune objectivité. Cela change évidemment l'équilibre entre les performances et les ressources affichées.

### 5.3. La valorisation du patrimoine

La valorisation progressive du patrimoine est également très compliquée. Or, dans le secteur public, elle doit faire l'objet d'une attention particulière. Quand les communes sont passées à la M14, si elles avaient intégré les amortissements des immobilisations, la fiscalité locale aurait cru de manière impressionnante. Le fait est, à l'Université, que si nous valorisons ces coûts, nous augmentons largement le coût final de l'étudiant.

Finalement, dans les CREPS ou dans les Haras, il a été calculé un coût d'entretien et de valorisation d'un patrimoine historique. Certains coûts propres à la mission de service public, comme la valorisation du patrimoine, ont été isolés, car ils n'ont rien à voir avec une tarification privée.

### 5.4. La charge de travail

Qui peut être satisfait d'une charge de travail divisée en 50/50 ? Si les EPSCP veulent la transparence, cela n'est pas adapté. Dans les hôpitaux, une organisation en pôles a eu lieu, pour estimer une tarification par activités. Soudain, des informations précises ont pu être obtenues. Les magistrats, de



même, ont pendant longtemps prétendu qu'ils étaient incapables de mesurer le temps passé sur chaque affaire. Progressivement, ils y sont parvenus.

En comptabilité analytique, nous observons qu'il ne s'agit pas de rechercher un décompte avec des fiches de rattachement de temps très exhaustives, comme le font les consultants. Il s'agit, simplement, de définir des standards réalistes par discipline, par fonction, et de les ajuster.

Si nous voulons faire de la comptabilité par activité, et que nous ne comptons pas la répartition du temps, nous ne comptons rien du tout. Il s'agit justement du problème de la LOLF, aujourd'hui, pour analyser les actions. Si nous ventilons les ETPT par répartition entre les différentes actions, nous n'expliquons rien. Si quelqu'un travaille à 30 % dans une activité, à 20 % dans une autre, et ainsi de suite, et que nous affectons tout dans l'activité pour laquelle il travaille à 50 %, nous détériorons la qualité du système d'information. Aujourd'hui, dans le cadre de l'application de la LOLF, un volet de budgétisation des BOP était laissé sous silence, à savoir celui de la programmation des activités. Il s'agit de s'organiser pour atteindre un certain niveau de performance. Aujourd'hui, un club des gestionnaires interministériel travaille sur la façon dont nous sont redistribuées les ressources au regard des activités.

- ***L'information précise a un coût***

Il ne faut jamais oublier que l'information fine et précise a un coût, et qu'il convient d'analyser l'utilité d'un calcul à la décimale près.

- ***Un déficit de qualité des matrices d'affectation des coûts aux produits finis***

Je vous donnerai un point d'alerte. Comment déverser les nœuds de regroupement (Université de Savoie) sur les objets de coûts finaux ? Nous avons défini le périmètre, ventilé les charges, connu le coût des CR, mais, à la fin, cela reste compliqué. Il est donc nécessaire d'être précis sur ce que les objets de coûts finaux consomment en matière d'activité. Les clés d'incorporation des coûts aux prestations sont imprécises, sauf à suivre précisément les consommations des usagers. Or, nous approfondissons davantage la constitution des charges que nous détaillons la consommation. Dans les hôpitaux, il doit exister 600 objets de coûts, consommant auprès de 50 centres d'analyse. Cela engendre une matrice de 50 lignes et de 600 colonnes. Je prêche toujours, pour réduire le nombre d'objets de coûts et pour arriver à des blocs homogènes de présentation.

Par exemple, à France Telecom à la fin des années 80, il existait 150 ou 200 produits. Le grand travail de comptabilité analytique avait consisté à regrouper des couples « produits-marché », pour arriver à environ dix segments qui faisaient sens.

## **6. Quelle est la durée de vie d'une comptabilité analytique ?**

Globalement, plus la comptabilité est organique, plus le fait d'enlever un CR bouleverse l'équilibre. En ce sens, la comptabilité ABC est beaucoup plus stable. Cela signifie que nous devons avoir un système à double détente, avec une ossature solide, mais aussi garder la possibilité de faire des dérivations ou des clés d'imputation. Au bout de deux ou trois ans, vous serez obligés de reconsidérer l'architecture analytique de déversement. Il est donc nécessaire d'y penser dès maintenant.

### **6.1. Des structures publiques de moins en moins stables**

Jusqu'à présent, les structures publiques étaient assez stables, et les comptabilités analytiques étaient centrées sur des sections homogènes. Mais je crains que cela ne change, avec la RGPP, les fusions de direction, la cartographie des BOP, la reconfiguration des opérateurs de l'Etat, la création d'agences et la restructuration des établissements et des pôles.



Ainsi, les périmètres changent, et il convient de s'intéresser aux nouvelles configurations. Il est nécessaire, dans ce contexte, d'utiliser les leviers des systèmes d'information pour pérenniser les règles de codification et faire vivre la comptabilité analytique dans le temps.

## **6.2. Sortir de l'approche monographique**

Il est également indispensable de sortir de l'aspect monographique des expérimentations. Evidemment, elles sont génératrices d'informations, mais au bout d'un moment, elles doivent être dépassées. Il faut rester dans l'attente d'un retour sur investissement (SIG, temps passé en ETPT, prestation de service...), même si cela est coûteux.

Vous devez partager la mise en œuvre des méthodes, des outils et des requêtes pour éviter que l'exercice tombe en désuétude en cas de départ du projet. Il ne s'agit pas de l'affaire du seul contrôleur de gestion.

## **7. Tous les coûts sont-ils bons à dire ?**

### **7.1. Expliquer le contenu des coûts**

En effet, quand il est le reflet d'autre chose que lui-même, nous déportons son interprétation vers d'autres enjeux que le pilotage de l'organisation, dans une logique européenne de comparaison entre les diplômés et de leurs coûts.

Il est nécessaire, par ailleurs, d'expliquer le contenu des coûts, leur composition, la consommation différentielle des ressources, afin de donner une grille de lecture au public, aussi bien en interne qu'en externe. Nous savons qu'il existe des missions de service public qui sont coûteuses.

Enfin, nous devons rester prudents en termes de coûts d'opportunité public/public, ou plus souvent public/privé. Il est nécessaire de rationaliser cela, sans forcément chercher ce que nous aurions pu faire. Par exemple, l'extension du parc pénitentiaire de la gestion mixte, sur des postulats politiques, sans connaître les coûts, ni publics, ni privés. Quand nous commentons les coûts publics, nous devons connaître les coûts privés analogues. Autrement, nous restons dans une logique nombriliste.

## **8. Conclusion**

Nous devons adapter les modèles, cela est une réalité. L'Université de Savoie est en train d'arriver à des coûts qui font sens, et il n'a pas à se demander si cela est orthodoxe ou non. Il est important de les adapter, de les interroger, et de les expliquer vis-à-vis des tiers internes ou externes.

Par ailleurs, il est intéressant de commencer par des prestations sensibles. Le personnel et l'amortissement sont des sujets compliqués, mais vous ne devez pas avoir peur de vous y confronter d'emblée.

Il est également indispensable de revenir sur les objectifs, ne pas craindre de s'être trompé, car ils peuvent être reconsidérés.

Enfin, pensez à intégrer les coûts dans le système de décision. Aucun tableau de bord de performance ne peut exister sans les coûts. Les coûts a priori, sur la base des enseignements antérieurs, permettent de réaliser une comparaison avec les coûts réels. Ainsi, les coûts préétablis sont remplacés, et cela permet d'éviter les dérives, ou de les anticiper. Les contrôleurs de gestion le savent bien. Il s'agit vraiment de l'un des enjeux de la comptabilité analytique.



# Poursuite du programme d'accompagnement du projet de l'Amue

**Thierry BENOIT**

*Chargé de domaine finances, département Services, Amue*

Pour conclure cette journée, je vais maintenant vous exposer le programme de l'Amue pour 2008 dans le domaine de la comptabilité analytique.

## **1. L'accompagnement métier**

### **1.1. Le guide méthodologique**

Le premier axe de travail de l'Amue au regard de l'accompagnement métier, est la publication du guide méthodologique dans sa version amendée. Avant d'aller plus loin sur ce point, je voudrais faire quelques rappels. Tout d'abord, il ne faut pas se méprendre sur la portée du document : il n'a pas vocation à faire connaître des règles s'imposant aux établissements. Il s'agit avant tout de poser les jalons pour les établissements souhaitant se doter d'un outil au service de leur pilotage en recueillant de l'information financière pertinente. En effet, si les chiffres sont à eux-seuls insuffisants, il paraît difficile de les contourner.

Ce nouveau guide sera dans la même veine que le premier. Ce que je veux faire remarquer c'est qu'il n'existe pas de recette unique pour le déploiement de la comptabilité analytique, donc ne vous attendez pas à recevoir un recueil qui vous donnera les clefs d'un mécanisme analytique pour lequel il suffira d'appuyer sur un bouton pour l'enclencher. La magie n'existe pas dans la comptabilité analytique, pas plus qu'en fiscalité d'ailleurs. Dans la nouvelle mouture de ce guide seront développés les bons ingrédients mais avec des illustrations concrètes issues des expérimentations menées par l'Amue, par exemple des calculs de coûts partiels pour reprendre l'exemple de Grenoble INP.

### **1.2. Septième PCRD**

Le deuxième axe de travail consiste à apporter des éléments de compréhension et à sensibiliser les établissements sur les exigences de la Commission européenne au regard du septième PCRD et notamment en matière de coût. Il s'agit de la participation de l'ensemble des Etats membres au programme de recherche de l'Union européenne. Pour faire un petit historique, ce nouveau PCRD s'inscrit dans le droit fil de la stratégie de Lisbonne de 2002 qui est un levier pour l'Union européenne dans le domaine de la recherche. En effet, en s'appuyant sur le triptyque de la connaissance : la formation, la recherche et l'innovation, l'UE a pour objectif d'être le premier espace de recherche au monde. Concrètement, un règlement publié le 18 décembre 2006 fixe les règles relatives à la contribution financière versée par la Communauté européenne aux participants au septième PCRD. Afin d'éclairer les établissements, l'Amue a constitué, en faisant appel aux établissements et au CLORA (Club des organismes de recherche à Bruxelles), un groupe de travail pour mener une réflexion sur la manière de déterminer les coûts éligibles au septième PCRD. Le périmètre de cette réflexion a été volontairement circonscrit car, bien qu'il n'existe plus le principe d'un calcul forfaitaire dans le septième PCRD, il est encore possible jusqu'au 31 décembre 2009 de formuler une option à raison de laquelle les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche peuvent avoir accès à un remboursement forfaitaire. Ce régime forfaitaire est qualifié de forfait transitionnel, ce qui prouve qu'il va disparaître et que nous sommes dans une période intercalaire. Ce qui sous-tend en particulier la réflexion c'est d'anticiper en amont cette disparition pour être prêt, le moment venu, de



calculer des coûts réels éligibles tant en coûts directs qu'en coûts indirects, et de participer de manière active aux demandes de l'UE en matière de programme de recherche. Dans le courant du premier trimestre 2008, l'Amue publiera un recueil de fiches destinées à aider les établissements à répondre au programme lancé par la Communauté européenne.

### **De la salle**

Vous savez que pour gérer des contrats européens, il faut créer des outils complémentaires qui permettent de rendre compte au niveau de l'Europe en matière de reporting et de consolidation. Donc est ce que vous allez pouvoir mettre en place des outils nécessaires à la gestion des contrats européens ?

### **Serge BOURGINE**

Le guide est le fruit du travail d'un groupe. L'idée est de décrypter le règlement européen et les conditions fixées par l'Union européenne pour que vous puissiez répondre aux appels d'offre européens dans le cadre du septième PCRD. Il s'agit donc d'un outil méthodologique. Si vous parlez « outil » en terme informatique par exemple, soyons très clairs, vous avez besoin d'une comptabilité analytique. Pour cela, il vous faut un outil de type SIFAC, sinon, vous serez obligés d'effectuer les calculs de coûts « à la main ».

### **1.3. Formation**

Une formation à la comptabilité analytique d'une durée de 4 jours, dispensée par un binôme sera proposée par l'Amue. Elle permettra aux adhérents de l'Agence d'appréhender au mieux la mise en œuvre complète d'une comptabilité analytique. Le contenu des supports, qui prendra appui sur le guide méthodologique et sur l'expérimentation, est élaboré en collaboration avec la société « Axes Management ». Cette formation sera bien évidemment très didactique et pédagogique, et la progression de l'information sera illustrée par des cas pratiques et des exercices. Cette formation devrait intervenir dans le courant du mois de mars 2008. Il y aura une annonce sur le portail de l'Amue sur ce point.

## **2. Les outils**

Je ne vais pas trop développer SIFAC, vous en avez entendu parler au cours de la journée. Ce qui est sûr, c'est que la mise en place d'une comptabilité analytique nécessite de recueillir des informations d'origines diverses et qu'un système d'information pertinent est sans conteste un point clef de la comptabilité analytique. Il faut donc impérativement faire communiquer les informations entre elles. Nous sommes conscients que ce n'est pas vraiment ce que propose l'Amue à l'heure actuelle, mais sachez que celle-ci travaille dans le sens d'une meilleure interopérabilité des applications informatiques, notamment dans le domaine des ressources humaines, avec un référentiel des personnes. Ce dispositif devrait permettre d'éviter le cloisonnement qui existe actuellement entre les différentes applications et d'éviter d'avoir à ressaisir manuellement tout un ensemble de données concernant une personne. A cet égard, cela permettra d'éviter les erreurs en matière de fiabilité et de qualité des données et surtout sera offerte la possibilité de pouvoir identifier de manière unique les personnes. Au fur et à mesure de l'avancée de ce travail, l'Amue vous donnera des informations sur le sujet. Mais ce qu'il faut retenir c'est qu'il y a d'ores et déjà une première démarche pour améliorer la mise en place de passerelles entre les applications de l'Agence. En tout état de cause, eu égard à l'importance de la masse salariale dans les établissements, commencer par le domaine des ressources humaines semble pertinent.

Pour revenir à SIFAC, sachez que les modèles de calcul en coûts complets de type sections homogènes et par activités peuvent être gérés et que l'application est bien évidemment en capacité d'assurer les mouvements de répartition et de ventilation de charges ainsi que d'intégration de charges



supplétives permettant de calculer un coût complet. Il convient de préciser qu'il ne pourra être fait l'économie de disposer, en amont, d'informations pertinentes et de données variées. Par ailleurs, il ne faut pas demander à SIFAC de vous donner ce qu'il ne sera pas capable de vous offrir ; il reste un outil, et ce n'est pas l'outil en tant que tel qui fait la comptabilité analytique. Assurément, c'est une conjonction d'éléments qui permet de développer un système cohérent en ce domaine.

En conclusion, et puisque je suis le dernier à intervenir, je voudrais juste vous citer deux phrases qui me sont venues à l'esprit en écoutant les différentes interventions. La première qui est certes connue me semble bien s'adapter au contexte : « Point n'est nécessaire d'espérer pour entreprendre ni de réussir pour persévérer ». La seconde phrase, du président Uhaldeborde, colle encore plus, si l'on peut dire, au sujet qui nous réunit aujourd'hui, puisqu'elle fut prononcée lors du précédent séminaire sur la comptabilité analytique du 18 octobre 2006 organisé par l'Amue : « il faut voir, il faut agir, il faut juger ». Le troisième volet est à venir. Dans l'immédiat, si vous permettez, je suis tenté de dire : à vous d'agir maintenant.