

formation

La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP



Sommaire

1

La
comptabilité
analytique :
pourquoi ?

2

Démarrer
le projet

3

Calculer
des coûts et
déterminer
des résultats
analytiques

4

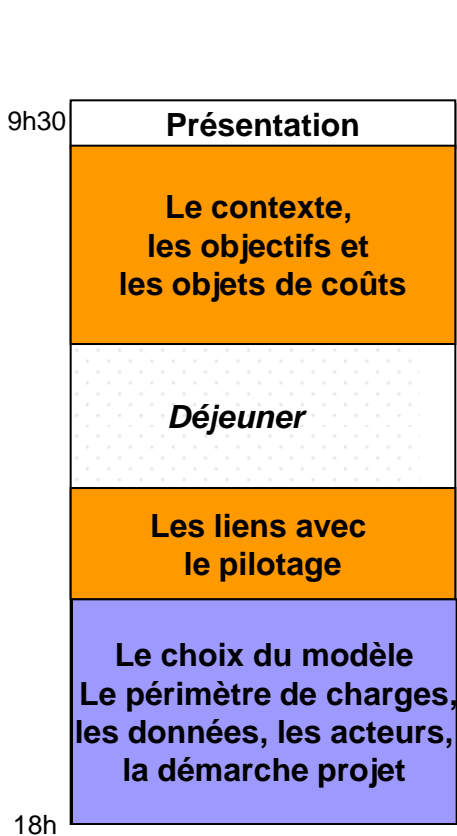
Interpréter,
expliquer et
utiliser les
résultats

5

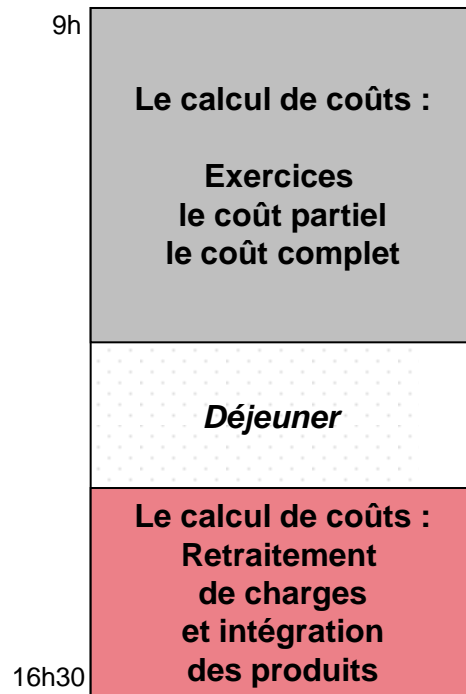
Positionner
la comptabilité
analytique
au sein du
contrôle de
gestion

Planning de la session

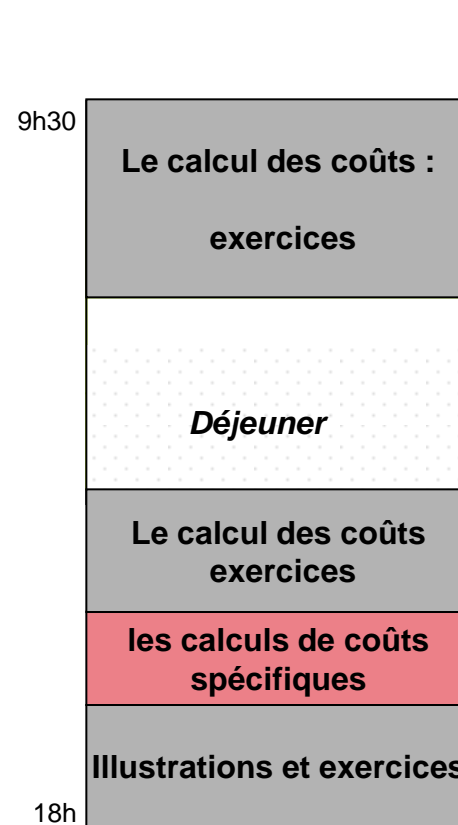
1er jour



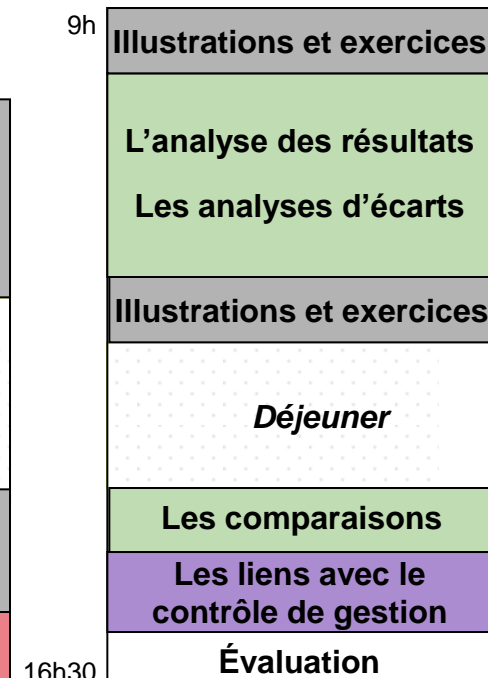
2ème jour



3ème jour



4ème jour



1

La
comptabilité
analytique :
pourquoi ?

2

Démarrer
le projet

3

Calculer
des coûts et
déterminer
des résultats
analytiques

4

Interpréter,
expliquer et
utiliser les
résultats

Positionner
la comptabilité
analytique
au sein du
contrôle de
gestion

1. La comptabilité analytique : pourquoi ?

- 1.1 Le contexte
- 1.2 Les objectifs possibles pour un EPSCP
- 1.3 Les objets de coût
- 1.4 L'aide et l'appui au pilotage de l'établissement

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

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

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

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

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

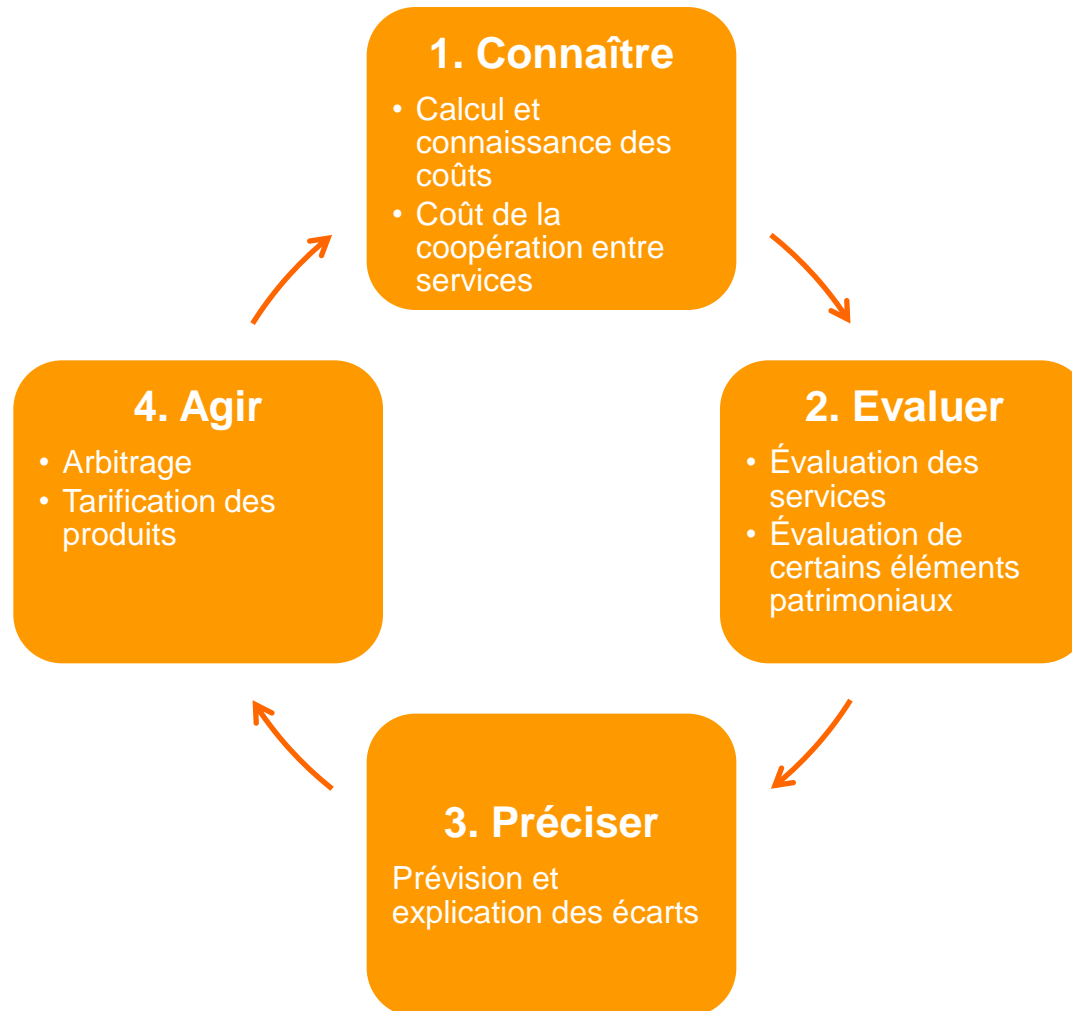
- Le renforcement indispensable des démarches de contrôle de gestion notamment dans les relations avec l'Etat (primauté du contrat d'établissement) ;
- L'obligation pour les établissements de mettre en place « un outil de contrôle de gestion et d'aide à la décision de nature à leur permettre d'assumer l'ensemble de leurs missions, compétences et responsabilités » (art. L. 711-1 du code de l'éducation) ;
- La nécessité pour les établissements de se doter « d'instruments d'audit interne et de pilotage financier et patrimonial » (art. L. 712-9 du code de l'éducation) ;
- Le décret financier n°2008-618 (article 48) précise que le compte financier est accompagné d'un rapport de présentation retraçant les activités de l'établissement pour l'exercice considéré s'appuyant notamment sur les résultats de la comptabilité analytique
- La révision générale des politiques publiques met en avant l'utilisation de la comptabilité analytique comme outil contribuant à « optimiser les processus d'allocation des moyens »

Les différentes comptabilités et leurs liens avec la comptabilité analytique

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

1.2 Les objectifs possibles pour un EPSCP

Les objectifs possibles



1. Connaître

Calculer des coûts pour mieux se connaître



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

Valoriser les échanges et la coopération entre les services



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

2. Évaluer

Se comparer



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

Valoriser certains éléments patrimoniaux



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

3. Préciser

Analyser les coûts,
prévoir et expliquer
des écarts



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

4. Agir

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



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

Tarifer des produits et / ou prestations



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

4. Agir (suite)

Améliorer le degré
de précision des
autres comptabilités



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

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

Quizz : Les objectifs de la comptabilité analytique

cahier d'exercices

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

1.3 Les objets de coûts

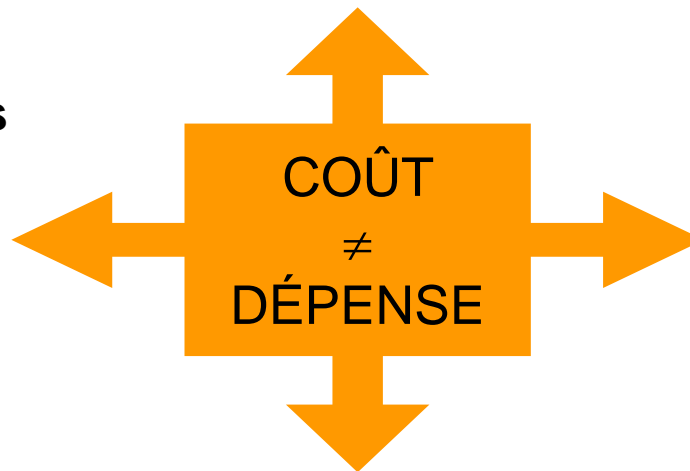
La typologie des coûts

Le comportement des coûts

Coûts fixes et coûts variables

La destination des coûts

Coûts directs
et coûts indirects



Le contenu des coûts

Coûts complets et
coûts partiels

Les coûts et la décision

Coûts réversibles / irréversibles
Coûts maîtrisables / inéluctables

Les différents objets de coûts (1/3)

Définition : l'objet de coûts est l'élément dont on cherche à calculer le coût

- L'identification des objets de coûts doit permettre de :
 - Dégager une interprétation sur la construction des coûts finaux (ou intermédiaires) ;
 - Assurer une maîtrise de certains coûts intermédiaires (juger de leur opportunité) ;
 - Insister sur la notion de faits générateurs, de déterminants et d'indicateurs / inducteurs.

Les différents objets de coûts (2/3)

Les entités organiques



- Les **composantes** : UFR, instituts, écoles, services communs
- Les départements de formation et/ou de recherche
- Les centres de responsabilités (laboratoires, filières, services, direction, etc.)

Les processus et activités



- Les **processus** : formation, recherche, diffusion du savoir et de la connaissance, pilotage, logistique, etc.
- Les **activités** : accueillir et orienter l'étudiant, former les étudiants en L, M, et/ou D, assurer l'entretien des bâtiments, etc.
- Les **grands processus** « cœurs de métiers » / « supports »

Les différents objets de coûts (3/3)

Les produits et les destinataires

- Les cursus universitaires (L,M,D)
- Les enseignements et les diplômes
- Les étudiants (français, transfrontaliers, internationaux)
- Les programmes et les contrats de recherche
- Les analyses et prestations de services
- Les publications universitaires
- Les actions en réseau international

Les programmes et actions LOLF

- **Le programme 150** (formations supérieures et recherche) : les actions 1 à 3 (formation initiale et continue), 5 (bibliothèque et documentation), 6 à 12 (recherche universitaire), ... du programme
- **Le programme 231** (vie étudiante) : les actions 1 à 3 du programme

Les points-clés pour choisir différents objets de coûts

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

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

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

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

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

Les questions-clés

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

Les questions-clés (1/3)

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

Les questions-clés (2/3)

- Comment réaliser l'interaction entre la logique LOLF et l'ossature de la comptabilité analytique ?
 - R : En privilégiant la méthode analytique par activités et en prenant en compte le périmètre des programmes et actions ;
En utilisant une codification adaptée au stade de la saisie des factures avec l'imputation ex post des charges.

- Les établissements auront-ils besoin de personnels supplémentaires pour conduire le projet et faire fonctionner le modèle ?
 - R : Si le chef de projet doit y consacrer entre 0,5 et 1 ETP, la mobilisation des membres du groupe projet peut ne pas excéder $\frac{1}{4}$ d'ETP lors de la phase de mise en œuvre et de test. La conduite de la démarche s'inscrivant dans une logique de pilotage nécessite ensuite la création d'une entité « Contrôle de gestion » (Cf. Partie 5)

Les questions-clés (3/3)

- Comment rendre fiable la ventilation des charges de personnel sur les activités ?

R : Limiter le recours à une répartition forfaitaire des temps des agents, et en particulier des enseignants chercheurs ;

Procéder à des expérimentations, des tests auprès d'agents volontaires pour dégager des standards de temps par rapport aux activités ;

Envisager la généralisation progressive de l'utilisation de fiches de rattachement des temps ;

Communiquer de manière anonyme les écarts les plus significatifs par catégorie d'emploi.

D'autres questions incontournables

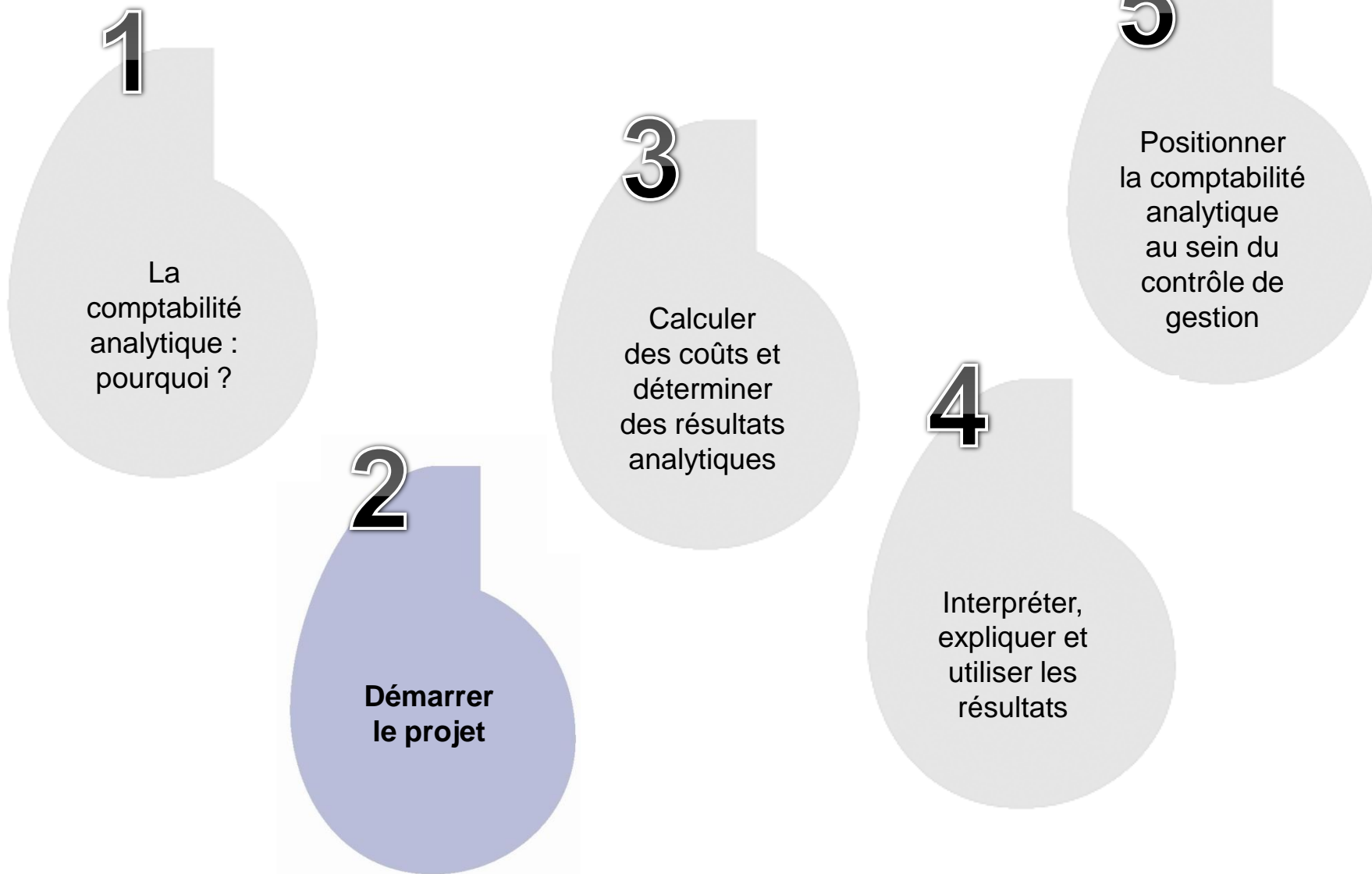
- Quels sont les coûts connexes à intégrer en complément du temps de recherche affecté à un contrat ?
R : Ils correspondent aux activités du chercheur concernant la gestion, la négociation, la communication ou la représentation pour le contrat donné (valorisation du temps de travail).
- En quoi la comptabilité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

De la nécessité d'un portage politique

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

L'articulation des objectifs : l'exemple de l'université de Savoie

OBJECTIFS STRATEGIQUES Objectif stratégique N°3 de l'établissement : « Capacité d'adaptation et efficacité de l'établissement »	OBJECTIFS DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE
<p>Objectif opérationnel « Faciliter la prise de décision stratégique, renforcer la capacité aux dialogues de gestion » (actions a01, a02, a03, a05, a07, a10, a16).</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Mieux se connaître, • Faire des choix stratégiques d'évolutions d'activités, • Outiller les choix d'allocation de ressources, • Outiller les négociations avec les partenaires, • Mesurer l'efficacité de l'établissement, • Identifier les coûts maîtrisables et les maîtriser, communiquer le coût des biens et services, tarifier les biens et services à un prix représentatif du coût complet, • Satisfaire aux obligations légales.
<p>Objectif opérationnel « Mieux informer, mieux communiquer » (action d01)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Outiller la communication stratégique • Publier les coûts et les expliquer
<p>Objectif opérationnel « Maintenir une infrastructure performante » (action e04)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Valoriser l'ensemble de son patrimoine



2. Démarrer le projet

- 2.1 Le choix du modèle
- 2.2 Le choix d'un périmètre de charges adapté
- 2.3 L'identification des données à collecter
- 2.4 Les applicatifs utiles au système analytique
- 2.5 La formalisation de la feuille de route
- 2.6 La mobilisation des acteurs
- 2.7 L'auditabilité du système

2.1 Le choix du modèle

- Le modèle dépend des objectifs et des orientations analytiques retenues (approche organique, approche processus, approche projet, approche programme)
- Il doit permettre les calculs, de manière stable et pérenne, des objets de coûts.
- 3 grandes catégories usuelles de modèles :
 - La méthode des **coûts complets en sections homogènes** (SH) ;
 - La méthode des **coûts complets par activité** (ABC) ;
 - Les méthodes de **coûts partiels**.
- Des modèles hybrides possibles adaptés à des champs particuliers d'analyse ou en dérivation des modèles « standard ».

Le calcul en coût partiel

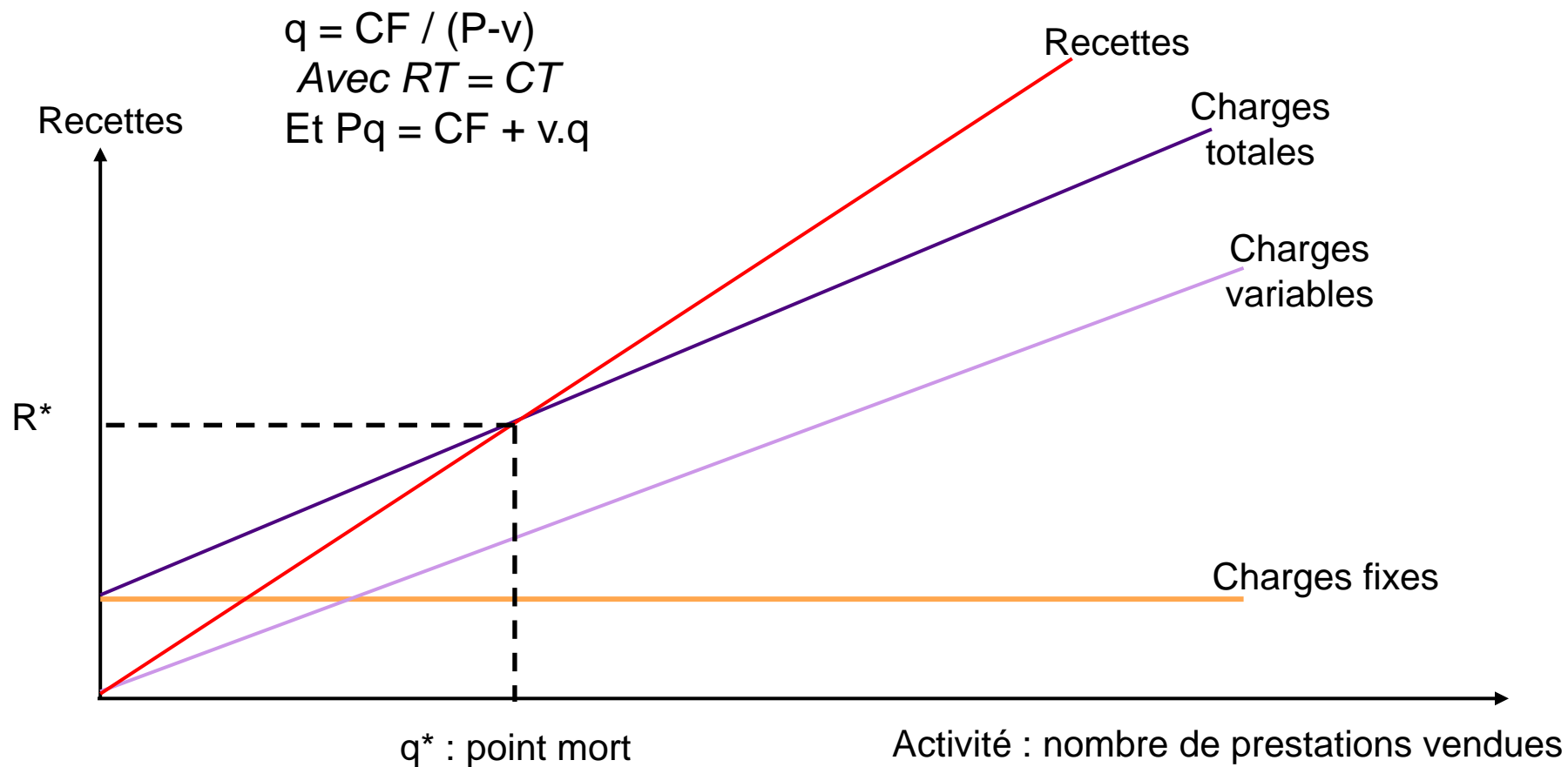
- La comptabilité analytique en coût partiel a pour principe de ne rattacher aux objets de coûts que les charges et les produits jugés pertinents au titre d'un périmètre prédéfini ;
- Les charges directes sont rattachées à chaque activité ou prestation vendue ou subventionnée, puis comparées aux recettes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

Le calcul en coût partiel : illustration

La méthode de la contribution

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

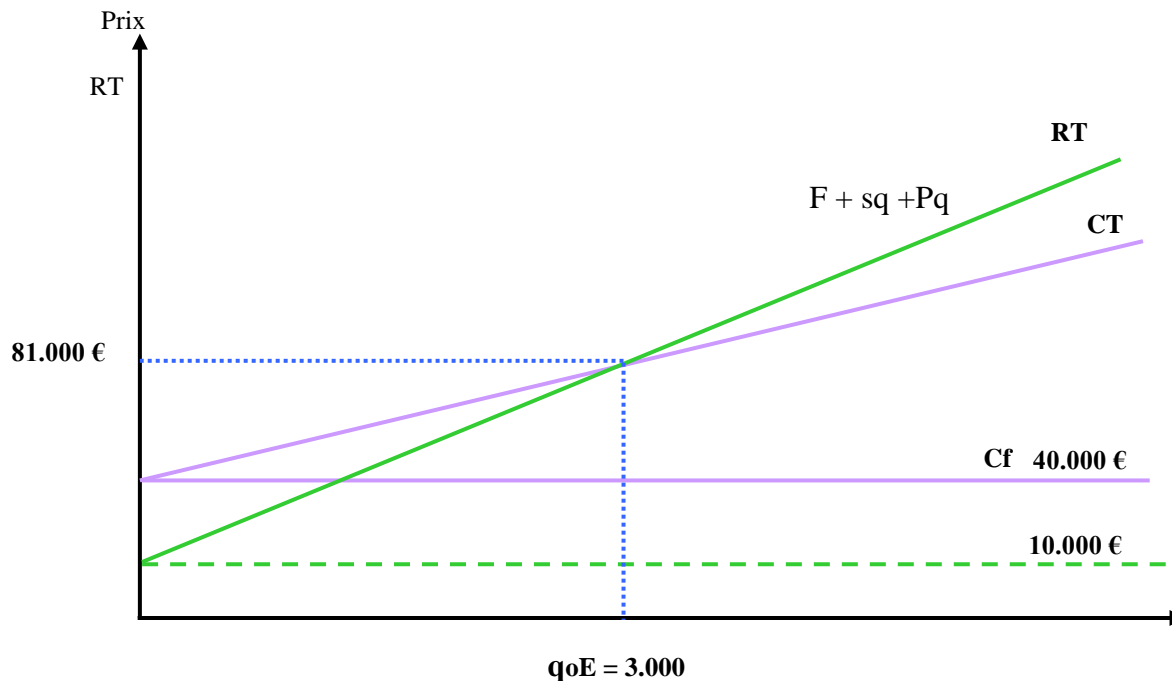
La méthode de la contribution



Légende : P = prix du bien ou de la prestation ; Q = quantité ; V = coût variable unitaire de production ; CF = charges fixes ; RT = Recette Totale ; CT = Coût Total

La méthode de la contribution : le cas d'une publication

- Potentialité du service édition sur 3 ans : 3.000 ouvrages
- Subvention édition : 3 € / ouvrage
- Coût de production direct et variable par ouvrage : 20 €
- Charge de structure (amortissement des matériels, salaires sur 3 ans) : 40 000€
- Subvention forfaitaire d'aide à la publication : 10 000 €



Quel prix de vente ?

$$Pq + sq + F = cf + vq$$

$$\rightarrow P = v - s + (cf - F) / q$$

$$\rightarrow P = 27 \text{ €}$$

Le calcul en coût complet

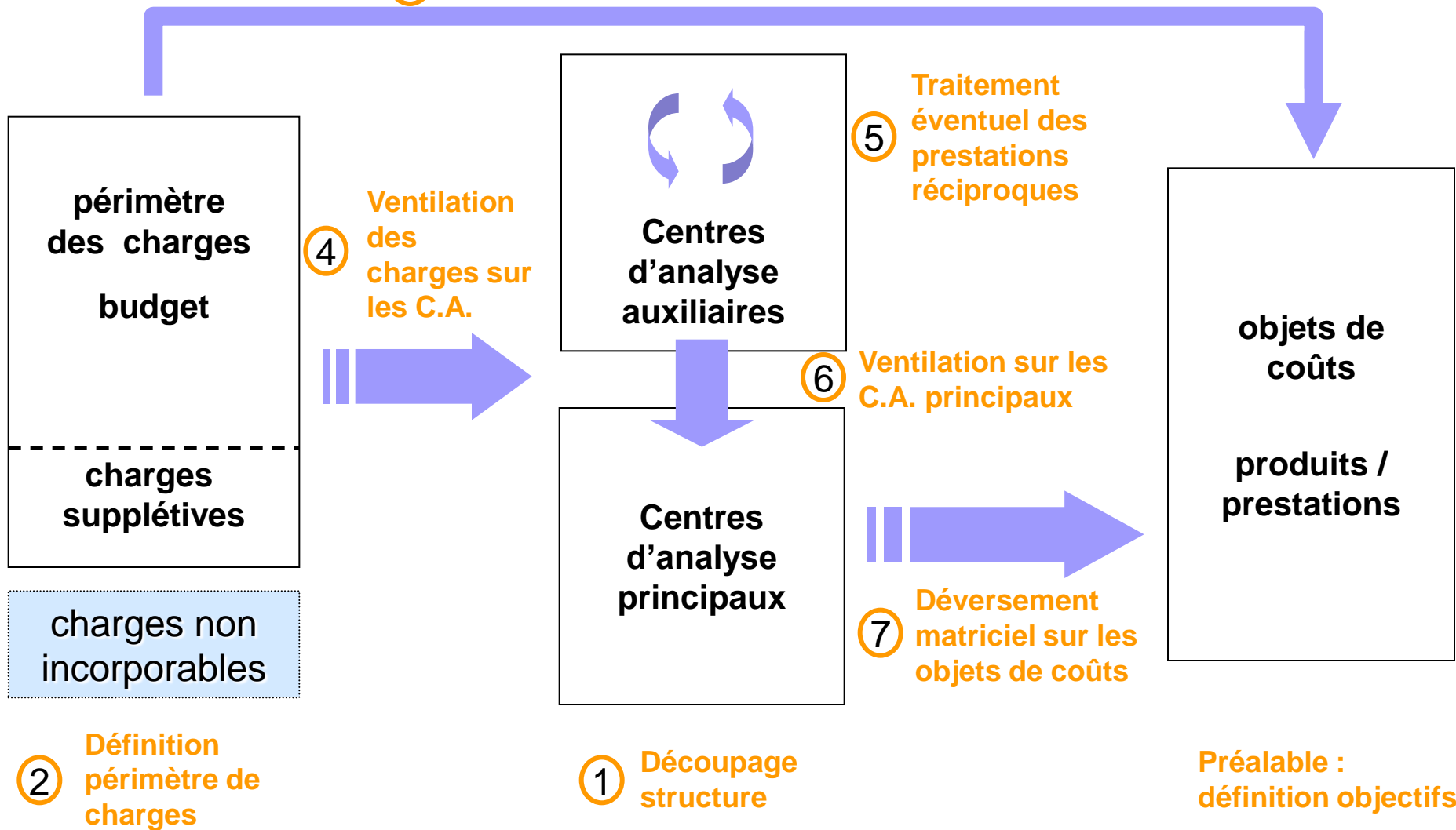
- La comptabilité analytique en coût complet repose sur la prise en compte de l'intégralité des charges et des produits d'une entité ;
- Elle permet de prendre en compte les coûts directs et indirects et d'établir un coût (par structure, produit, service, ...) représentant l'ensemble des ressources consommées ;
- Des clés de répartition traduisant de la façon la plus précise possible la consommation des charges indirectes doivent être déterminées.

Le modèle en sections homogènes : Les principes de base

- Le modèle en sections homogènes repose sur :
 - Un **découpage organique et stable** de la structure en centres d'analyse (principaux et auxiliaires) ;
 - Un **déversement des charges sur les centres d'analyse** après retraitement éventuel, sans remettre en cause leur légitimité (opportunité) ;
 - La ventilation des centres auxiliaires sur des centres principaux ;
 - La qualification de « l'activité » à travers **une seule et unique unité d'œuvre homogène** qui sert principalement au déversement comptable ;
 - Des calculs matriciels et des déversements en cascade jusqu'aux objets de coûts.

Le modèle analytique en « sections homogènes »

③ Affectation directe aux objets de coûts



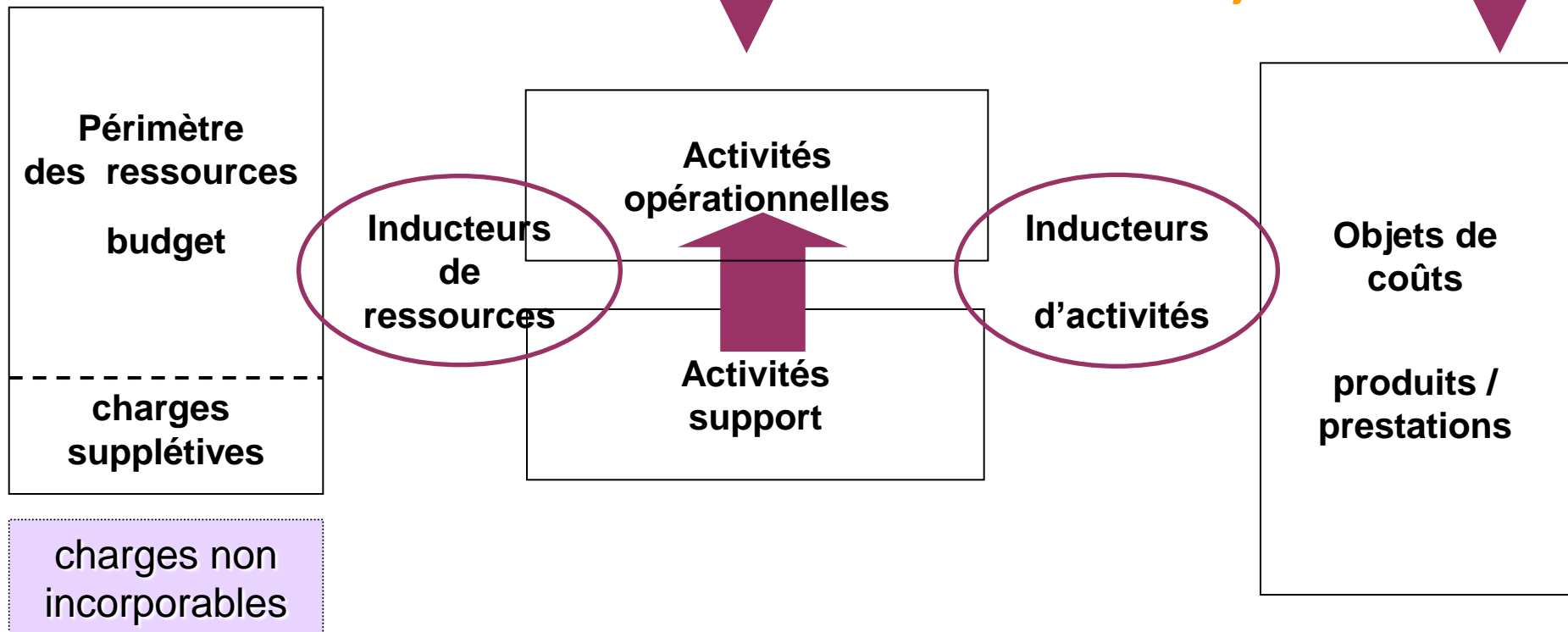
Le modèle par activités : Les principes de base

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

Le modèle analytique par activités (ABC)

③ Affecter les ressources sur les activités

④ Ventiler le coût final des activités sur les objets de coûts



② Déterminer le périmètre de ressources

① Définir la liste des activités

Préalable : définition objectifs

2.2 Le choix d'un périmètre de charge adapté

	Définition	Exemples
Charges incorporables	Charges effectives, prises en compte dans la comptabilité générale, qu'il est nécessaire d'intégrer dans la détermination du coût	Charges du compte de résultat
Charges non incorporables	Charges effectives, prises en compte dans la comptabilité générale, mais dont la comptabilité analytique fait abstraction	Provisions, frais financiers, charges exceptionnelles non reconductibles
Charges supplétives	Charges hors budget qui ont une relation économique avec la production de l'établissement et qu'il convient d'intégrer au périmètre des charges pour l'analyse des coûts	Salaires des personnels enseignants - chercheurs et IATOS, tous les moyens mis à disposition gratuitement
Coûts harmonisés	Coût qui intègre dans le périmètre de charges une moyenne de charges par catégorie et non pas les charges réelles supportées par la structure ou l'activité	Salaire moyen par métier et par grade, coût moyen du m ² immobilisé
Produits / recettes	Produits des inscriptions, de l'activité, de la vente des prestations et des subventions notifiées	Prestations de recherches, analyse, ventes, locations, droits d'inscription, subventions
Produits affectés	Recettes rattachées directement à un objet de coût, financement conditionné par la réalisation d'une activité spécifique	Financement de contrats de recherche, droits et brevets vendus, mécénats, dons et legs
Prix de cession interne (PCI)	Valorisation analytique de la valeur d'un échange de service ou de bien entre deux entités internes à l'établissement	Prix de l'heure d'utilisation d'un matériel, d'une plateforme technique, prix du chercheur CNRS dans une UMR

Quizz :

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

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

2.3 L'identification des données à collecter

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

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

La connaissance de l'activité des personnels

- La primauté des charges de personnel : volume financier représentant environ 80% des charges de fonctionnement.
- Sans connaissance de la répartition de cette charge, un système d'information « bancal » :
 - Option du forfait : qui et comment le déterminer ? Acceptable globalement mais incompatible avec une vision pilotage d'une structure (établissement, composante) ;
 - Déclaratif : système non parfait mais sans doute plus réaliste :
 - des maîtres mots : explication, information et communication
 - une démarche progressive ;
 - un système adapté et adaptable : des « référents », une validation par les responsables, une enquête progressive.
- La connaissance de l'activité des personnels rejoint les nécessités d'une gestion des ressources humaines (cf. notamment le référentiel national d'équivalence horaire en annexe de l'arrêté du 31 juillet 2009)
- Le suivi des temps imposé dans le cadre des opérations de recherche (financement par l'Union européenne notamment)

2.4 Les applicatifs utiles au système analytique

L'articulation entre le modèle analytique et le système d'information

- L'intégration, dès l'initialisation du projet, des caractéristiques et des contraintes du système d'information ;
- Ne pas caler l'ossature sur les possibilités du système d'informatique de gestion (SIG) mais rechercher l'inverse ;
- Évaluer les capacités du logiciel de gestion financière en matière de comptabilité analytique aide à la compréhension de la démarche en interne ;
- Veiller à harmoniser les informations entre les diverses applications de gestion et pour cela s'appuyer ou mettre en place des référentiels communs : structure, personnels, ...
- Envisager la création d'une base de gestion des codifications sous un applicatif de gestion simple (ex : ACCESS) ;
- Mettre en cohérence les destinations suivies au sein du budget de gestion et les activités retenues en comptabilité analytique.

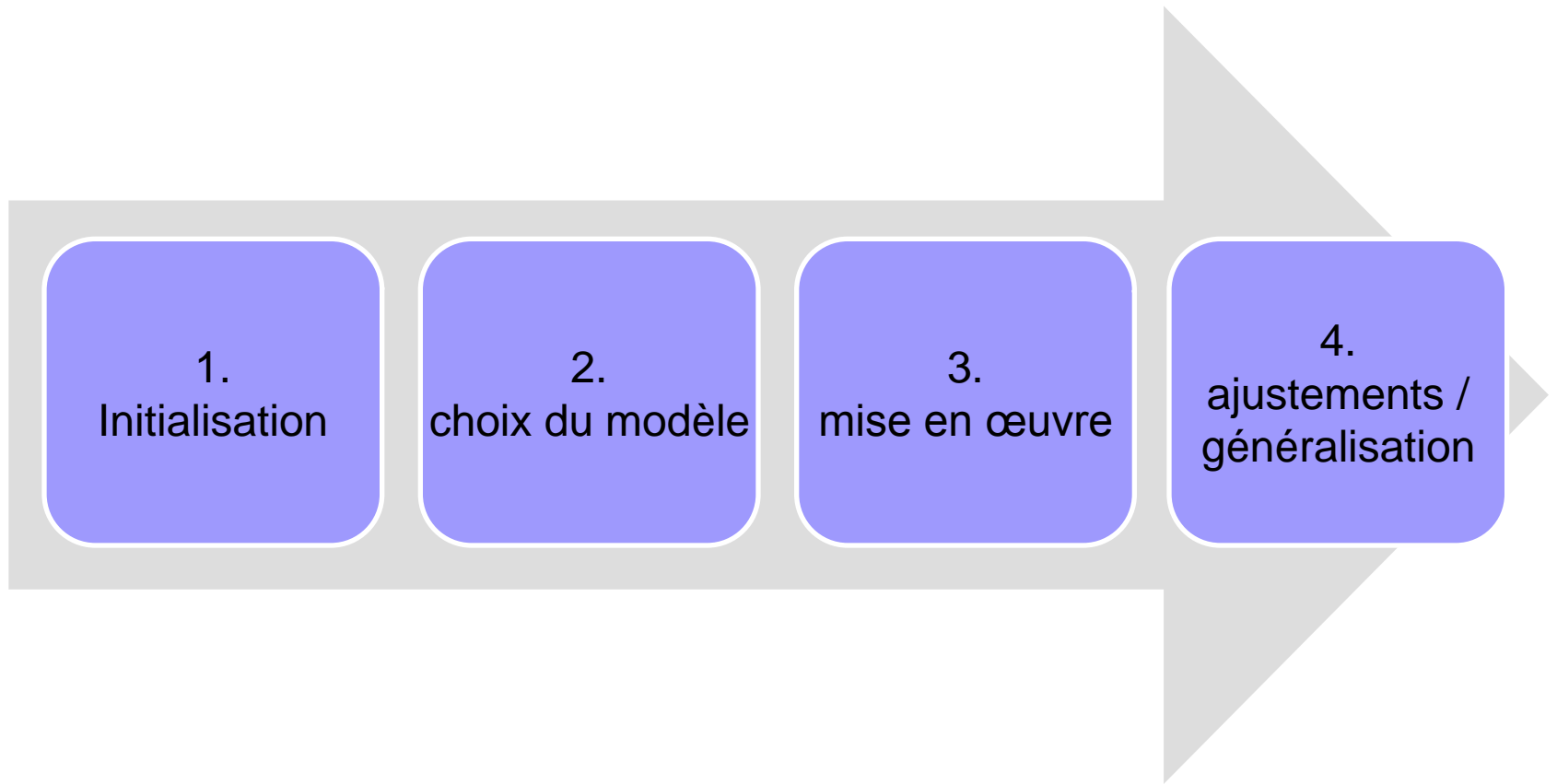


Quizz :
Déversement des charges
et codification analytique

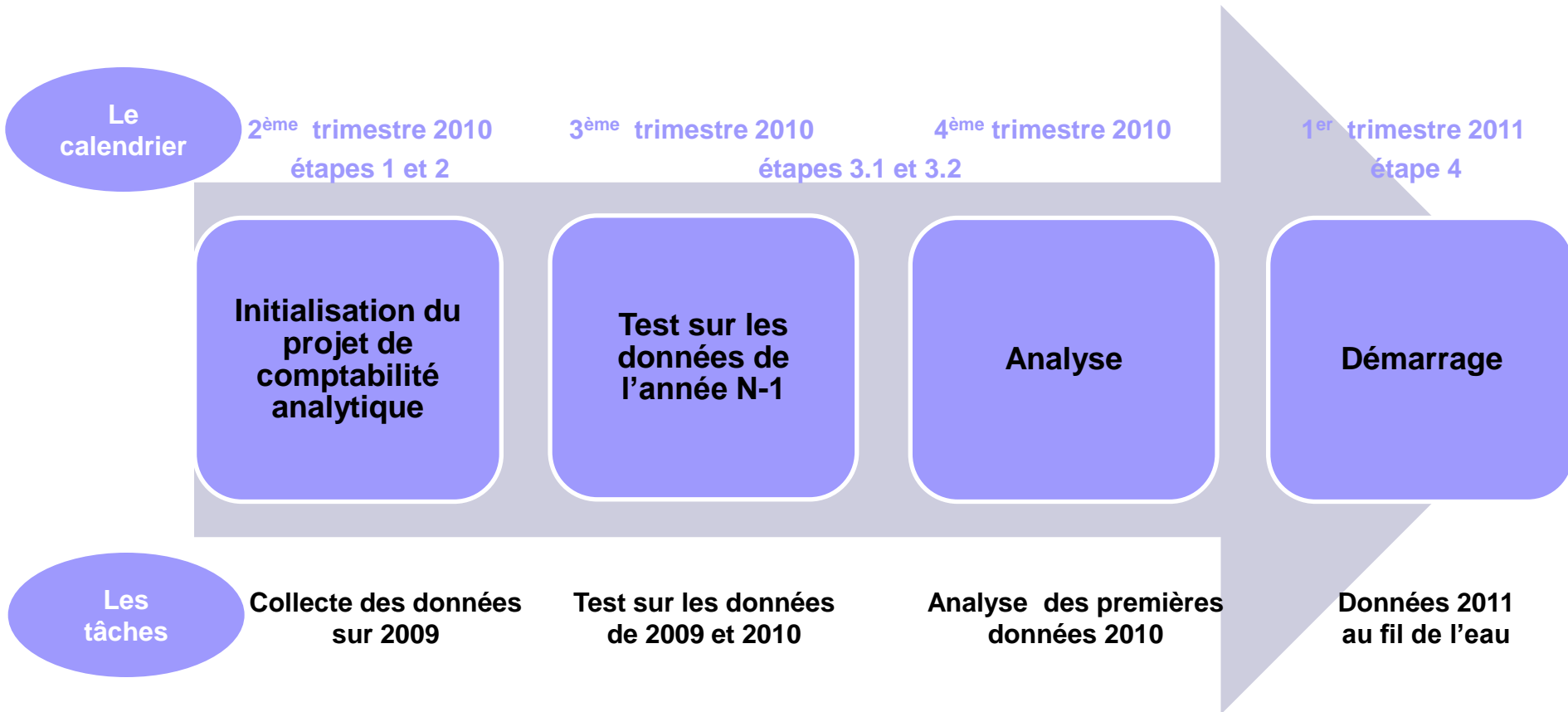
cahier d'exercices

2.5 La formalisation de la feuille de route

Les 4 étapes clés de la feuille de route



Le calendrier de la mise en œuvre opérationnelle



La formalisation d'un cahier des charges du projet comptabilité analytique

Les rubriques

Les objectifs de l'établissement

Les axes analytiques et les objets de coûts à calculer

Les acteurs impliqués dans l'expérimentation

Les ressources allouées

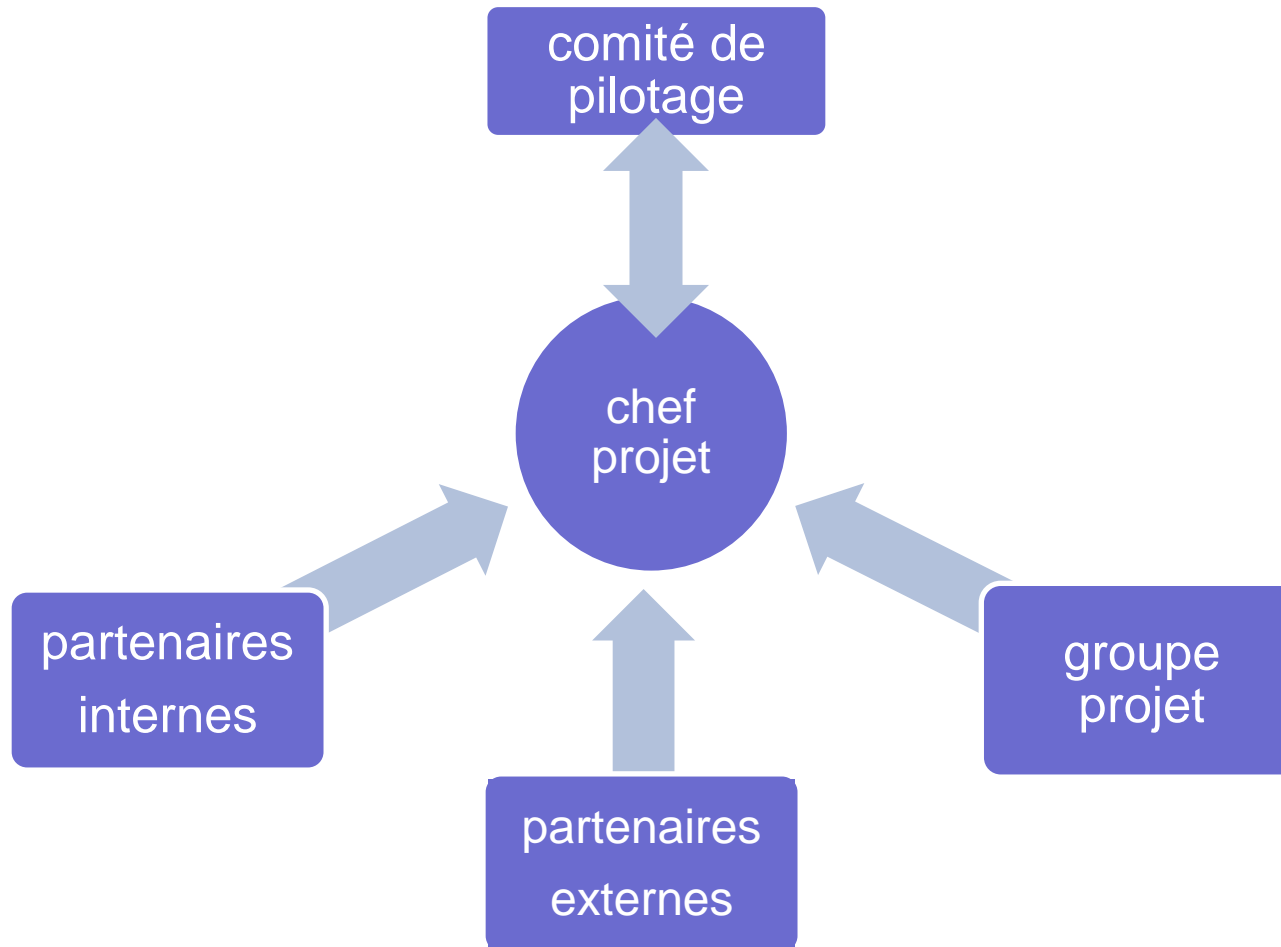
La démarche méthodologique

La communication

L'AMO et les livrables

2.6 La mobilisation des acteurs

L'organisation du pilotage du projet



L'animation de gestion entre les acteurs

- Veiller à rappeler et mettre à disposition les objectifs de la mise en place de la comptabilité analytique pour l'établissement notamment en terme d'enjeux.
- La création d'un forum sur le **site intranet** de l'établissement destiné à :
 - permettre l'échanges de questions/réponses ;
 - recueillir les documents méthodologiques supports ;
 - diffuser l'information sur les choix et les résultats (après leur validation).
- Un dispositif de **formation** (initiale et continue), à renouveler chaque année.
- La diffusion d'un **guide d'imputation analytique** (et/ou d'une application) permettant de faciliter l'homogénéité des données et de guider les agents lors de la saisie de l'imputation analytique (ex : l'applicatif de l'université de Savoie).

2.7 L'auditabilité du système

Définition : aptitude à fournir à une autorité compétente la preuve que la conception et le fonctionnement du système et des contrôles internes sont conformes aux exigences

Un préalable :
l'existence d'un
référentiel



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

La sécurisation des
informations à la
sources



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

L'auditabilité du système (suite)

L'évolutivité du système

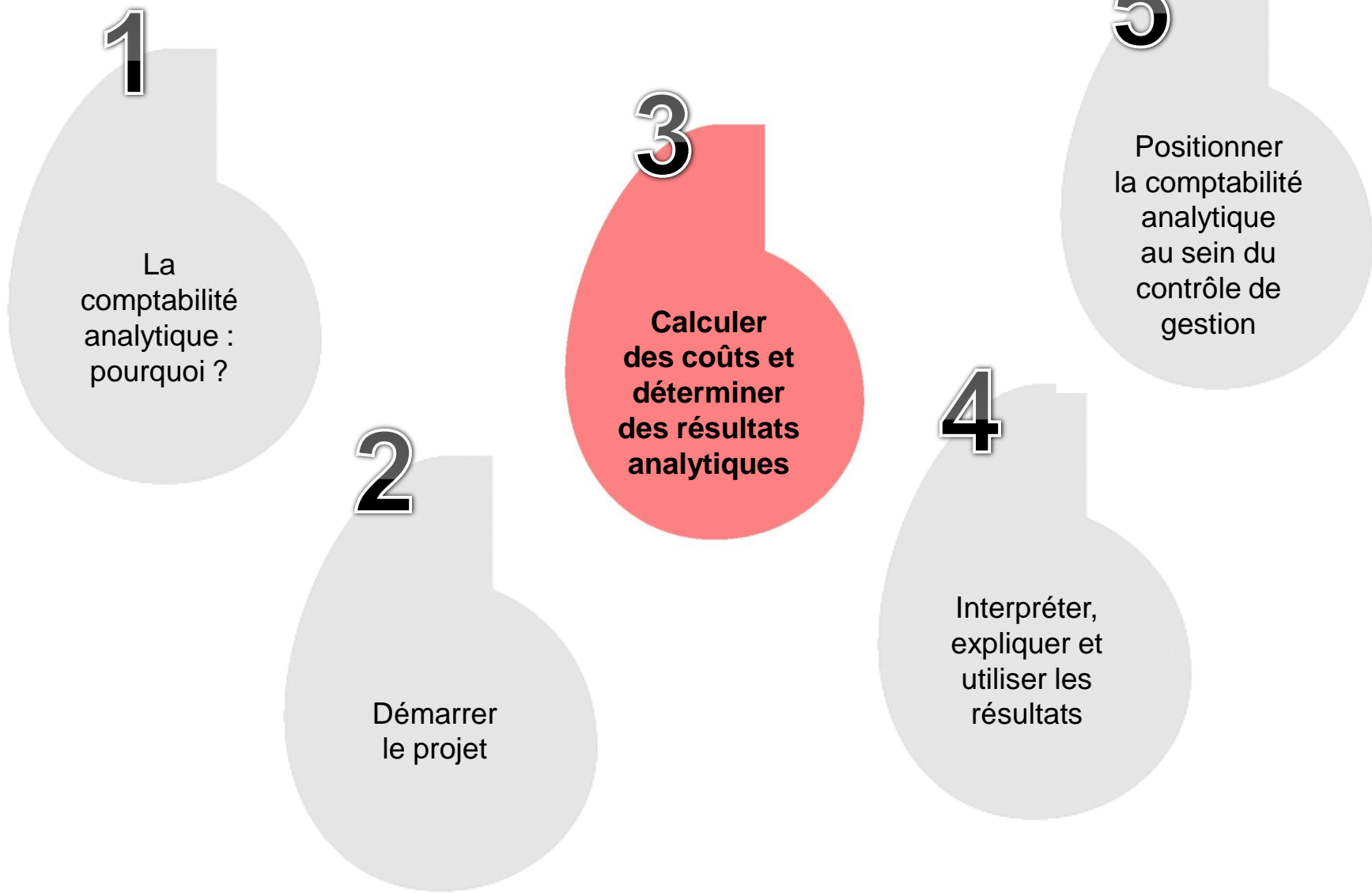


- La prise en compte des changements de structures et/ou de réglementation ;
- La modification des périmètres et des objets de coûts ;
- L'adjonction d'informations nouvelles ;
- La reconsidération des liaisons analytiques au regard des résultats.

Les pratiques des acteurs



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



3. Calculer des coûts et déterminer des résultats analytiques

- 3.1 Le calcul en coût partiel et en coût complet : illustrations
- 3.2 Les modalités de saisie et les retraitements de charges
- 3.3 L'intégration des produits
- 3.4 Le retraitement de certains produits
- 3.5 Le modèle par activités
- 3.6 Exemple : un modèle par activités adapté
- 3.7 Le calcul de coûts spécifiques et partiels
- 3.8 La tarification et l'équilibre de gestion
- 3.9 Les résultats analytiques

Le calcul en coût partiel

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

Le calcul en coût partiel : les coûts directs et indirects

Le coût d'un stage de formation continue (CNAM)

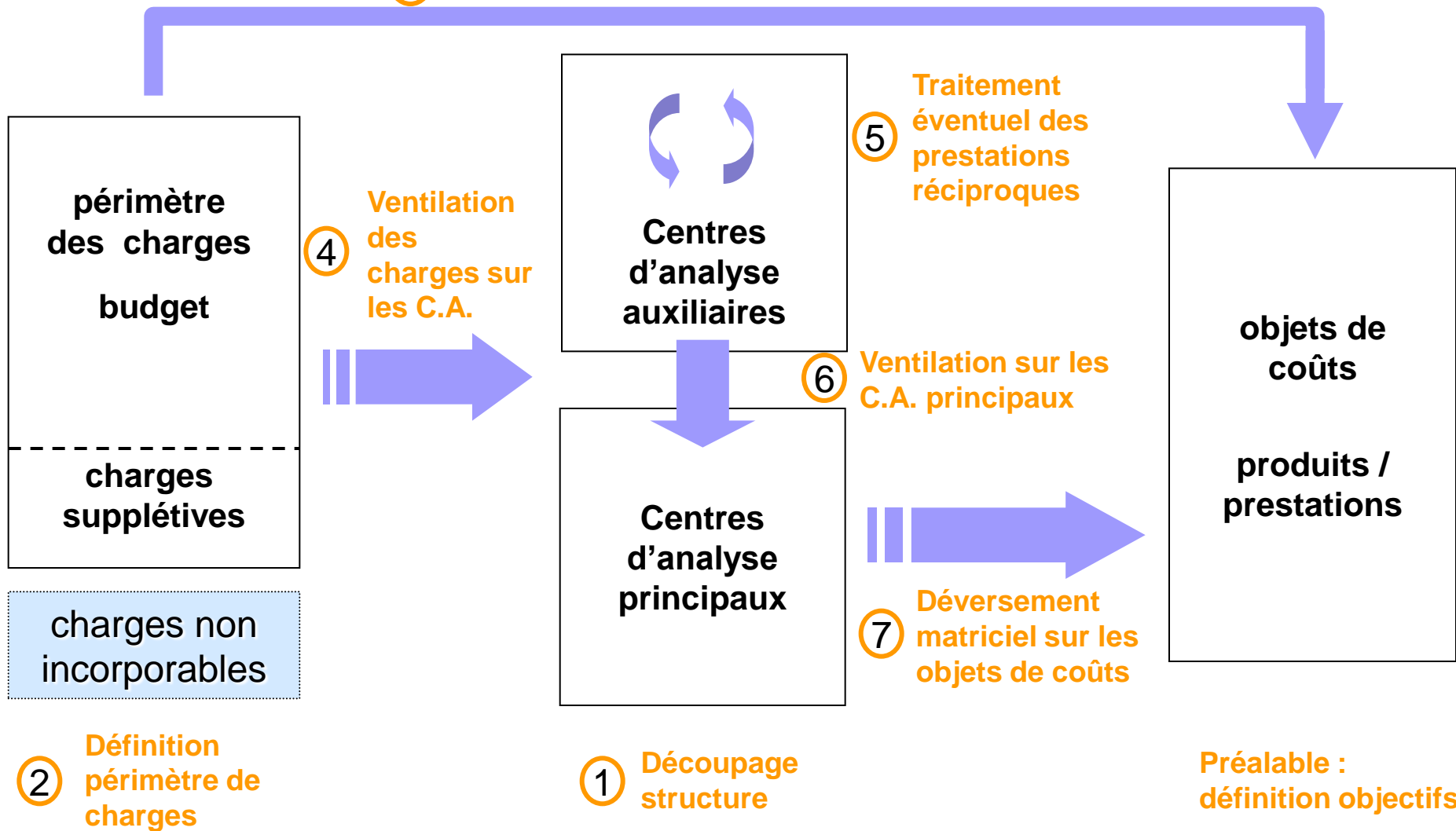
cas pratique - cahier d'exercices

Le calcul en coût complet

- La comptabilité analytique en coût complet repose sur la prise en compte de l'intégralité des charges et des produits d'une entité ;
- Elle permet de prendre en compte les coûts directs et indirects et d'établir un coût (par structure, produit, service, ...) représentant l'ensemble des ressources consommées ;
- Des clés de répartition traduisant de la façon la plus précise possible la consommation des charges indirectes doivent être déterminées.

Le modèle analytique en « sections homogènes »

③ Affectation directe aux objets de coûts



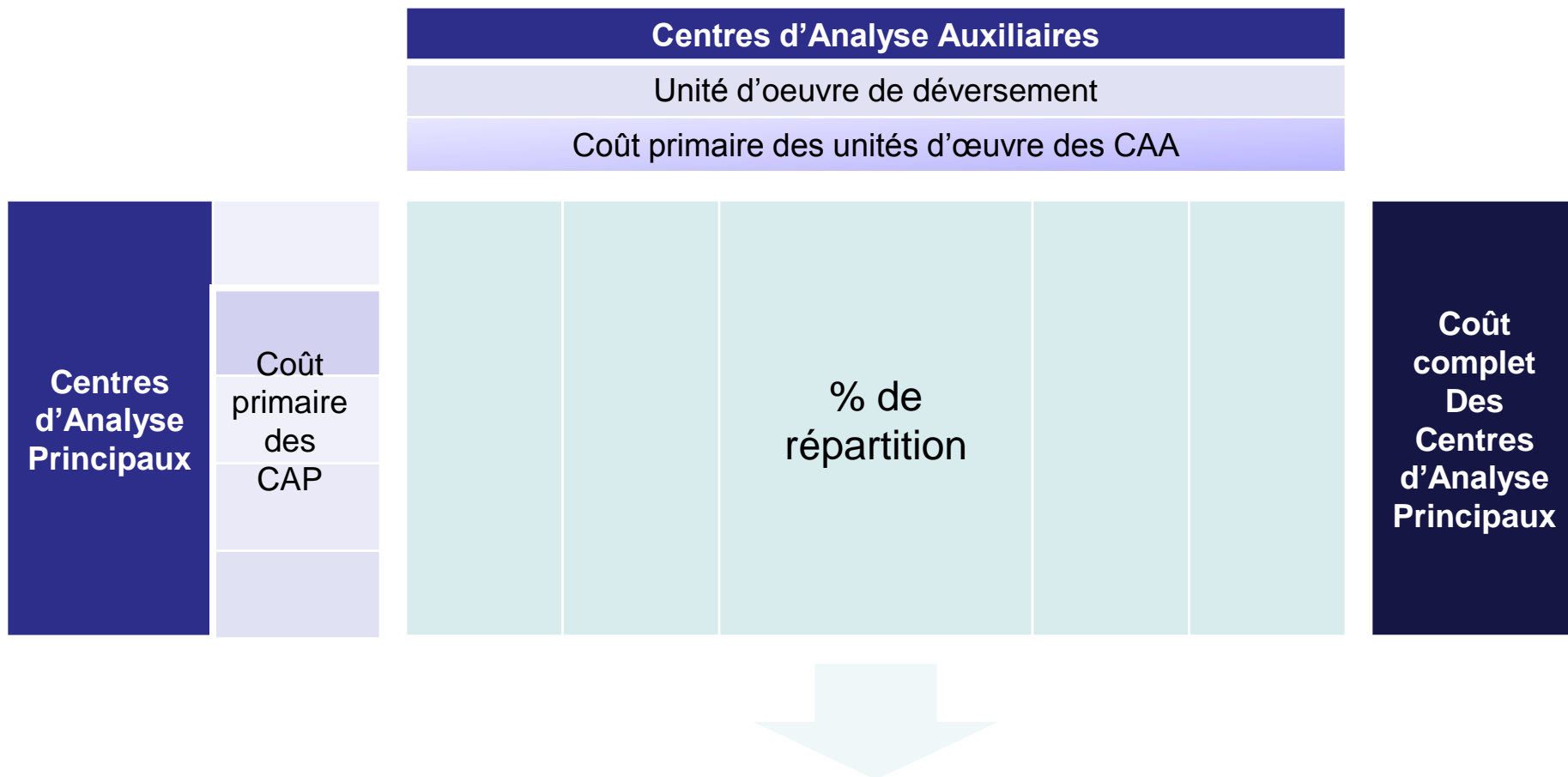


Le calcul en coût complet

**Le modèle en sections homogènes :
le cas de l'université de France**

cas pratique - cahier d'exercices

Le modèle en sections homogènes : le cas université de France



Le modèle en sections homogènes : le cas université de France

Les Centres d'Analyse Principaux

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

Les Centres d'Analyse Auxiliaires

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

Le modèle en sections homogènes : le cas université de France

- Les charges supplétives :
 - Les charges de personnels titulaires : 105 K€
 - Valorisation des matériels et des locaux : 2 K€
- Les charges non incorporées :
 - Subventions reçues et redistribuées
 - Prestations internes
 - Charges exceptionnelles
- Les affectations directes aux objets de coûts (CAP)

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

- Les affectations directes aux objets de coûts (CAA)

COMPOSANTES CONSTITUANT DES CENTRES D'ANALYSE AUXILIAIRES (C.A.A)	SCD	SUAPS	IMEDIAS	SCUIO
Dépenses de fonctionnement (Classe 6)	664	88	521	99
Charges de Personnel	1 175	1 114	576	297
Coût primaire du C.A.A. (en k€)	1 839	1 202	1 097	396

Le modèle en sections homogènes : le cas université de France

■ Les clés de répartition :

Nombre d'étudiants présents sur le site	Nombre de postes connectés	Nombre d'étudiants inscrits en L	Nombre de m2	Budget Consolidé	Fonctionnaires enseignants chercheurs	Nombre étudiants en formation continue	Masse salariale indiciaire	Nombre de laboratoires	Nombre d'étudiants entrant et sortant du pays	Nombre total d'étudiants inscrits	Nombre d'étudiants + Personnel
14,35%	8,08%	14,14%	8,55%	8,83%	8,80%	0,00%	8,98%	19,61%	8,98%	13,85%	13,85%
2,64%	4,88%	3,31%	2,40%	2,45%	1,74%	0,00%	1,88%	1,96%	1,88%	2,67%	2,67%
0,88%	0,33%	3,78%	0,14%	0,32%	0,52%	0,00%	0,45%	0,00%	0,45%	2,52%	2,52%
13,76%	25,46%	12,66%	35,85%	34,69%	23,34%	0,00%	23,70%	25,49%	23,70%	12,89%	12,89%
12,42%	10,25%	13,81%	5,58%	5,99%	12,63%	0,00%	12,42%	5,88%	12,42%	11,74%	11,74%
19,78%	8,49%	24,10%	6,02%	6,93%	10,45%	0,00%	10,52%	19,61%	10,52%	18,87%	18,87%
4,11%	5,16%	1,83%	2,82%	2,77%	2,87%	38,07%	2,78%	1,96%	2,78%	7,43%	7,43%
0,95%	2,55%	0,35%	2,15%	2,06%	0,44%	0,00%	0,38%	1,96%	0,38%	0,89%	0,89%
5,11%	2,61%	7,61%	1,90%	2,19%	4,01%	0,00%	3,86%	3,92%	3,86%	4,78%	4,78%
1,97%	2,74%	0,00%	6,50%	6,17%	3,31%	0,00%	3,29%	5,88%	3,29%	1,85%	1,85%
0,82%	1,10%	0,42%	1,06%	1,03%	0,52%	0,00%	0,45%	0,00%	0,45%	0,77%	0,77%
8,14%	9,40%	14,19%	14,54%	14,52%	16,46%	0,00%	15,76%	0,00%	15,76%	7,63%	7,63%
0,00%	5,79%	0,00%	1,69%	1,61%	0,09%	0,00%	0,13%	1,96%	0,13%	0,00%	0,00%
2,23%	7,16%	3,81%	4,77%	4,72%	4,18%	8,49%	3,84%	0,00%	3,84%	2,09%	2,09%
12,20%	4,96%	0,00%	5,64%	5,36%	10,54%	0,00%	11,10%	11,76%	11,10%	11,43%	11,43%
0,00%	0,27%	0,00%	0,04%	0,04%	0,00%	0,00%	0,34%	0,00%	0,34%	0,00%	0,00%
0,65%	0,77%	0,00%	0,35%	0,33%	0,09%	53,44%	0,09%	0,00%	0,09%	0,60%	0,60%
100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

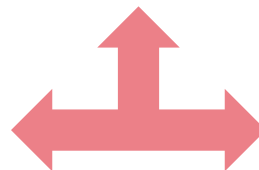
3.2 Les modalités de saisie et les retraitements de charges

DONNEES BUDGETAIRES SAISIES

- Factures au stade de la liquidation (SIFAC)
- Fichiers KX pour les salaires (modulation essentielle avec l'activité : HARPEGE, APOGEE, HELICO, ...)
- Tableaux des amortissements et des frais financiers

MOMENT DE LA SAISIE

- Au fil de l'eau pour les achats et services extérieurs (du 01/01/N au 31/12/N)
- Au fil de l'eau pour les salaires
- A priori ou a posteriori pour les amortissements
- Au fil de l'eau pour les produits
- Ponctuellement pour les subventions et les prestations de services



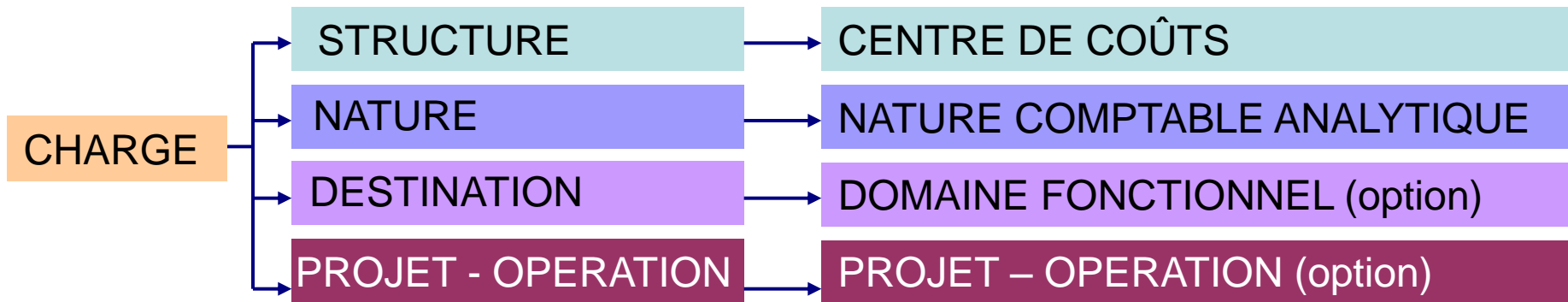
CODIFICATION DE LA SAISIE

- Codification budgétaire et codification analytique (LOLF, activité, objets de coûts) en charge et produit
- Codification charges supplétives et non incorporables

Modalités de saisie : l'exemple de SIFAC

NATURE D'INFORMATION

CODE ANALYTIQUE

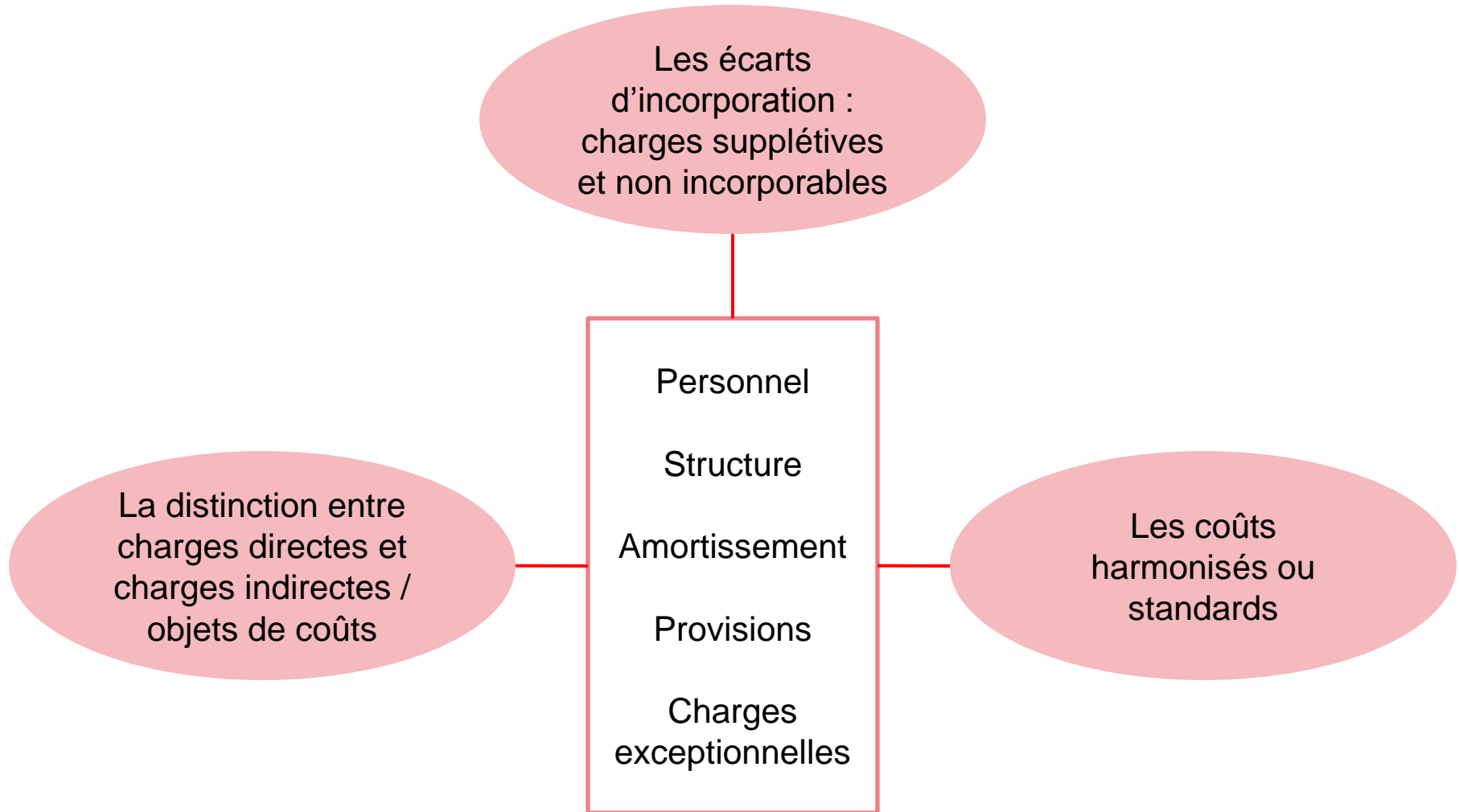


- Enregistrement simultané :
 - La validation d'une écriture en comptabilité générale déclenche un enregistrement en comptabilité analytique et en comptabilité générale ;
 - Enregistrement obligatoire automatique sur une structure analytique (centre de coûts) et sur une nature comptable analytique ;
 - Enregistrement optionnel (si choix de modélisation retenu) sur une destination LOLF (subdivisée) et sur un élément permettant de suivre une opération (projet, contrat, convention)
 - Multi enregistrements de même type pour les produits.

Les retraitements de charges

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

Les écarts d'incorporation (1/3)



Les écarts d'incorporation (2/3)

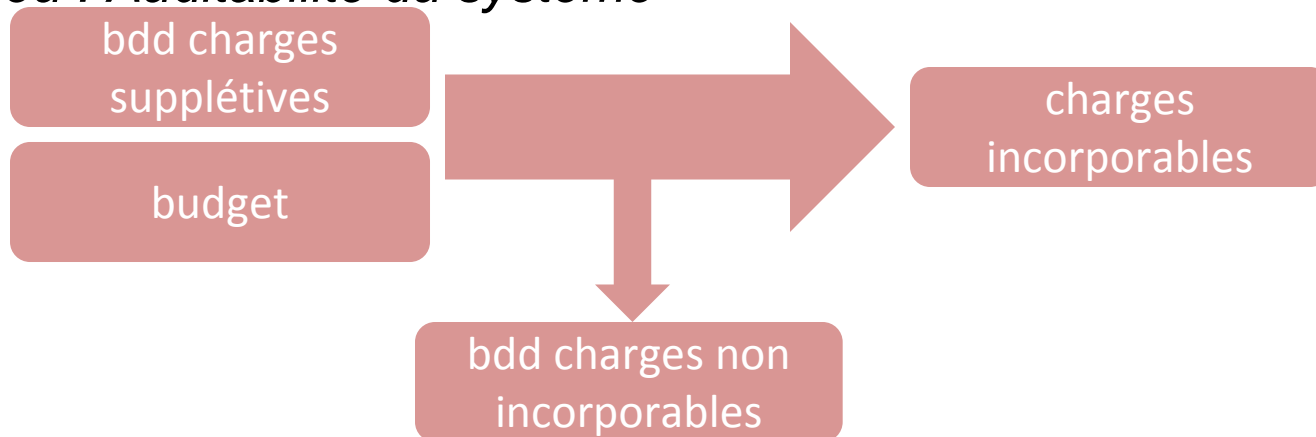
Les charges supplétives

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

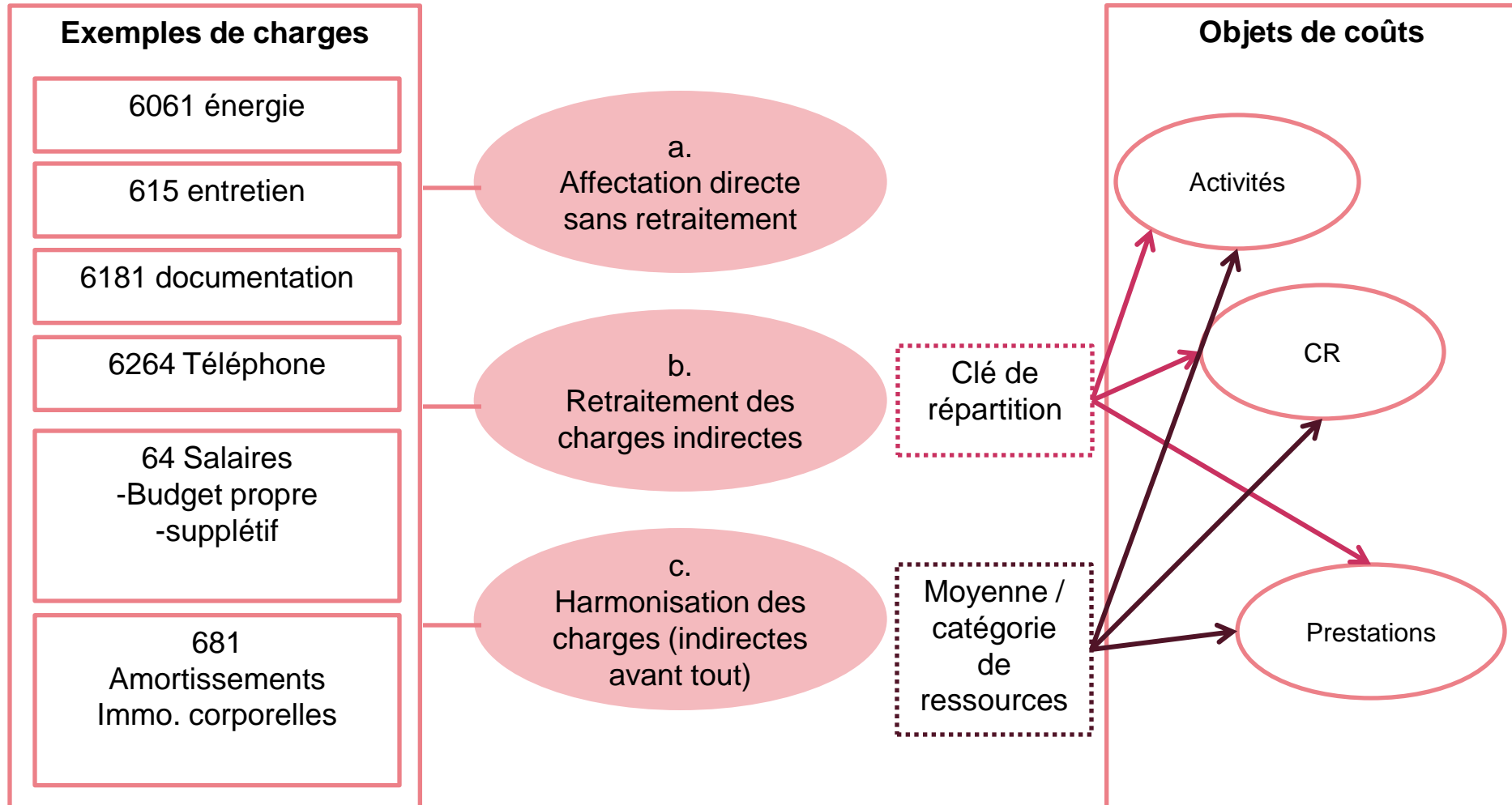
Les écarts d'incorporation (3/3)

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

→ *Enjeu : Auditabilité du système*



Les charges directes et indirectes (1/3)



Les charges directes et indirectes (2/3)

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

Les charges directes et indirectes (3/3)

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

Le cas particulier des coûts de structure

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

Un exemple de retraitement de charges de structure

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

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

Réseau informatique choix 1 : non consommé majoritairement par la recherche

Catégories de charges	Montant	Montant/PEC (2 278 = PEC)	Coût horaire (/1 607 h)
Viabilisation	4 245,59 €	1,86 €	0,001 €
Maintenance	3 059,15 €	1,34 €	0,001 €
Restructurations	3 596,34 €	1,58 €	0,001 €
Personnels IATOS État	271 450,08 €	119,16 €	0,074 €
Personnels IATOS Contractuels	68 320,02 €	29,99 €	0,019 €
Fonctionnement	120 418,87 €	52,86 €	0,033 €
Investissement	396 367,44 €	174 €	0,108 €
TOTAL	867 457,50 €	380,80 €	0,24 €



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

Réseau informatique choix 2 : consommé majoritairement par la recherche

Catégories de charges	Montant	Montant/NEC (1 583 = NEC)	Coût horaire (/1 607 h)
Viabilisation	4 245,59 €	2,68 €	0,002 €
Maintenance	3 059,15 €	1,93 €	0,001 €
Restructurations	3 596,34 €	2,27 €	0,001 €
Personnels IATOS État	271 450,08 €	171,48 €	0,107 €
Personnels IATOS Contractuels	68 320,02 €	43,16 €	0,027 €
Fonctionnement	120 418,87 €	76,07 €	0,047 €
Investissement	396 367,44 €	250 €	0,156 €
TOTAL	867 457,50 €	547,98 €	0,34 €



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

Le coût harmonisé ou standard (1/5)

La logique

- Faire supporter à un objet de coût une charge recalculée compte tenu de l'incapacité du décideur d'influer sur le coût constaté.
exemple : un directeur d'UFR ne maîtrise pas les niveaux de salaires tenant compte de l'ancienneté des agents ;
- Éviter les « à-coups » intempestifs de coûts incorporés liés à des phénomènes d'entrée / sortie non maîtrisables et/ou exogènes.
exemple : un agent partant à un salaire de 50 K€ remplacé par un agent à 25 K€ pour un même statut mais à des échelons différents ;
- Définir les critères objectifs et acceptés traduisant des équilibres de répartition d'activités et de charges.
- Ne pas confondre harmonisation et modalités de ventilation.
exemple : le calcul du coût moyen d'un professeur, maître de conférence, professeur agrégé est différent du % de répartition par objet de coûts.

Le coût harmonisé ou standard (2/5)

Les champs de l'harmonisation

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

Le coût harmonisé ou standard (3/5)

Les méthodes

- L'harmonisation du coût d'entretien

CR	Charges	Montant	Coût moyen	Montant avec harmonisation
CR1 200 m ²	Entretien	2 000 K€	Coût moyen = 6 000 / 600 10 € / m²	2 000 K€ (impact neutre)
	Fluide			
	Amortissement			
CR 2 300 m ²	Entretien	2 500 K€		3 000 K€ (malus)
	Fluide			
	Amortissement			
CR 3 100 m ²	Entretien	1 500 K€		1 000K€ (bonus)
	Fluide			
	Amortissement			

Le coût harmonisé ou standard (4/5)

Les méthodes

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

Professeur agrégé (PRAG)	30 000 40 000 100 000	78 484 € pour 474 heures en moyenne	Coût moyen horaire d'enseignement : 166 €
Maître de conférence (MCF)	10 000 20 000 80 000	41 964 € pour 262 heures en moyenne	Coût moyen horaire d'enseignement : 156 €

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

Le coût harmonisé ou standard (5/5)

Ventilation sur coût salarial harmonisé

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



3.3 L'intégration des produits

- Un impératif : prendre en compte la diversité des produits dans le calcul analytique :
 - Analyser la structure des produits de l'établissement ;
 - Procéder au retraitement des produits : produits incorporables et non incorporables (par exemple : produits exceptionnels, éventuellement produits financiers, ...) ;
 - Intégrer les produits supplétifs correspondant au financement des moyens mis à disposition par des partenaires

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

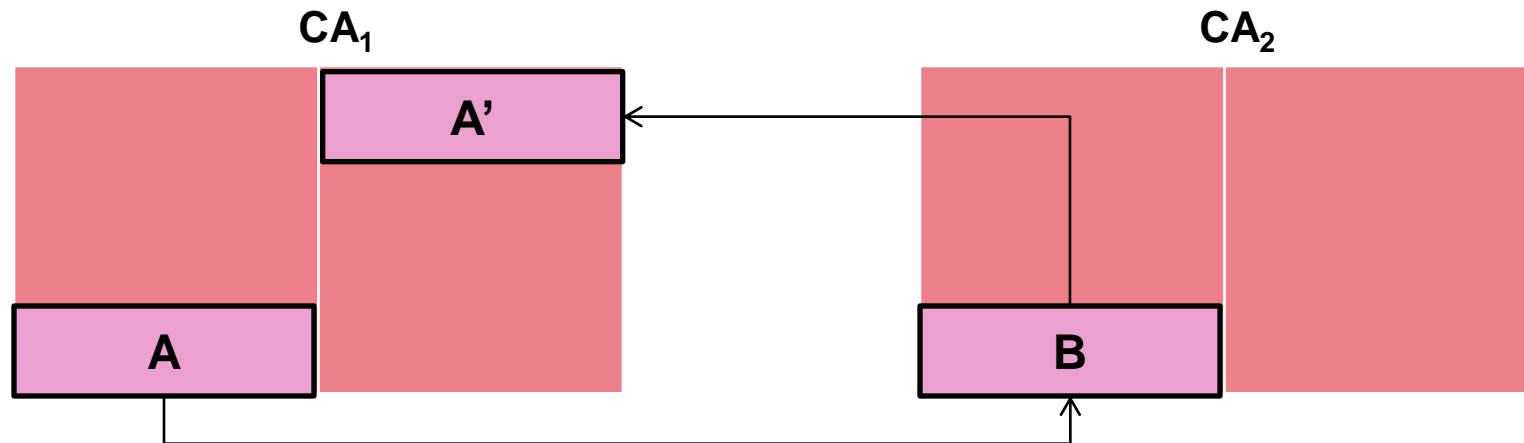
Les comptes d'exploitation analytique

- Un outil, les comptes d'exploitation analytique :
 - Associer recettes et charges au sein du compte d'exploitation analytique d'un objet de coûts ;
 - Identifier les charges indirectes ;
 - Repérer les efforts volontaires ou non de subventionnements croisés ;
 - Définir des prix de cession interne ;
 - S'interroger sur le maintien de diplôme et / ou activités structurellement déficitaires.

L'intérêt de déterminer des prix de cession interne

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

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



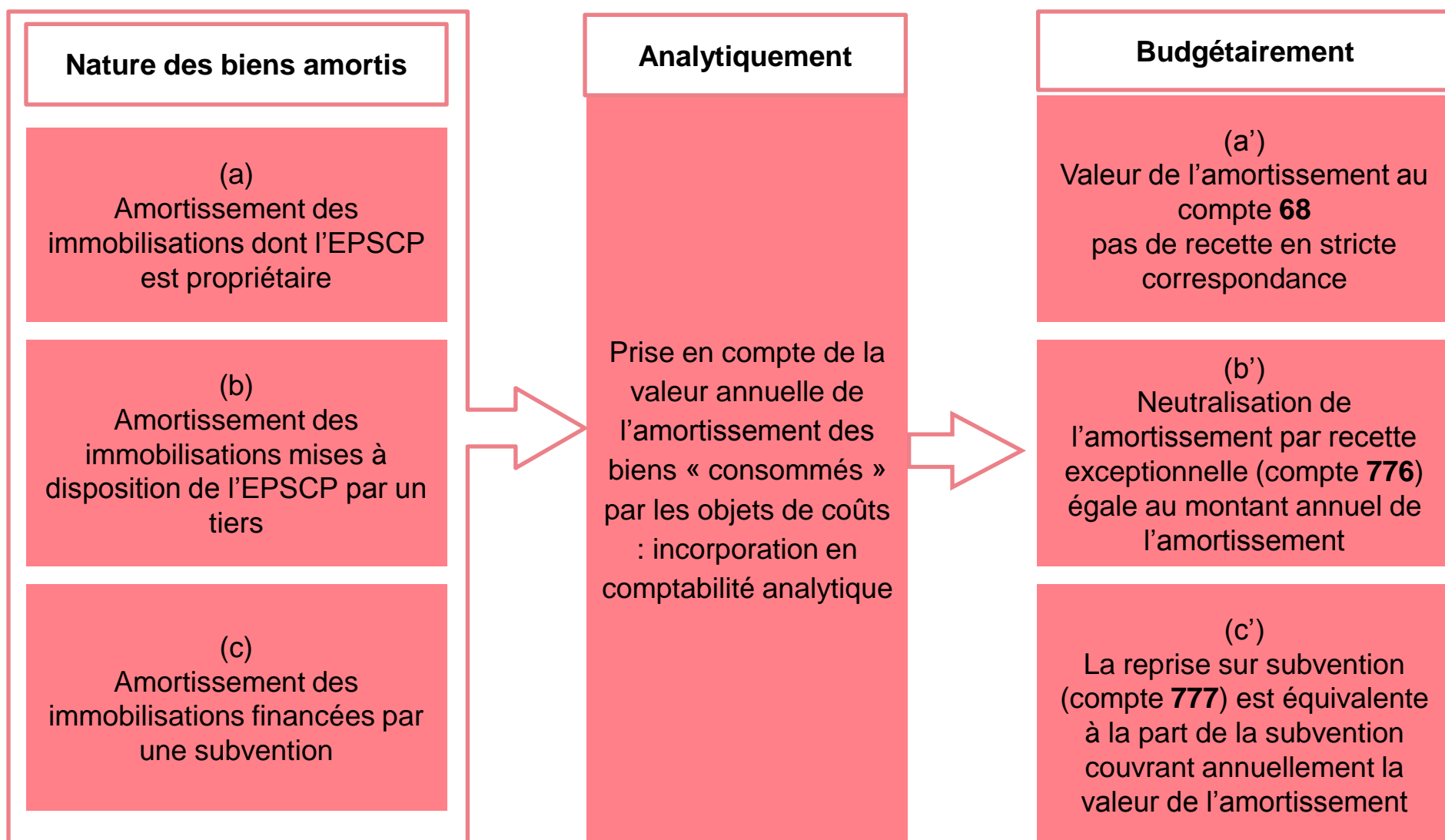
Sur la base de $(q * PCI)$

- A = charges supportées par le CA₁ pour permettre le fonctionnement du CA₂ et lui offrir la quantité q de prestation demandée
- A'=B. B est une charge pour CA₂, valorisée en recette par CA₁.

A' peut être :

- $> A$ → CA₁ dégage une marge
- $< A$ → CA₁ vend à perte avec PCI inférieur au coût de revient
- Sans rapport avec A → Prix de marché externe

3.4 Le retraitement de certains produits



La neutralisation de l'amortissement : cas des biens mis à la disposition de l'EPSCP

Budget

Charges : 60 à 67
Cpte 68 : AMORT = 100

Produits : 70 à 78
Cpte 776 : neutralisation = 100

Résultat analytique global

et/ou Résultat analytique par objet de coût

Etablissement	Etablissement
Coût objet de coût 1	Recettes propres
Coût objet de coût n	Subvention de fonctionnement
	Tarification
Somme des coûts analytiques	776
	Résultat analytique

Coût objet coût 1	Recettes propres % 776
Coût objet coût n	% 776 Subv. fonctionne ^t Déficit

La reprise de subvention d'investissement

Budget

Charges : 60 à 67
Cpte 68 : AMORT = 100

Produits : 70 à 78
Cpte 777 : reprise sur subv. = 100

Compte 139	Débit 100	Crédit 1 000
-------------------	------------------	---------------------

hypothèse : amortissement sur 10 ans

Résultat analytique global

et/ou Résultat analytique par objet de coût

Etablissement	Etablissement
Coût objet de coût 1	Recettes propres
Coût objet de coût n	Subvention de fonctionnement
	Tarification
Somme des coûts analytiques	777
	Résultat analytique

Coût objet coût 1	Recettes propres
	% 777
Coût objet coût n	% 777
	Subv. fonctionne ^t
	Déficit

La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP

2^{ème} séquence



La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP

**Remarques, Précisions, Questions
concernant la première séquence ?**

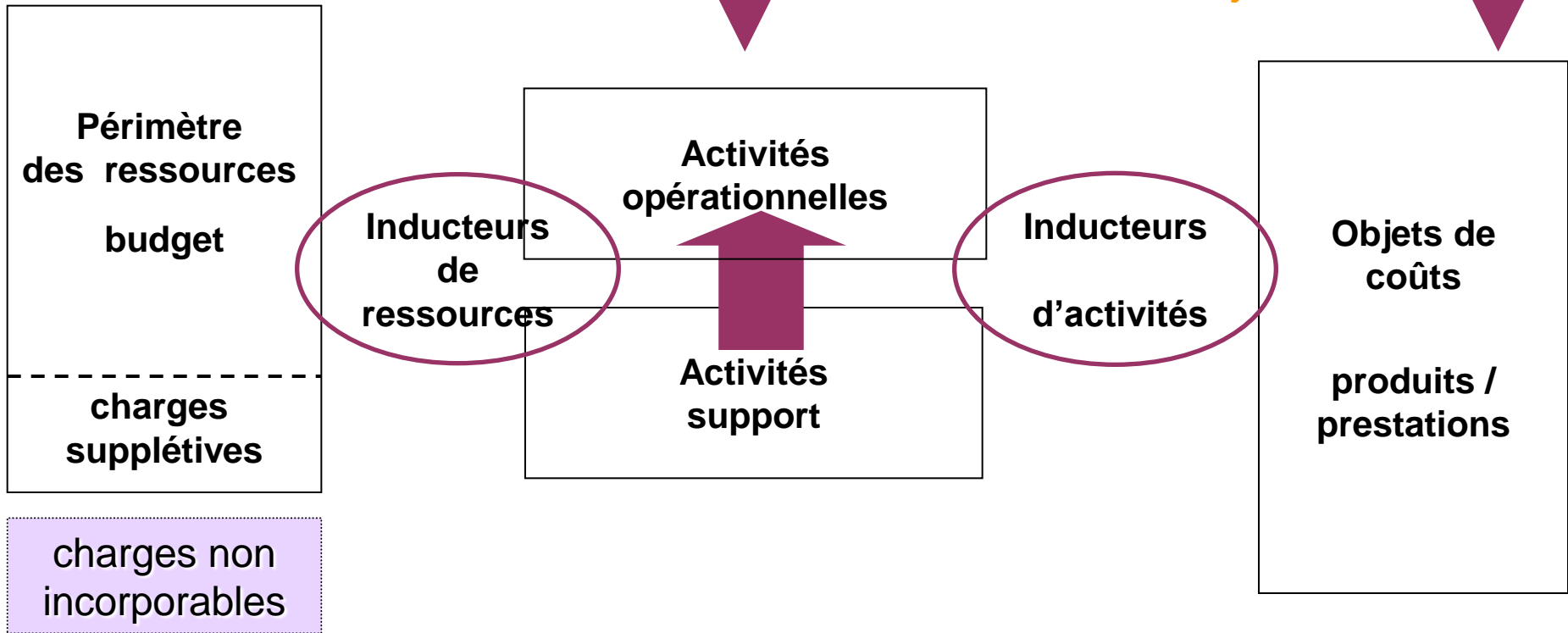
3.5 Le modèle par activités : Les principes de base

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

Le modèle analytique par activités (ABC)

③ Affecter les ressources sur les activités

④ Ventiler le coût final des activités sur les objets de coûts



② Déterminer le périmètre de ressources

① Définir la liste des activités

Préalable : définition objectifs



Le calcul en coût complet

Le modèle par activités : le cas de l'université de France

cas pratique - cahier d'exercices

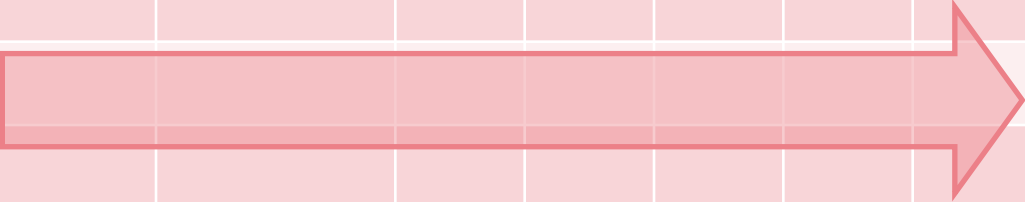
Le cas université de France

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

Les inducteurs

- Un choix : **l'association d'inducteur** comme critère de déversement direct ou indirect des charges sur les activités

Charges	Montant	Inducteur	Activités %				Activités montant



La répartition des activités des personnels enseignants chercheurs

Répartition de l'activité des enseignants-chercheurs

PROCESSUS	ACTIVITES (et codification)	Part
Formation		45%
	Licence ENS (L)	19%
	Master ENS (M)	15%
	Doctorat ENS (D)	2%
	Accompagnement ACC	5%
	Evaluer les étudiants EVALE	4%
Recherche		50%
	Recherche partenariat PART	5%
	Activités de recherche REAL	34%
	Valorisation scientifique VALO S	11%
Autres		5%
	Pilotage STRA	5%

La répartition des activités des personnels BIATOSS

Répartition de l'activité de l'ensemble des personnels IATOSS			
Processus	Activités	Part	
Formation			16%
	DIFF	2%	
	INFO	2%	
	INS	4%	
	ACC	6%	
	INT	1%	
	EVAL.E	1%	
Recherche			13%
	PART	3%	
	REAL	2%	
	VALO.S	1%	
	VALO.R	4%	
	EVAL.R	3%	
Diffusion du savoir			9%
	EDIT	5%	
	DOC	2%	
	MANIF	2%	
	EXPO	0%	

Répartition de l'activité de l'ensemble des personnels IATOSS (suite)			
Processus	Activités	Part	
Pilotage			46%
	STRA	5%	
	FIN	6%	
	GRH	12%	
	COM	3%	
	SIG	3%	
	ADM	10%	
	VE	7%	
Support et logistique			16%
	IMMO	5%	
	MOBI	5%	
	ICOM	5%	
	REPRO	1%	

La matrice des coûts par activité

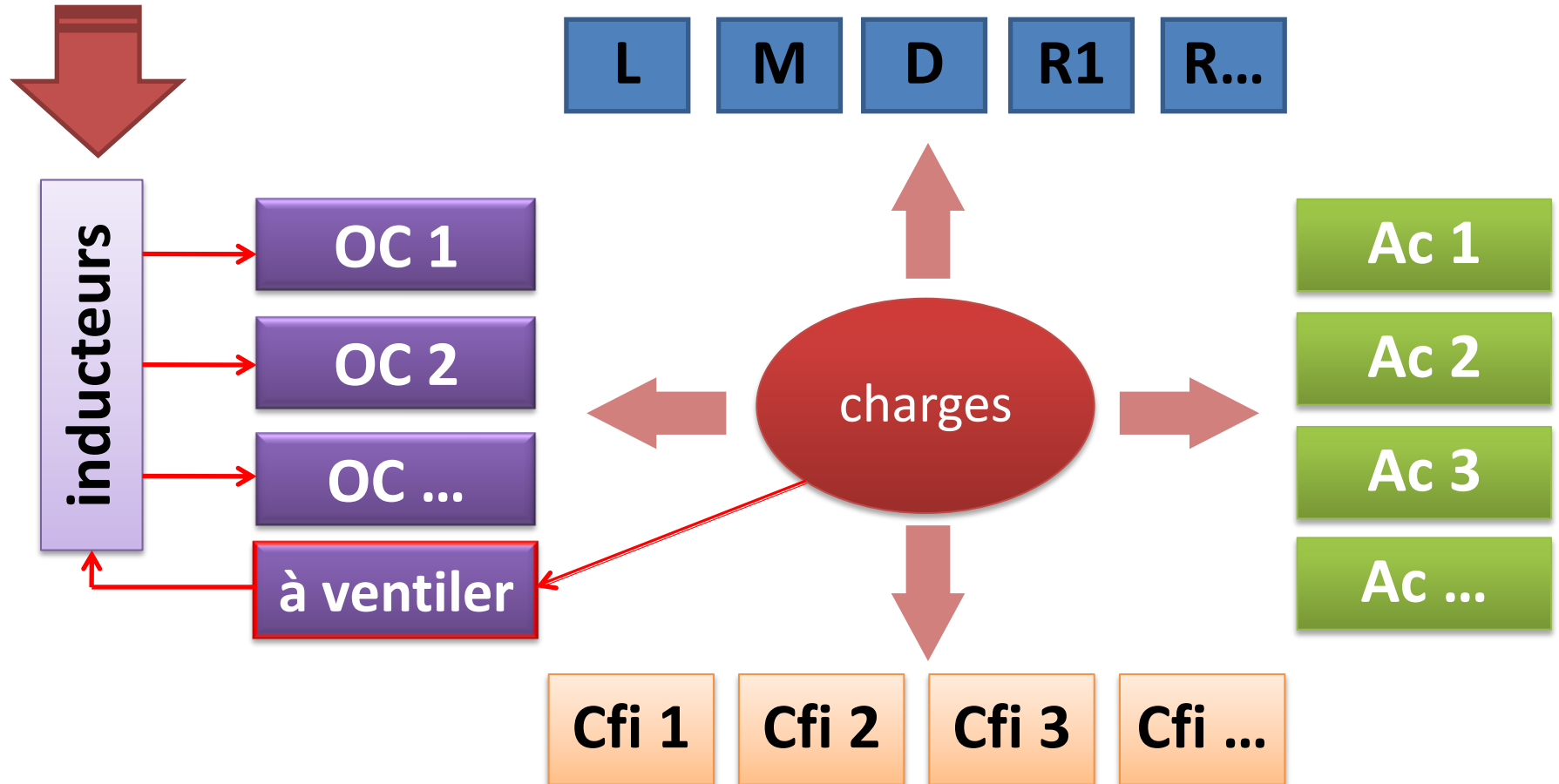
Processus et Activités		Coût de l'activité (en k€)	Clé composite : Inducteur d'activité	clé n°1	clé n°2	Ventilation (k€)
Formation						
	DIFF	759	Part des étudiants nouveaux entrants au niveau licence		70%	529
	INFO	1 799	Part des étudiants au niveau licence		54%	966
	INS	2 230	Part des étudiants au niveau licence		54%	1 198
	ENS (L)	19 627	Part des étudiants au niveau licence		100%	19 627
	ENS (M)	14 310			0%	0
	ENS (D)	1 774			0%	0
	ACC	5 351	Part des étudiants au niveau licence		54%	2 874
	INT	284	Part des effectifs entrants et sortants au niveau licence		67%	190
	EVALE	3 048	Part des étudiants au niveau licence		54%	1 637
Diffusion du savoir						
	DOC	5 025	Pour 50% des crédits estimés consacrés à la "formation", part des étudiants au niveau licence	50%	54%	1 350
	MANIF	1 440	Pour 50% des crédits estimés consacrés à la "formation", nombre de diplômés du niveau licence	50%	46%	331
Pilotage						
	STRA	4 818	Pour 50% des crédits estimés consacrés à la "formation", part des étudiants au niveau licence	50%	54%	1 294
	FIN	1 867	Nombre de mandats pour le niveau licence		32%	598
	GRH	3 393	Pour 50% des crédits estimés consacrés à la "formation", nombre d'enseignants au niveau licence	50%	52%	876
	COM	1 550	Pour 50% des crédits estimés consacrés à la "formation", nombre de diplômés du niveau licence	50%	46%	357
	SIG	1 378	Pour 50% des crédits estimés consacrés à la "formation", part des étudiants au niveau licence	50%	54%	370
	ADM	4 504	Pour 50% des crédits estimés consacrés à la "formation", part des étudiants au niveau licence	50%	54%	1 210
	VE	4 593	Part des étudiants au niveau licence		54%	2 467
Support et Logistique						
	IMMO	9 898	Part des m2/étudiants au niveau licence		42%	4 146
	MOBI	3 163	Part des m2/étudiants au niveau licence		42%	1 325
	ICOM	6 640	Part des m2/étudiants au niveau licence		42%	2 781
	REPRO	616	Part des étudiants au niveau licence		54%	333
PERIMETRE DE CHARGES RETENU POUR LE CALCUL		98 066	COÛT TOTAL AU NIVEAU LICENCE			44 457 k€
			NOMBRE D'ETUDIANTS AU NIVEAU LICENCE			13 240
			COÛT TOTAL PAR ETUDIANT AU NIVEAU LICENCE			3 358 €

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

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

Un modèle adapté : le cas de l'université de Savoie

activité +
structure





Le calcul en coût complet

**L'adaptation du modèle par activités :
l'exemple de l'université de Savoie**

cas pratique - cahier d'exercices

3.7 Le calcul de coûts spécifiques et partiels

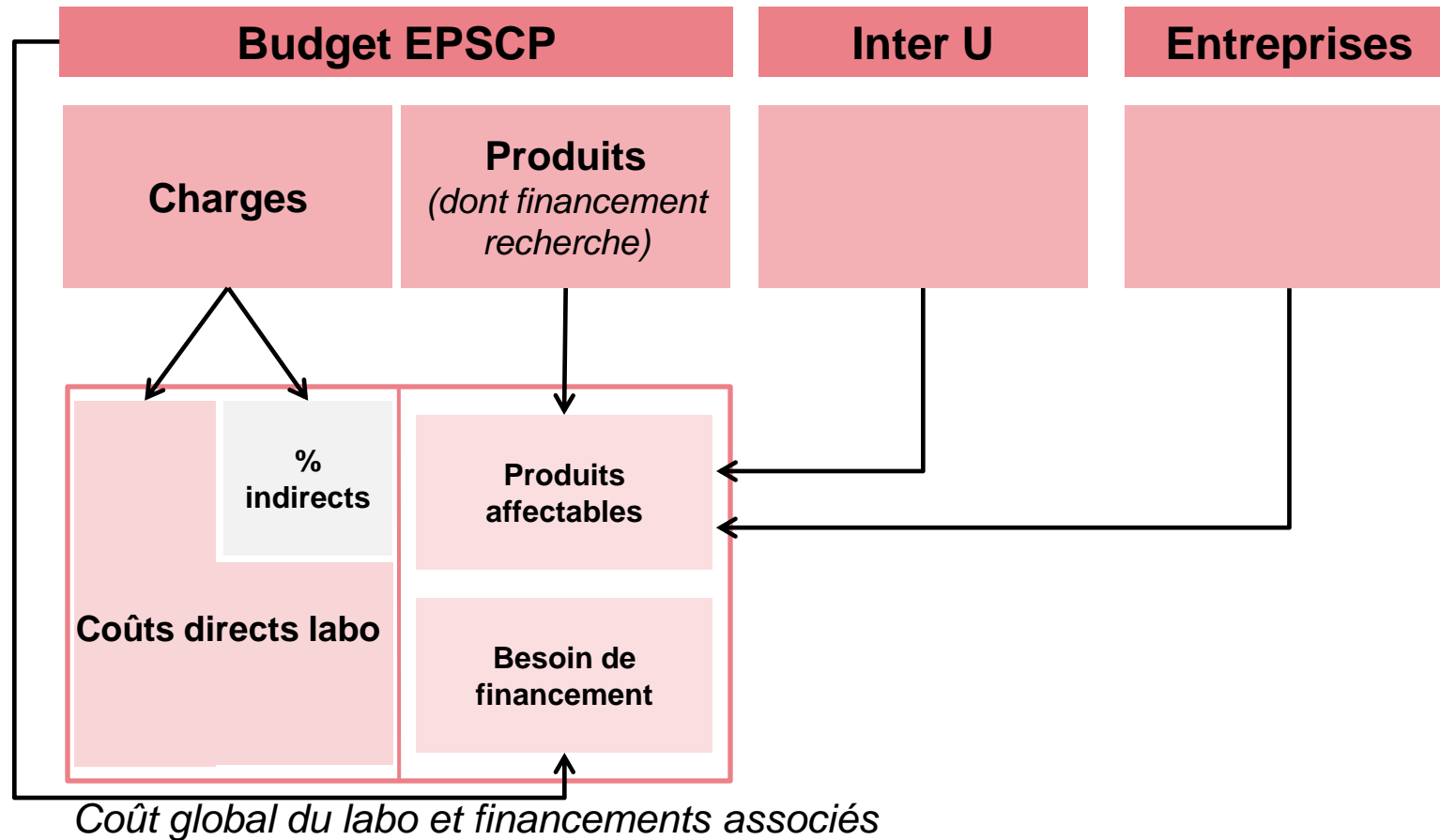
- Les objectifs :
 - Cibler l'analyse sur un périmètre restreint et/ou sur des objets de coûts en nombre limité ;
 - Mesurer les écarts de rentabilité sur des prestations « marchandes » ;
 - Envisager l'hypothèse d'externalisation ;
 - Mener une étude monographique, à vocation exemplaire, avant de généraliser les calculs à l'ensemble de l'EPSCP ;
- Les exemples :
 - Le coût d'un laboratoire ;
 - Le coût du diplômé ;
 - Le coût d'un stage de formation continue ;
 - Le coût des fonctions support ;
 - Le compte d'exploitation d'un ouvrage ;
 - Le coût d'un programme de recherche ;
 - Etc.

Les méthodes spécifiques

- Elles reposent essentiellement sur :
 - La différenciation :
 - Des coûts directs / indirects sur le périmètre restreint retenu (cf. cas pratique : le coût d'un stage de formation continue) ;
 - Des coûts fixes / variables en fonction de l'activité et/ou de la production associée à l'objet de coût.
 - La capacité à associer des recettes aux charges constatées
 - Le calcul du :
 - Rendement, de la contribution au chiffre d'affaires ;
 - Besoin de financement ;
 - L'équilibre de gestion en équilibrant les activités (A), les produits réalisés (q_r), les prix (p) et les subventions éventuelles (S) ;
 - Calcul de rentabilité dans une logique pluri annuelle.

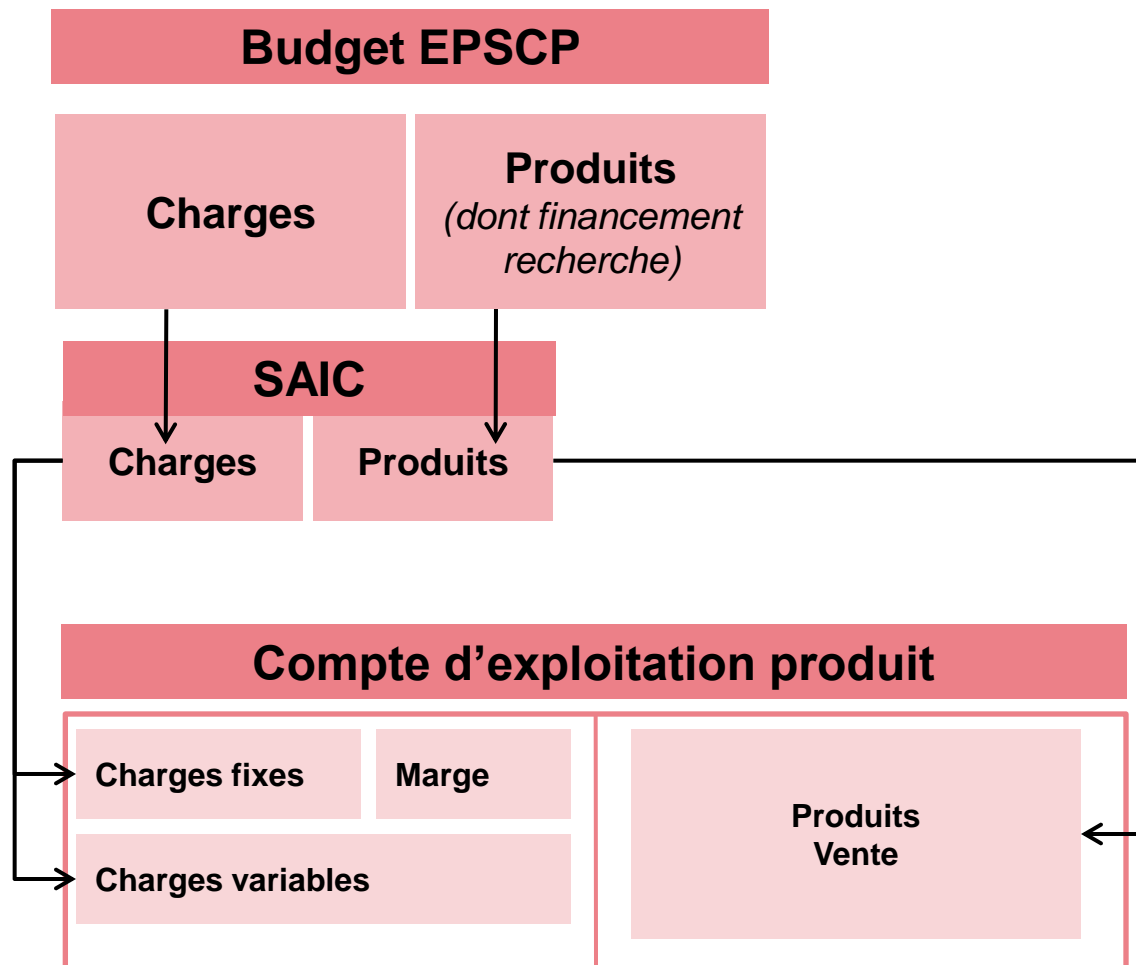
Les modèles types (1/2)

- L'exemple d'un laboratoire

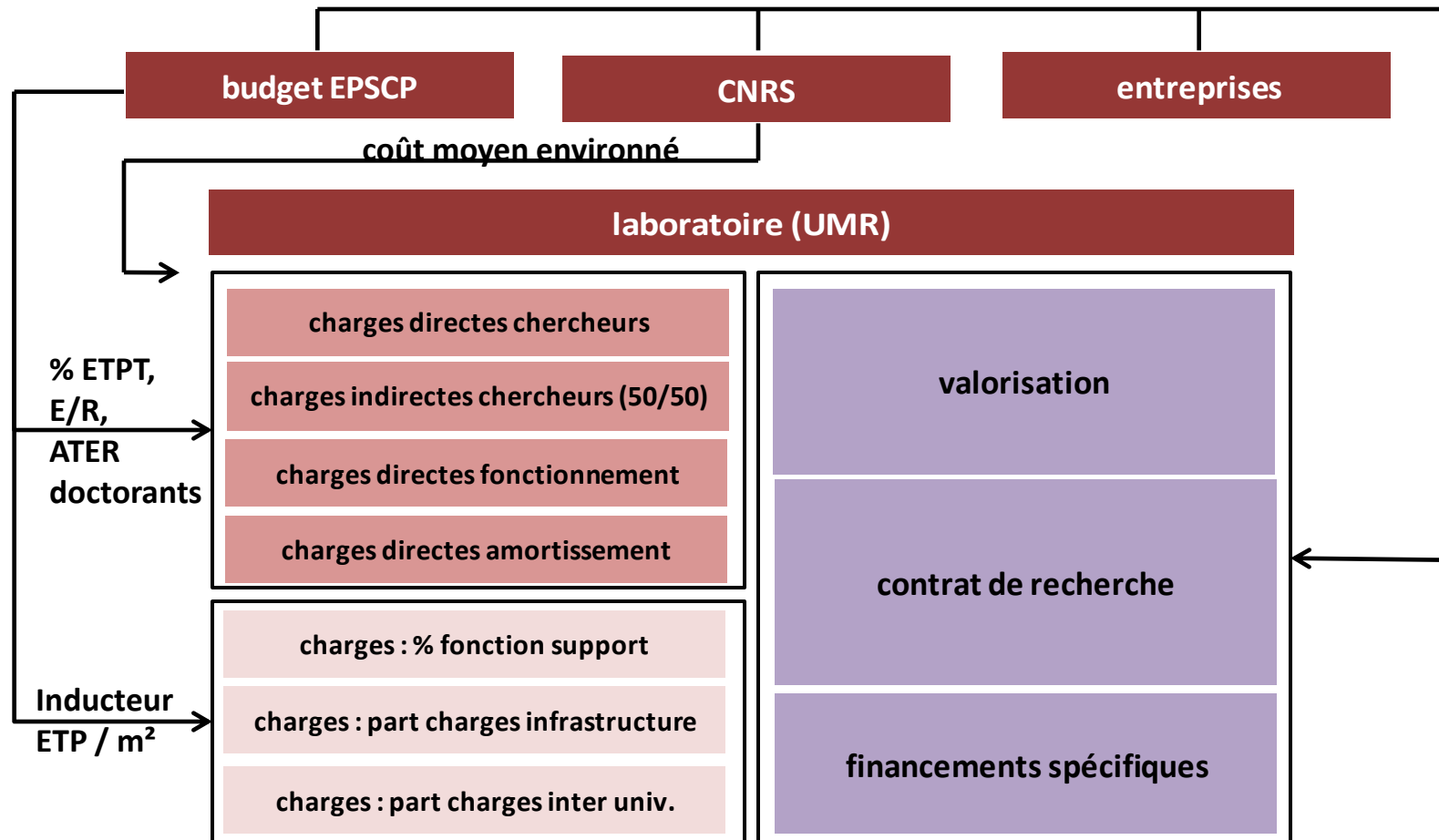


Les modèles types (2/2)

- L'exemple d'une publication



L'exemple d'un laboratoire mixte



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

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

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

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



Le calcul en coût partiel : l'imputation rationnelle des charges fixes

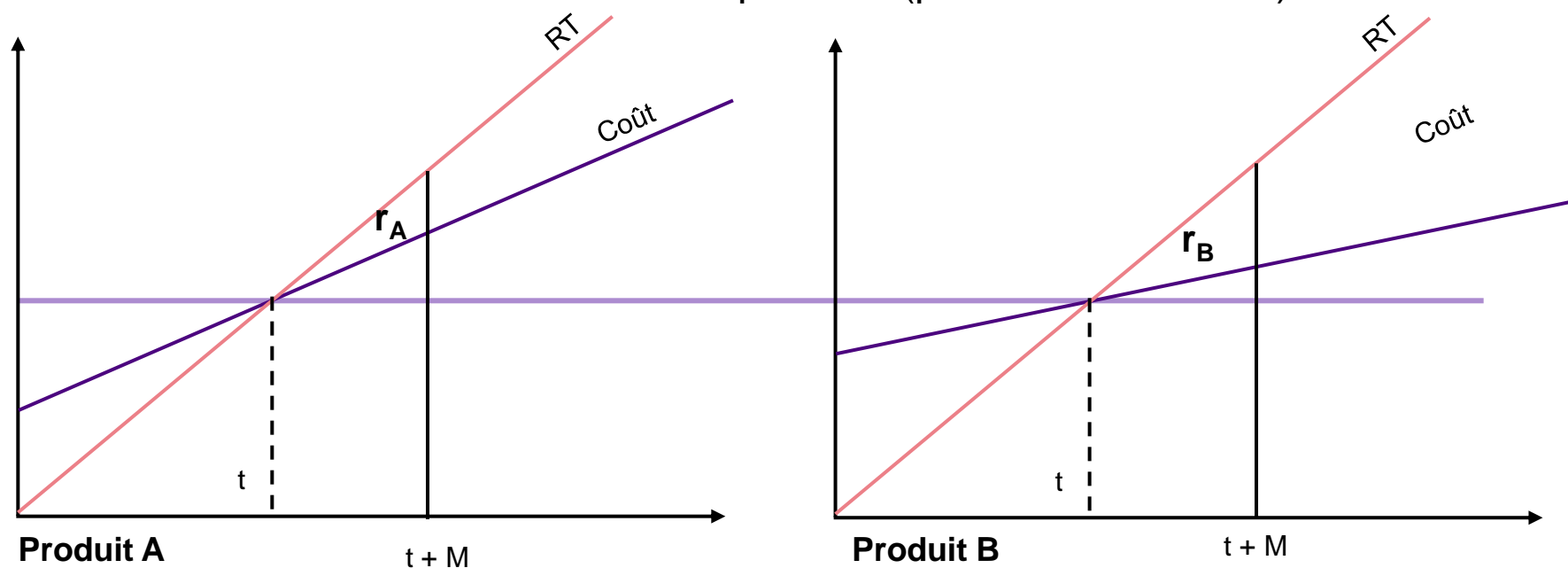
Le calcul du coût d'une souris

cas pratique - cahier d'exercices

3.8 La tarification et l'équilibre de gestion

Le rendement différentiel des produits

- En règle générale, la comptabilité analytique dans une organisation marchande sert à mesurer :
 - Le rendement différentiel des produits (prestations offertes)

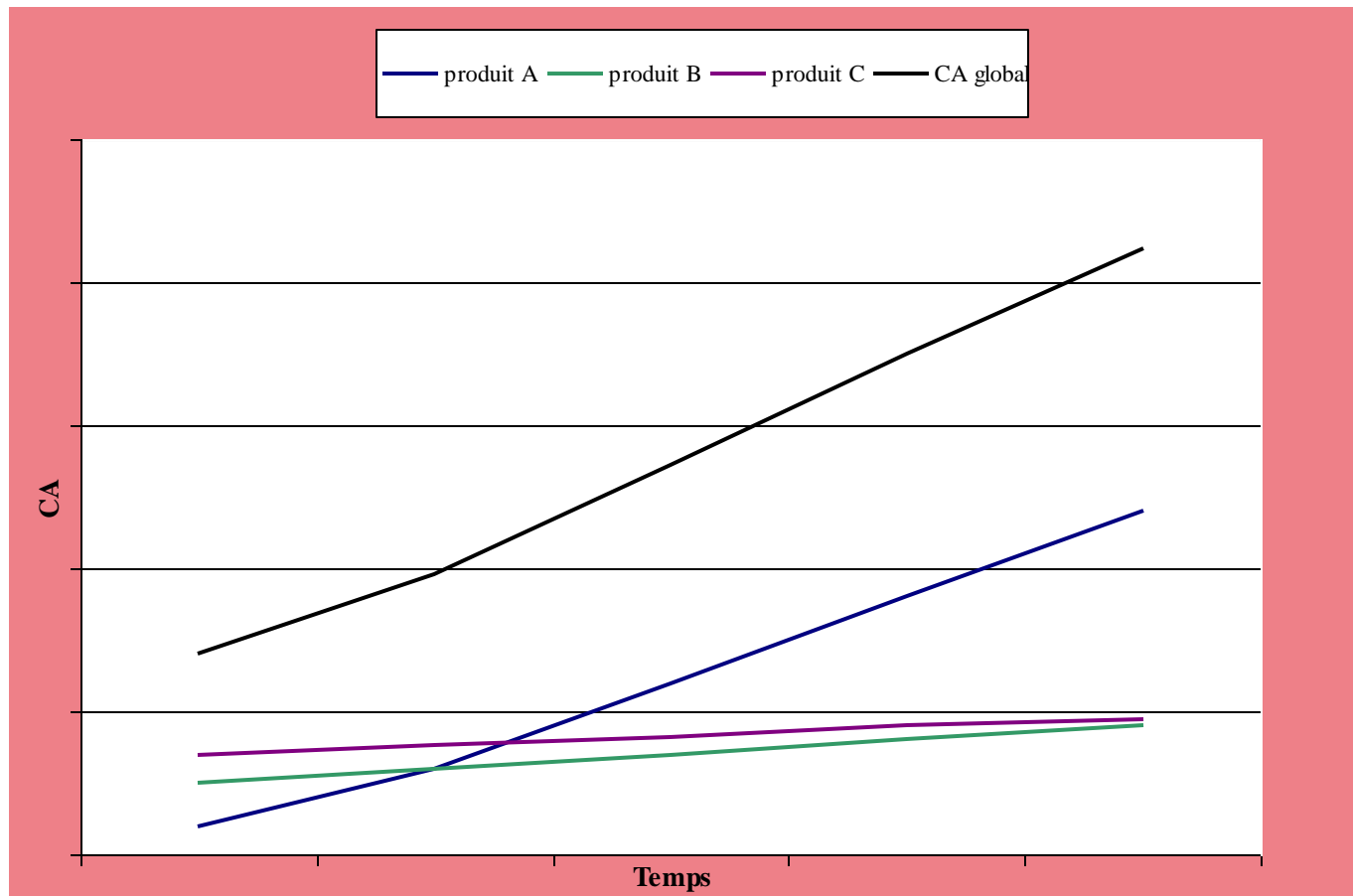


$r_A = \text{rendement de A} < r_B = \text{rendement de B}$

Pour un équilibre de recette : coût identique au temps t , le rendement de B est supérieur à celui de A au-delà de t (par exemple à $t+M$)

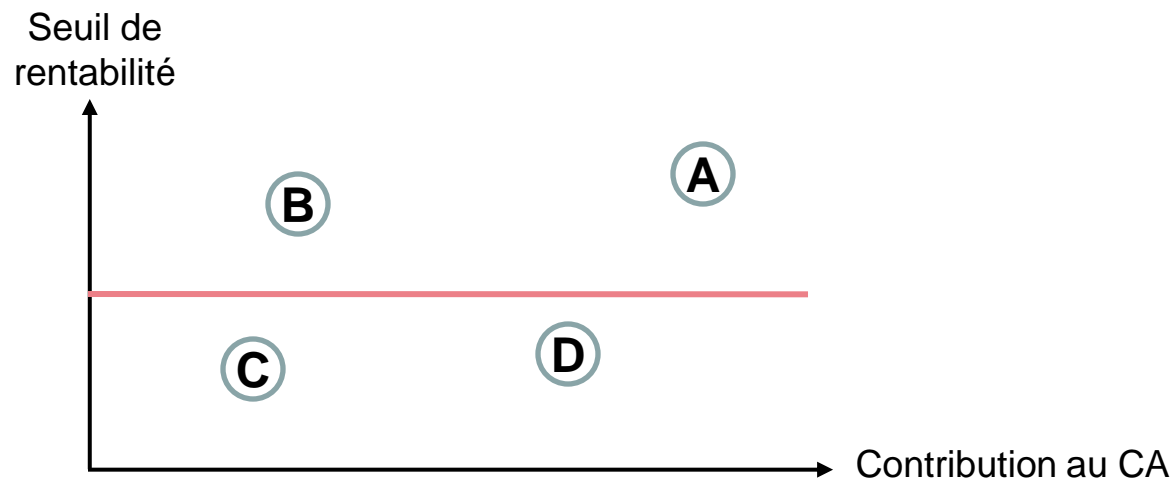
La contribution des produits au chiffre d'affaires

- La contribution des produits au chiffre d'affaires global : l'idéal est un produit associant fort rendement et contribution



Les systèmes de compensation

- Des systèmes de compensation peuvent être mis en place



- Les produits A et B dégagent une rentabilité supérieure au seuil moyen
- Les produits C et D ont une rentabilité inférieure au seuil moyen

L'équilibre de gestion (1/2)

- Il n'est pas forcément judicieux d'éliminer un produit non rentable à un instant « t », car :
 - **Stratégiquement**, c'est un produit « historique » porteur de l'identité et de l'image de l'organisation ;
 - **Comptablement**, son abandon risque d'engendrer des reports de charges fixes indirectes (structure, salaires) sur d'autres produits (effet cumulatif de non rentabilité) ;
 - **Économiquement**, il convient d'envisager la courbe de vie d'un produit et sa capacité à rendement différé.

L'équilibre de gestion (2/2)

- Pour un EPSCP, l'équilibre de gestion suppose de distinguer :
 - Les objets de coûts « rentables », pouvant dégager une « marge budgétaire » ;
 - Les objets de coûts « structurellement » déficitaires.



Définir des % de « déficit » acceptable faisant l'objet d'une socialisation

Prévoir les soldes de subventionnements croisés entre objets de coûts

Déduire le niveau de « subvention interne » a posteriori au regard du déséquilibre : charges totales / recettes propres

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

- Prix : « valeur accordée à un échange dans un espace donné et à un instant précis ».

- Le prix résulte de plusieurs approches :
 - Économique → offre globale = demande globale

 - Gestion → Prix = coût + marge

 - Marketing → effet innovation, captation du marché, courbe de vie

 - Réglementaire → niveau du prix encadré par la loi ou une délibération du conseil d'administration

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

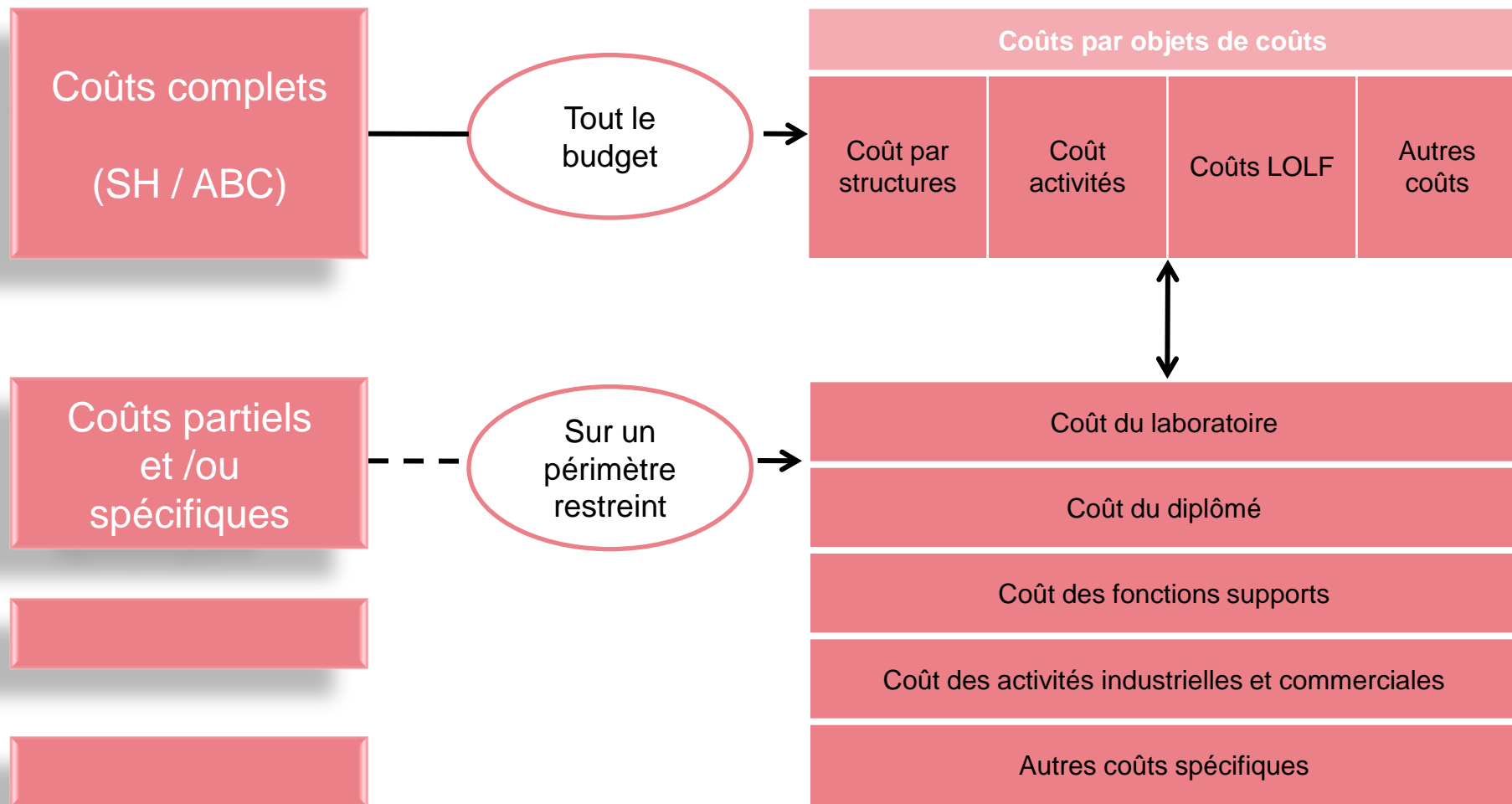
- Les fonctions du prix dans un EPSCP :
 - **Orienter la demande** vers des composantes, des filières, des programmes de recherche ;
 - **Couvrir les charges** d'exploitation, inhérentes à l'activité propre d'une entité ;
 - Permettre le **développement de prestations** jugées stratégiquement et politiquement conformes au projet quadriennal de l'établissement ;
 - Assurer la **péréquation et la redistribution** entre prestations.

- Le prix ne doit pas être anormalement bas (vente à perte interdite) et traduire la réalité des coûts (droit de la concurrence) ;

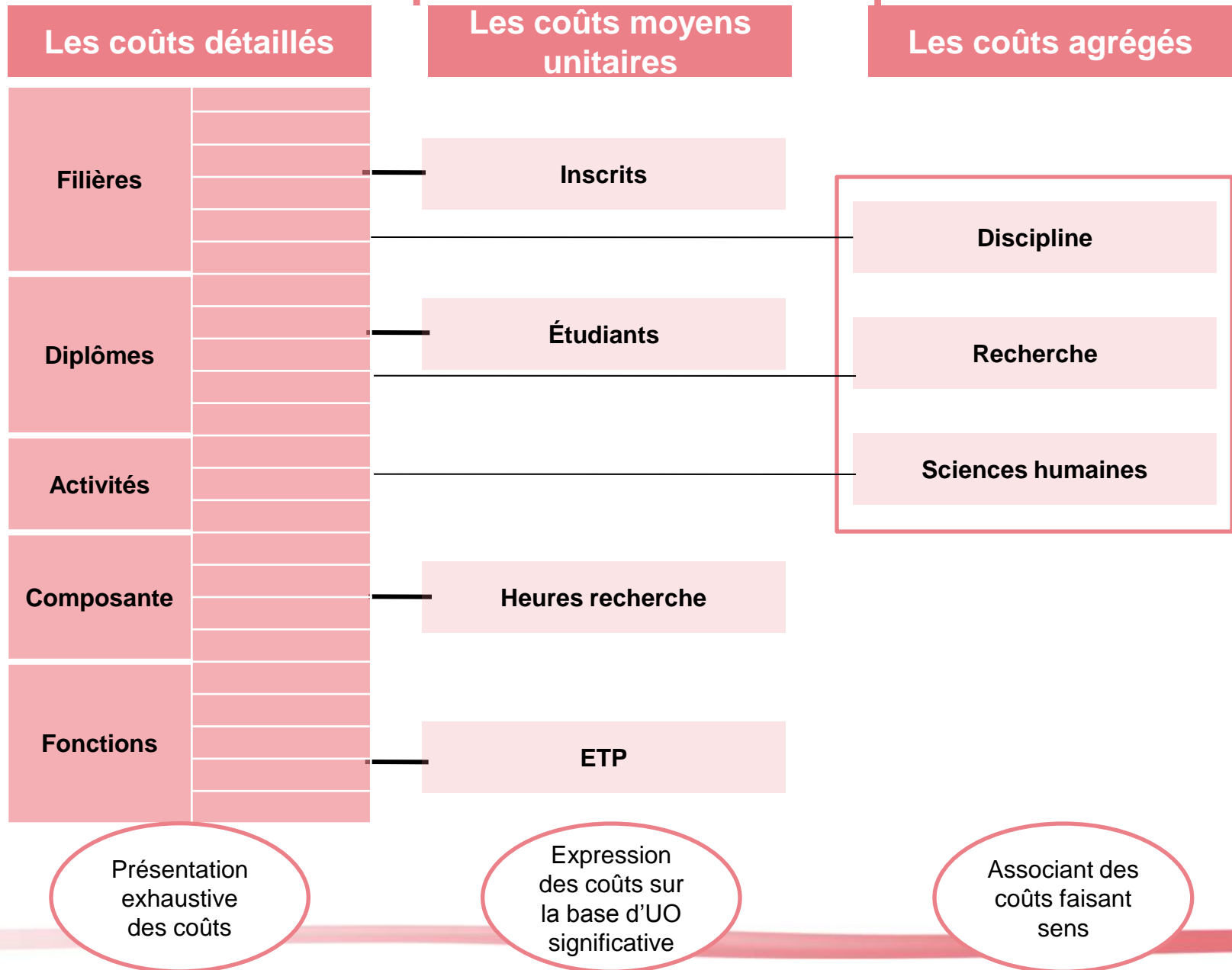
- Les règles de fiscalité s'appliquent aux produits traduisant la création d'une valeur ajoutée (identifiable comptablement).

3.9 Les résultats analytiques

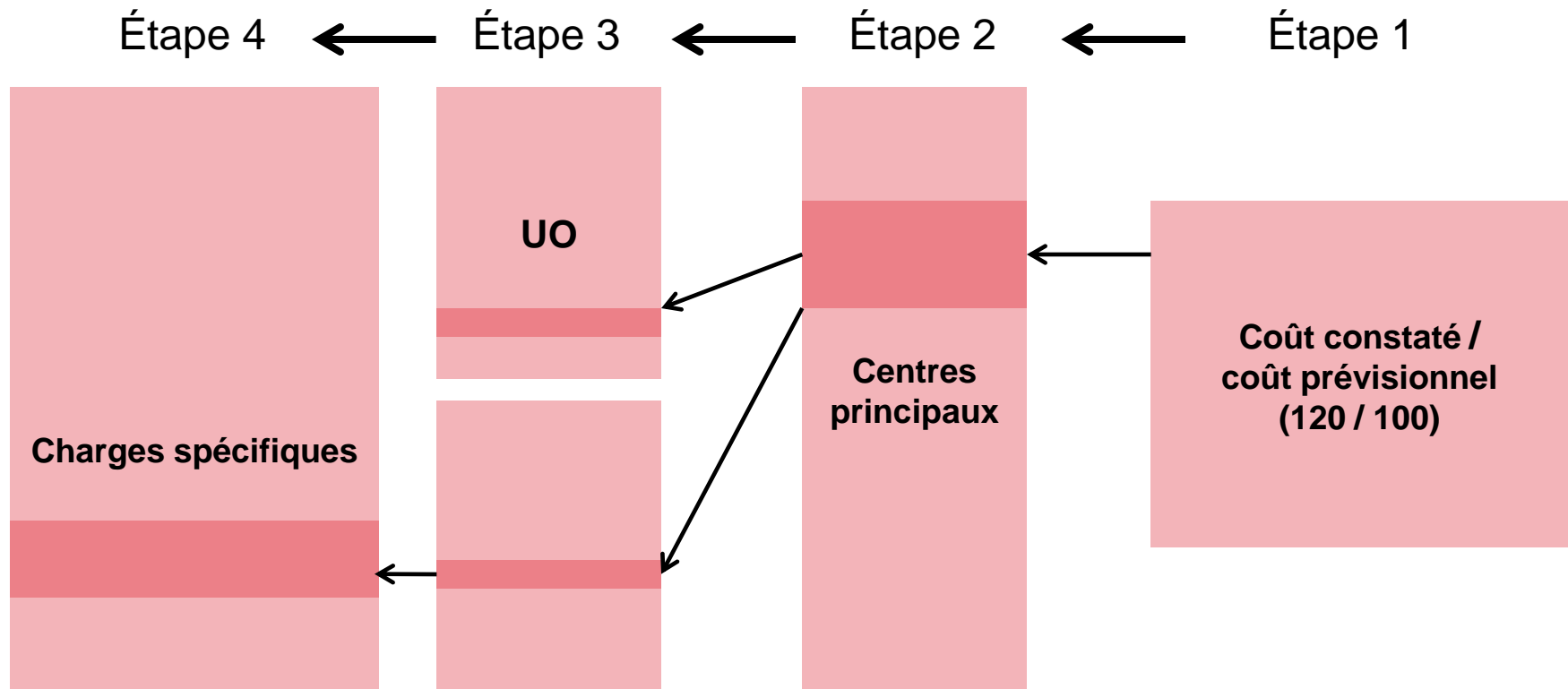
Le contenu des résultats



Le mode de présentation et d'exploitation



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



1

La
comptabilité
analytique :
pourquoi ?

2

Démarrer
le projet

3

Calculer
des coûts et
déterminer
des résultats
analytiques

4

**Interpréter,
expliquer et
utiliser les
résultats**

5

Positionner
la comptabilité
analytique
au sein du
contrôle de
gestion

4. Interpréter, expliquer et utiliser les résultats

4.1 L'analyse des résultats

4.2 Les analyses d'écart

4.3 Les comparaisons pertinentes

4.4 L'intégration des résultats dans le système de pilotage

4.5 Les critères de choix d'un modèle analytique

4.1 L'analyse des résultats

L'interprétation d'un coût constaté

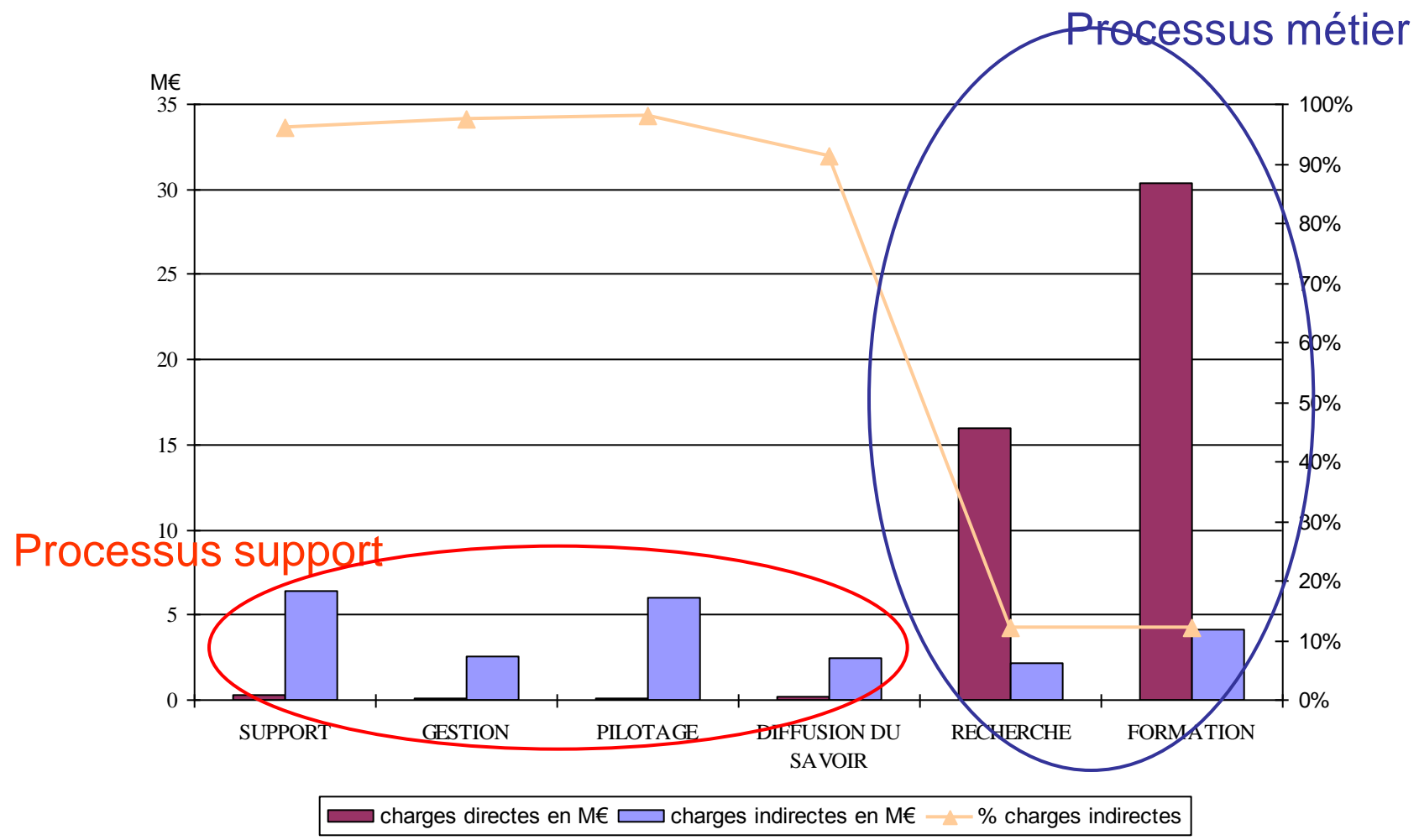
- Dépasser le stade du coût « brut global » pour :
 - Analyser les éléments (poids relatif) constitutifs du coût :
 - Nature de charges (personnel, achat, structure, etc.)
 - Processus et activité mobilisés
 - Etc.
 - Comparer le coût avec des critères de qualité et de performance et pas seulement des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

L'interprétation d'un coût constaté (2/2)

- Mettre en perspective un coût (valeur absolue à un instant « t ») avec des éléments immédiatement comparables et/ou historiques :
 - Établir un indice de dispersion (coût moyen entre disciplines, sciences humaines, filière scientifique, etc.)
 - Dégager des tendances pluri annuelles

- Considérer la constitution du coût comme un processus
 - Remonter dans la mécanique analytique pour identifier les causes des dérives et les effets leviers

Les écarts de coûts directs et indirects selon les processus : la capacité de maîtrise

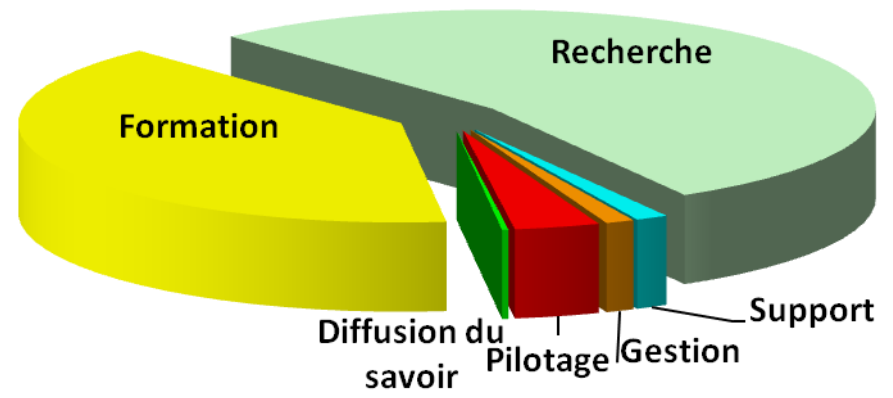
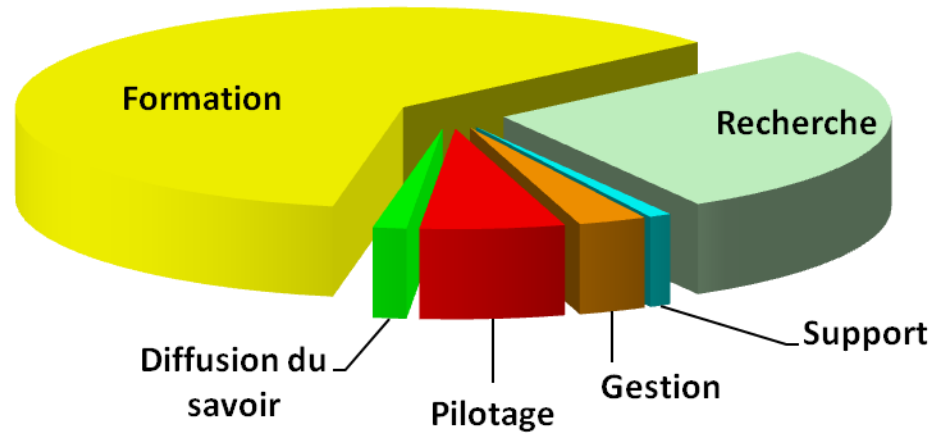


Source : université de Savoie

La dispersion

5,5 M€

Composante 1

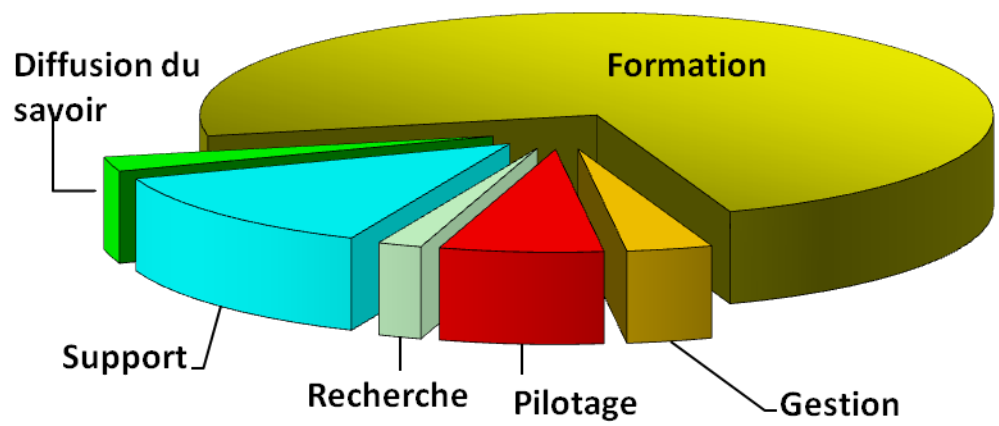


Composante 2 10,7 M€

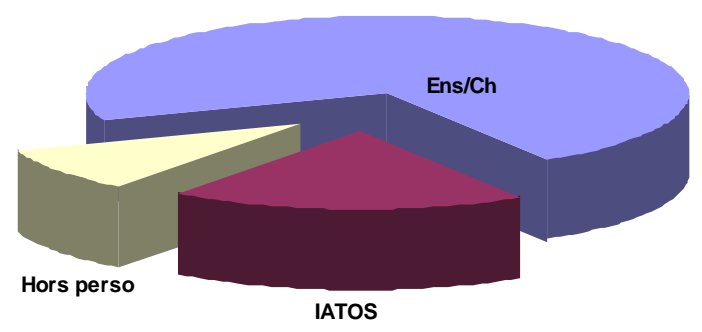
Source : université de Savoie

Un exemple dans un IUT: simulation avec des inducteurs incomplets

Poids des activités réalisées



Poids des natures de charges

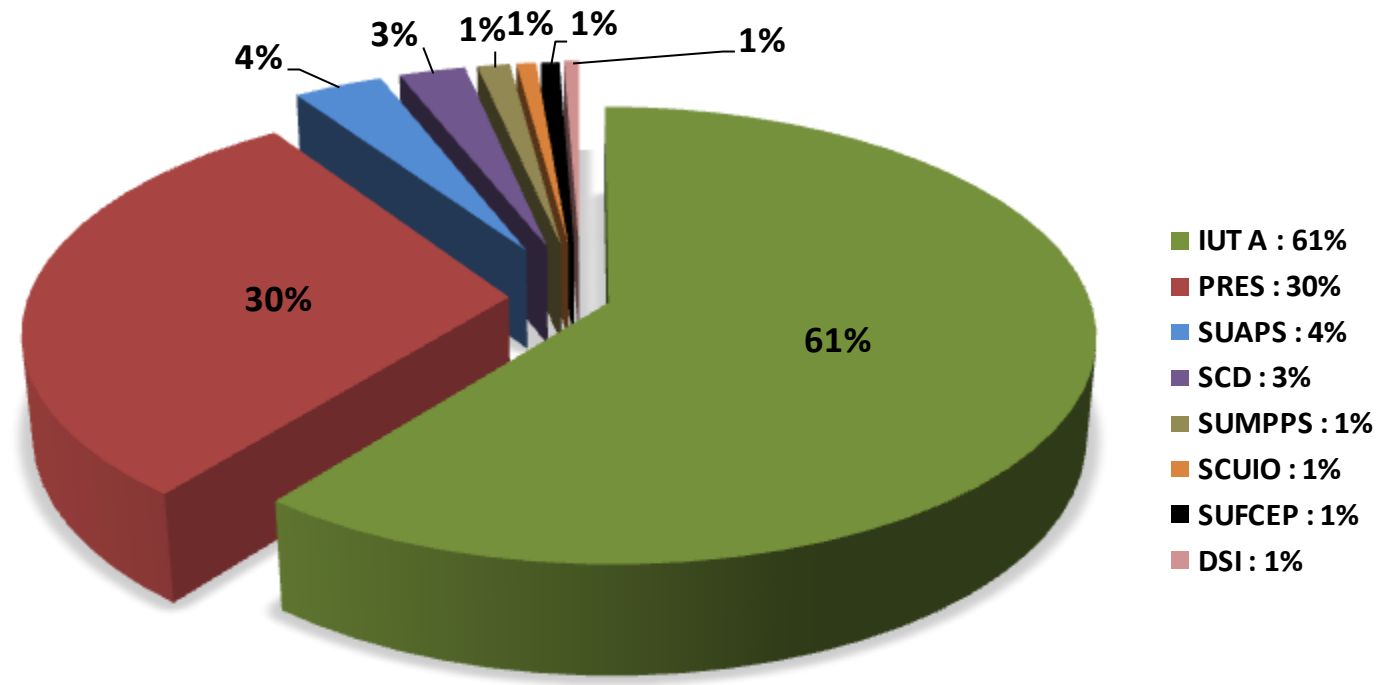


Coût global IUT rapporté à l'étudiant

Sans le support g^{al}	⇒	8 139 €/et.
Avec support g^{al}	⇒	10 089 €/et.

Source : université de Savoie

Origine des charges indirectes : exemple d'un IUT



- Charges directes :61%
- Charges indirectes : 39%

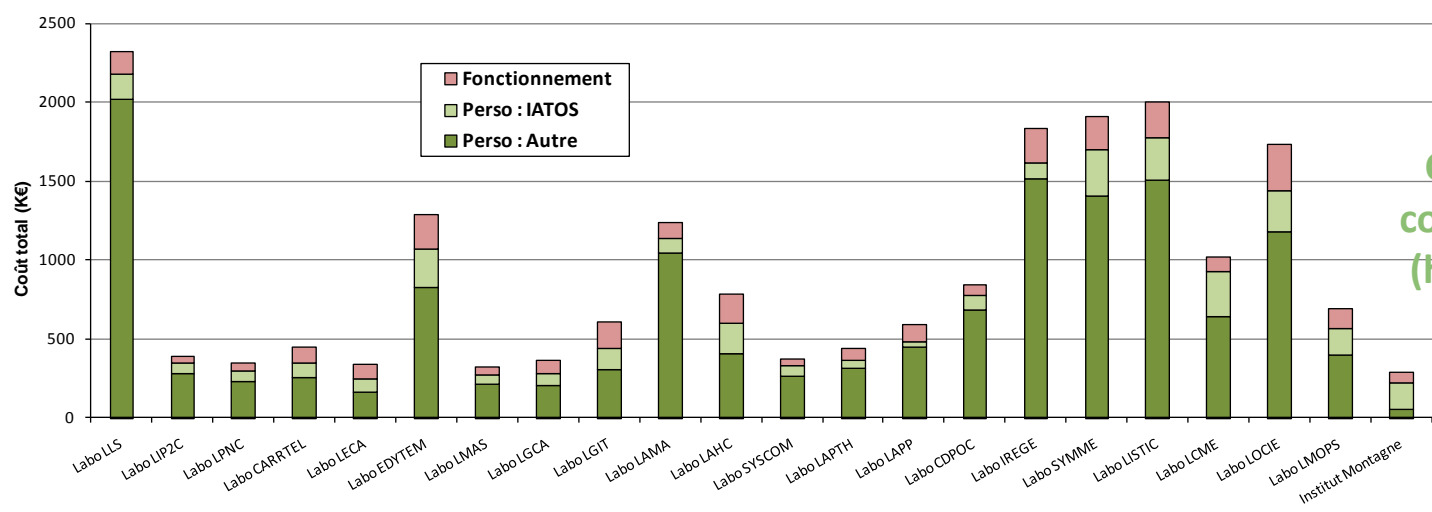
Source : université de Savoie

La part du processus Recherche

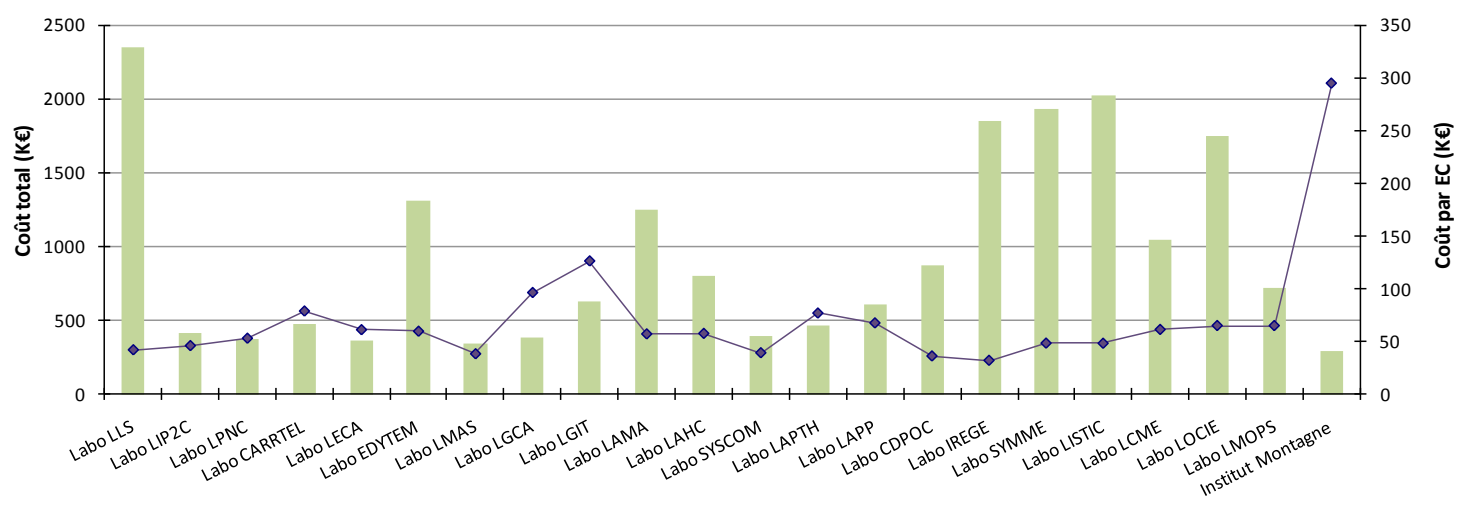
Processus	Fonct ^t	Frais personnel	Total	Fonct ^t	Frais personnel	Part globale
PA1 : Support	3 940 465	3 030 250	6 970 714	34%	5%	10%
PA2 : Gestion	357 990	2 399 079	2 757 069	3%	4%	4%
PA3 : Pilotage	1 467 536	5 101 380	6 568 917	13%	9%	9%
PA4 : Diffusion du savoir	790 533	1 777 897	2 568 430	7%	3%	4%
PA5 : Recherche	1 759 099	16 412 791	18 171 891	15%	28%	26%
PA6 : Formation	3 141 702	30 023 166	33 164 868	27%	51%	47%
Total	11 457 326	58 744 563	70 201 889	100%	100%	100%

Source : université de Savoie

Coût complet par objet de coût recherche

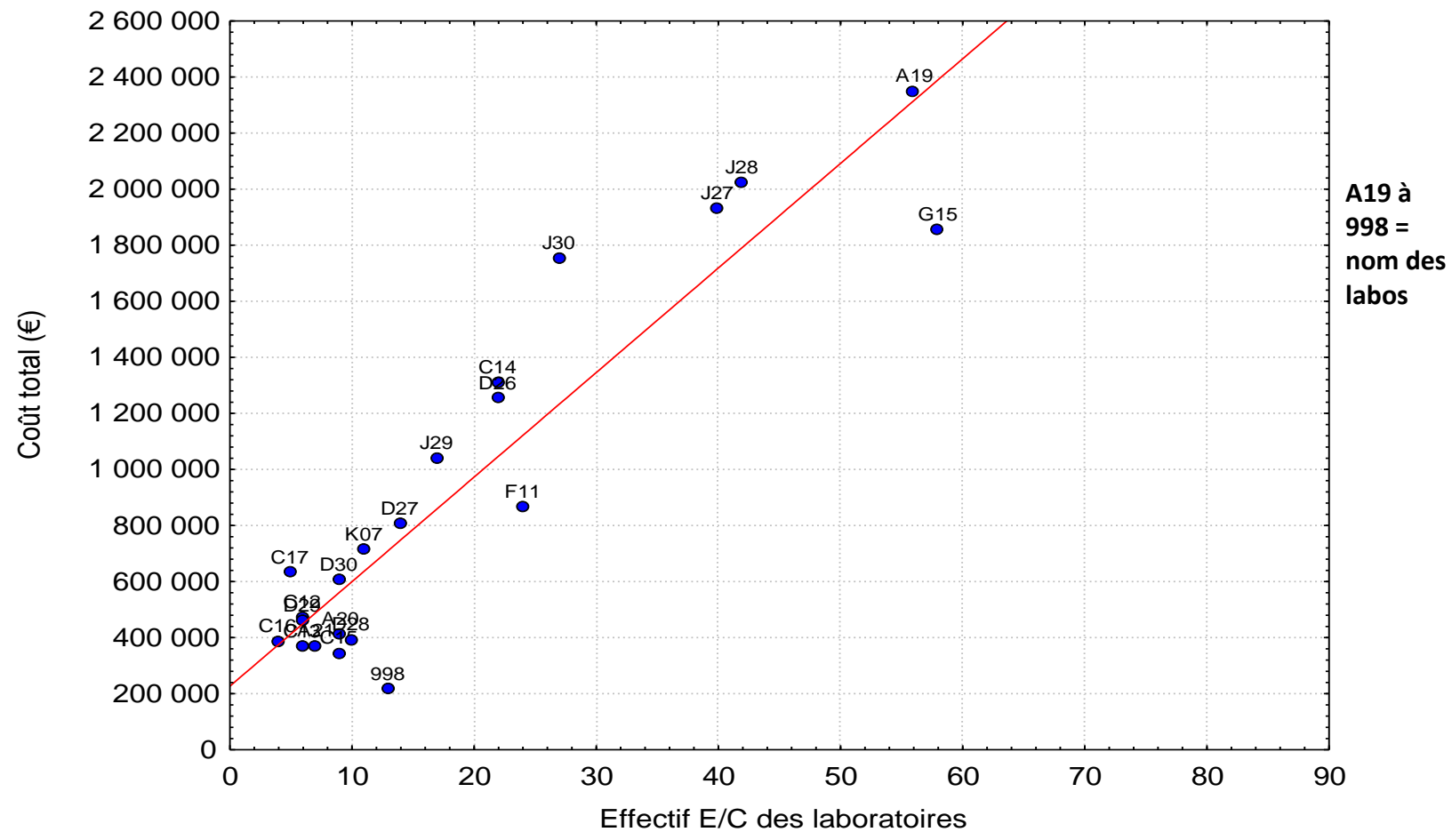


Coût complet et rapport à l'effectif EC du laboratoire



Source : université de Savoie

Coût complet et effectifs EC des laboratoires

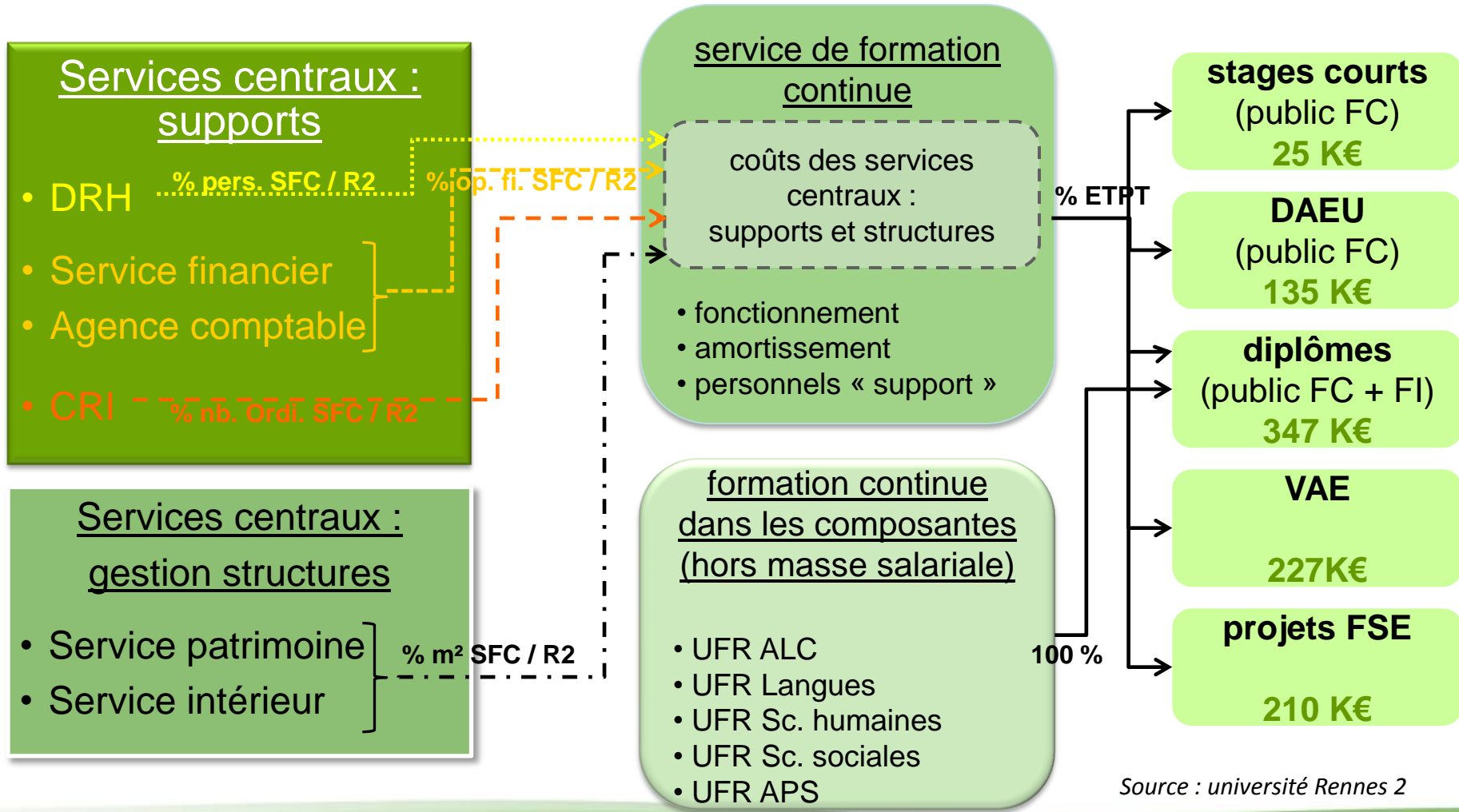


A19 à 998 = nom des labos

Source : université de Savoie

Un exemple en formation continue : le coût des diplômes

Schéma de déversement des charges (modèle en sections homogènes)



Source : université Rennes 2

Un exemple en formation continue : le coût des diplômes

	Coût complet	Coût direct	Coût indirect	% coût indirect	Nb HETD/étudiant	Coût complet/étudiant FC
Licences	178 757 €	110 403 €	68 354 €	38%	12	3 082 €
Licences pro	467 537 €	375 613 €	91 924 €	20%	30	5 994 €
Masters	633 128 €	455 172 €	177 956 €	28%	19	4 193 €
M1	246 194 €	160 685 €	85 509 €	35%	13	3 239 €
M2	378 871 €	294 487 €	84 384 €	22%	25	5 052 €
DEUST	43 066 €	33 638 €	9 428 €	22%	26	5 383 €
TOTAL	1 322 489 €	974 827 €	347 662 €	26%	21	4 483 €

Source : université Rennes 2

Un exemple en formation continue : le coût des diplômes

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

	Nombre d'inscrits FC	Nombre total d'inscrits de la mention (FI+FC)	% inscrits FC (a)	Masse salariale enseignante de la mention (b)	Masse salariale enseignante affectée aux inscrits FC $c = (a) \times (b)$
Mention 1	50	100	50%	120	60
Mention 2	10	100	10%	130	13
Mention 3	90	100	90%	70	63
Total	150	300	50%	210	136

- Nota : la somme des coûts directs de chaque master diffère du coût direct calculé pour l'ensemble des masters car la somme des pourcentages diffère du pourcentage de la somme.
- Illustration : coût direct de l'ensemble des mentions = **105** {total (a) x total (b)} alors que la somme des coûts = **136**
- En conséquence, la méthode de calcul utilisée doit répondre au niveau de détail attendu pour le calcul des coûts (ensemble des masters ou détail par master).



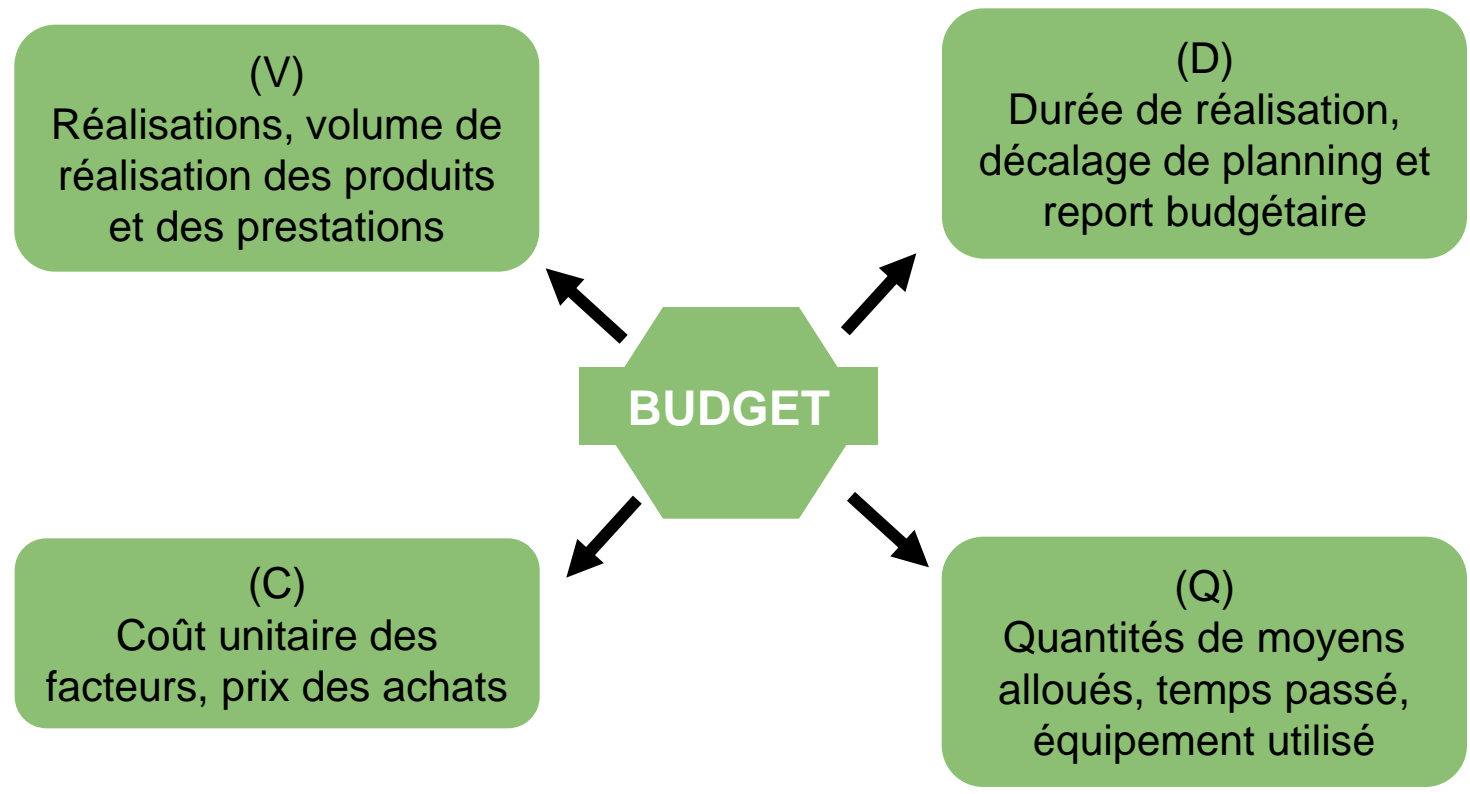
L'interprétation des résultats

cas pratique - cahier d'exercices

4.2 Les analyses d'écart

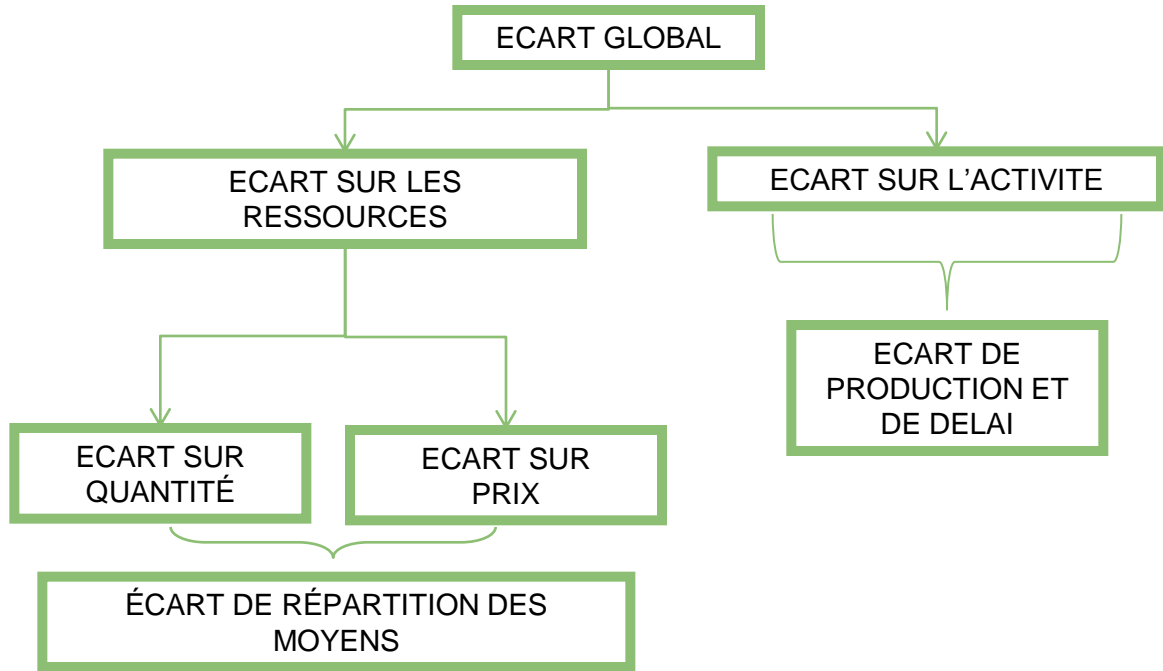
- L'analyse d'écart consiste en l'appréciation a posteriori des différences entre des coûts constatés et les coûts préétablis (standards) :
 - Évaluer les différents facteurs qui ont fait dévier le coût réel du coût préétabli ;
 - Prendre des mesures correctives (le cas échéant).
- Les écarts permettent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

Les critères explicatifs des écarts de coûts



$$\begin{array}{ccc}
 \text{Budget réalisé} & & \text{Budget prévu} \\
 \text{Écart de coût} = \overbrace{(V_c * C_c * Q_c)^{Dc}} & - & \overbrace{(V_s * C_s * Q_s)^{Ds}} \\
 c = \textit{constaté} & & s = \textit{standard prévu}
 \end{array}$$

Le calcul des écarts



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



L'analyse des écarts

cas pratique - cahier d'exercices

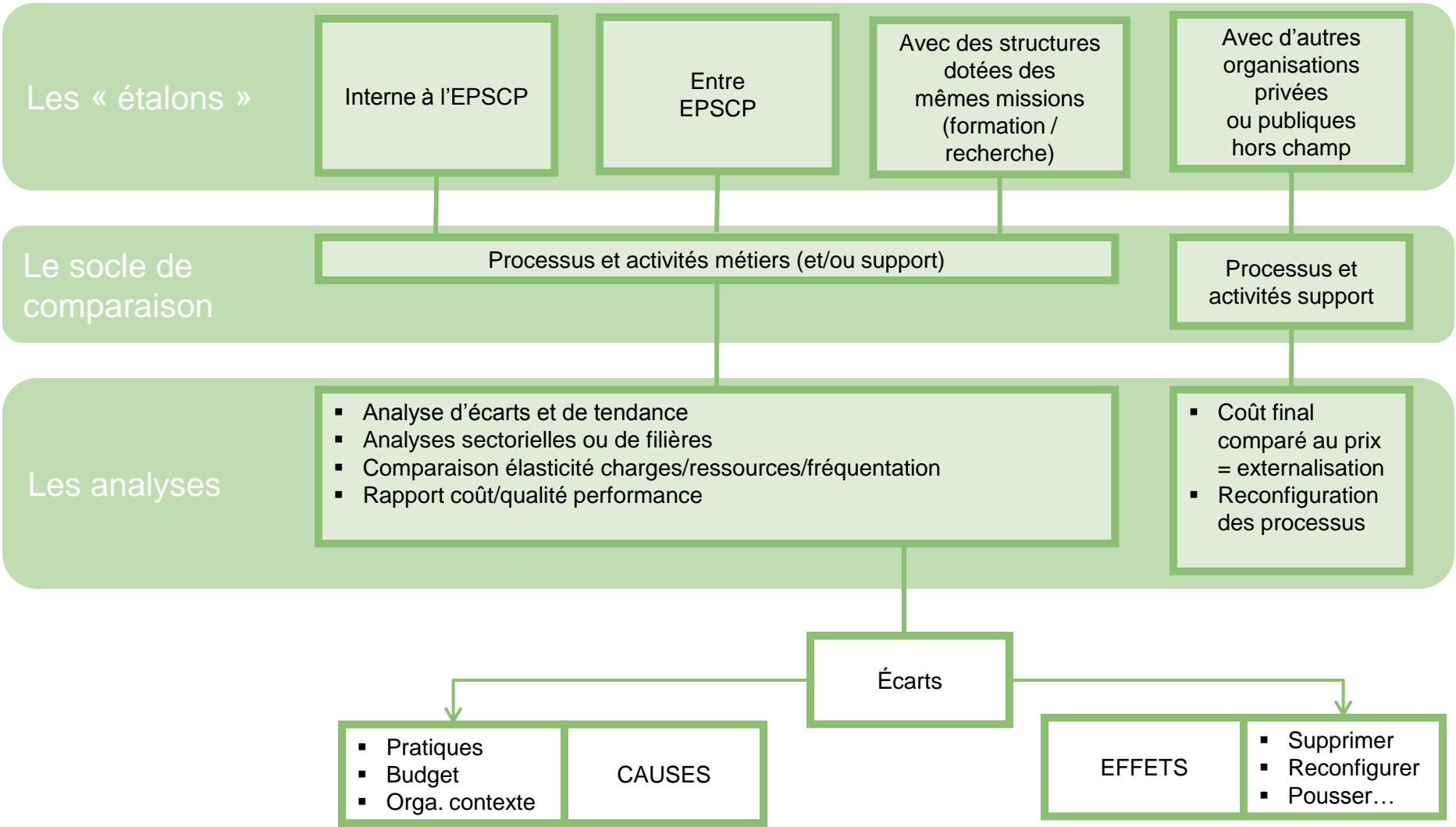
4.3. Les comparaisons pertinentes

La comptabilité analytique dans le secteur public est à la jonction du « sur mesure » et du « modèle imposé » (voir partie I)



- L'approche comparative interne et historique ne peut suffire ;
- Les décisions stratégiques nécessitent d'intégrer l'environnement (concurrence des diplômes, valeurs relatives objectives/subjectives des établissements...) ;
- Les périmètres de comparaison doivent être analogues (typologie homogène des objets de coûts par des établissements) ;
- Les règles et modèles de calcul doivent être identiques.

Le développement du Benchmarking



Des comparaisons possibles à partir d'une analyse de typologie des objets de coûts (établissements, diplômes, filières, etc.)

Dans le cadre d'un « **benchmarking** » il est possible de comparer :

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

Une source de données nationale

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

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

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

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

- Le renouveau de la démarche de contractualisation entre l'État et les établissements dans le prolongement de la mise en œuvre de la LOLF entraîne :
 - Un engagement réciproque : l'allocation de moyens par le ministère est la contrepartie de l'engagement de l'établissement à atteindre les **objectifs fixés** ;
 - Les échéances pluri annuelles et les contraintes budgétaires peuvent occasionner des **écarts** entre les montants souhaités et obtenus ;
 - le rapprochement entre **moyens et objectifs** doit être constant et une éventuelle actualisation des objectifs au regard des moyens alloués est indispensable.

- La justification des réalisations de l'établissement auprès du ministère s'effectuera selon le triptyque : objectifs / moyens / résultats

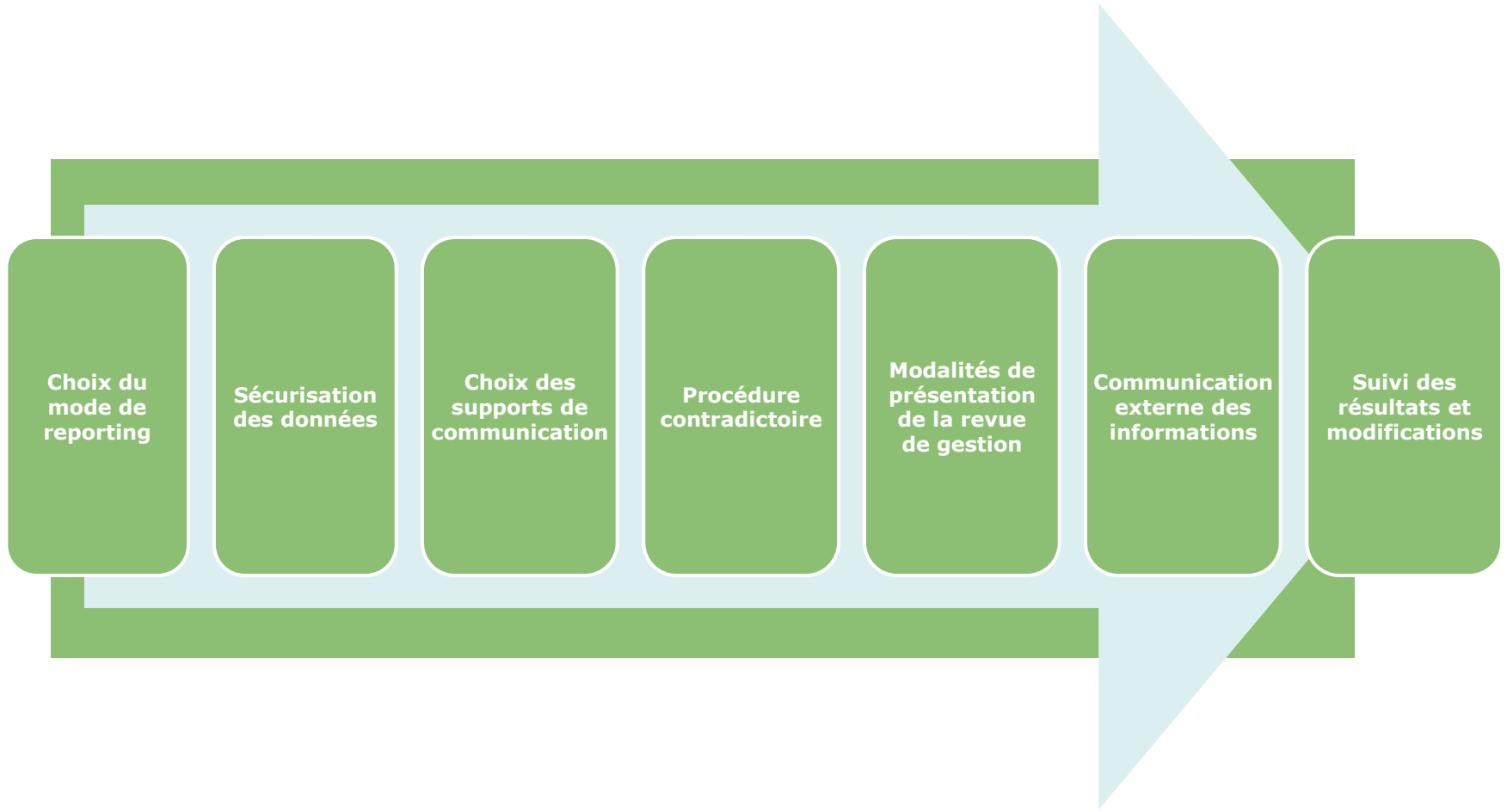
L'aide à la programmation budgétaire

- Alimenter le **débat d'orientation budgétaire** :
 - fournir des informations sur les activités de l'établissement (exemples : coût et ressources des principales activités et domaines de formation et de recherche)
 - déterminer des équilibres analytiques et des besoins de subventionnement (méthode de la contribution)
 - identifier des facteurs impactant les ressources et les coûts (inducteurs)
 - Scénariser plusieurs hypothèses en s'appuyant sur ces facteurs et en agrégeant les données globales de l'établissement :
 - Scénarios pluri annuels se basant sur l'évolution des facteurs clés des activités cœur de métier : nombre d'étudiants, rémunération moyenne enseignant, coût sectoriel par étudiant, ...
 - Raisonnement sur des grands agrégats (volumes financiers importants)
 - Réconcilier les données de comptabilité analytique avec les données de l'analyse financière (le besoin de financement déterminé via la méthode de la contribution nécessite un financement pouvant provenir de ressources propres externes de l'établissement ou s'appuyant sur l'autofinancement dégagé).

L'aide au dialogue budgétaire

- Appuyer le **dialogue interne de gestion** entre l'équipe de direction et les composantes et les services :
 - Identifier des coûts significatifs / coûts standards : permettre de calibrer l'allocation de moyens (coûts prévisionnels)
 - S'appuyer sur l'analyse des écarts (différence entre prévisions et réalisations et analyse des causes)
 - Disposer d'une approche par le coût complet des activités réalisées au sein des composantes (coût direct et coût indirect) afin de garantir l'équilibre des activités de l'établissement
 - Tenir compte de critères de performance dans l'allocation de crédits aux composantes (démarche progressive pouvant par exemple s'appliquer sur un périmètre restreint comme les appels à projets assortis de critères de performance)
- Exemple du **Contrat d'Objectifs et de Moyens** proposé par la CPU pour structurer le dialogue interne avec les composantes et leurs responsables. Document type et méthodologie accessible à cette adresse :
http://www.cpu.fr/Contrats_d_objectifs_et_de_moy.841.0.html?&L=0

La diffusion des résultats de la comptabilité analytique



L'impact des résultats analytiques

- La reconfiguration des processus
- La redéfinition des standards et valeurs-cible
- Un plan d'actions assorti d'un calendrier
- La structure des bases de données et les nouvelles interfaces au sein du système informatique de gestion



L'impact des résultats analytiques

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

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

montants en €

	Coût complet moyen	Coût complet mini	Coût complet maxi	Tarif 2010-2011	Nouveau Tarif 2015	Ecart tarif 2015 - 2010	Augm. par an (sur 5ans)	% augm. par an	Benchmark moyenne 4 EPSCP
Licence (coût/ étape)	3 082	2 337	5 701	1 400	2 300	900	180	10%	2 408
DEUST	5 383	4 138	9 874	3 355	4 000	645	129	4%	3 500
Licence pro	5 994	4 991	8 748	3 355	5 000	1 645	329	8%	4 412
Master 1	3 239	2 030	8 325	1 465	3 300	1 835	367	18%	3 553
Master 2 pro				2 400	5 000	2 600	520	16%	3 715
Master 2 recherche doctorat	5 052	1 956	12 334	2 000	3 000	1 000	200	8%	2 325

Source : université Rennes 2

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

4.5 Les critères de choix d'un modèle analytique

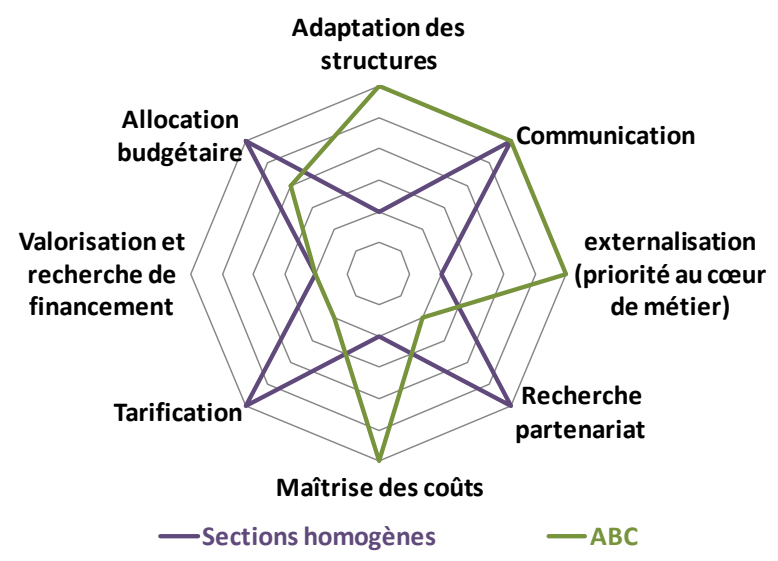
les méthodes	les caractéristiques essentielles de la méthode : elle ...
sections homogènes	<ul style="list-style-type: none"> • est orientée vers des coûts de structures (organiques) ; • dégage un coût complet des prestations offertes ; • retient des clés comptables et unités d'œuvre de déversement.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

Choix du modèle : critères d'appréciation

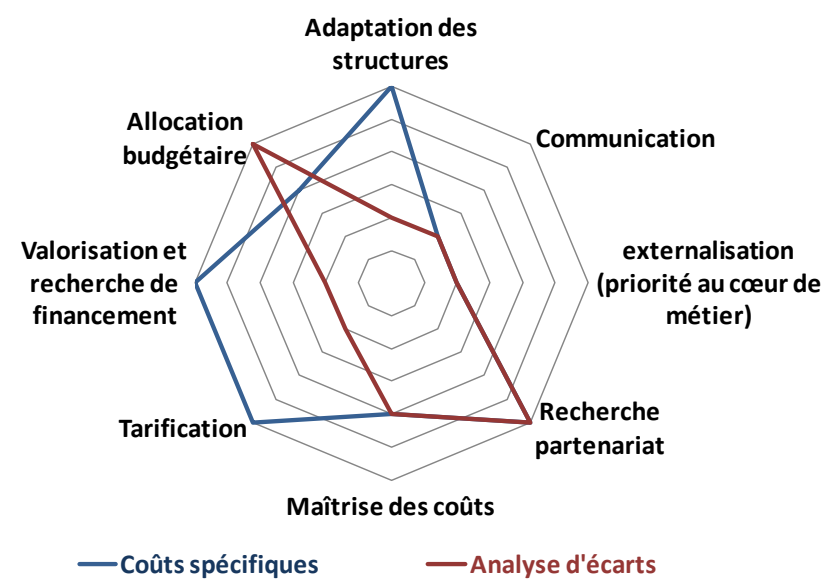
Eléments de contexte, spécificités de l'EPSCP, enjeux	méthode à privilégier			
	sections homogènes	méthode par activités	coûts spécifiques	analyse d'écart
Politique, stratégiques et organisationnels				
répondre aux objectifs de l'établissement en adaptant au mieux et rapidement les structures				
logique forte de communication de l'équipe de direction				
choix politique et/ou stratégique d'externalisation avec un recentrage sur le métier et le cœur de mission				
recherche de partenariats				
Disciplinaires et socio-organisationnels				
un EPSCP aux composantes, diplômes et domaines de recherche très diversifiés				
une structure de taille modeste relativement mono disciplinaire				
capacité historique à évoluer et à accepter les changements				
tentatives antérieures non couronnées de succès				
réticence vis à vis de la valorisation quantitative et comptable des coûts				
Economico - financiers				
Des coûts de structure à maîtriser : rationalisation des achats et de la logistique				
Adaptation d'une tarification sur la base des coûts				
Souci de valorisation et de recherche de financement				
Optimisation du processus comptable et budgétaire				

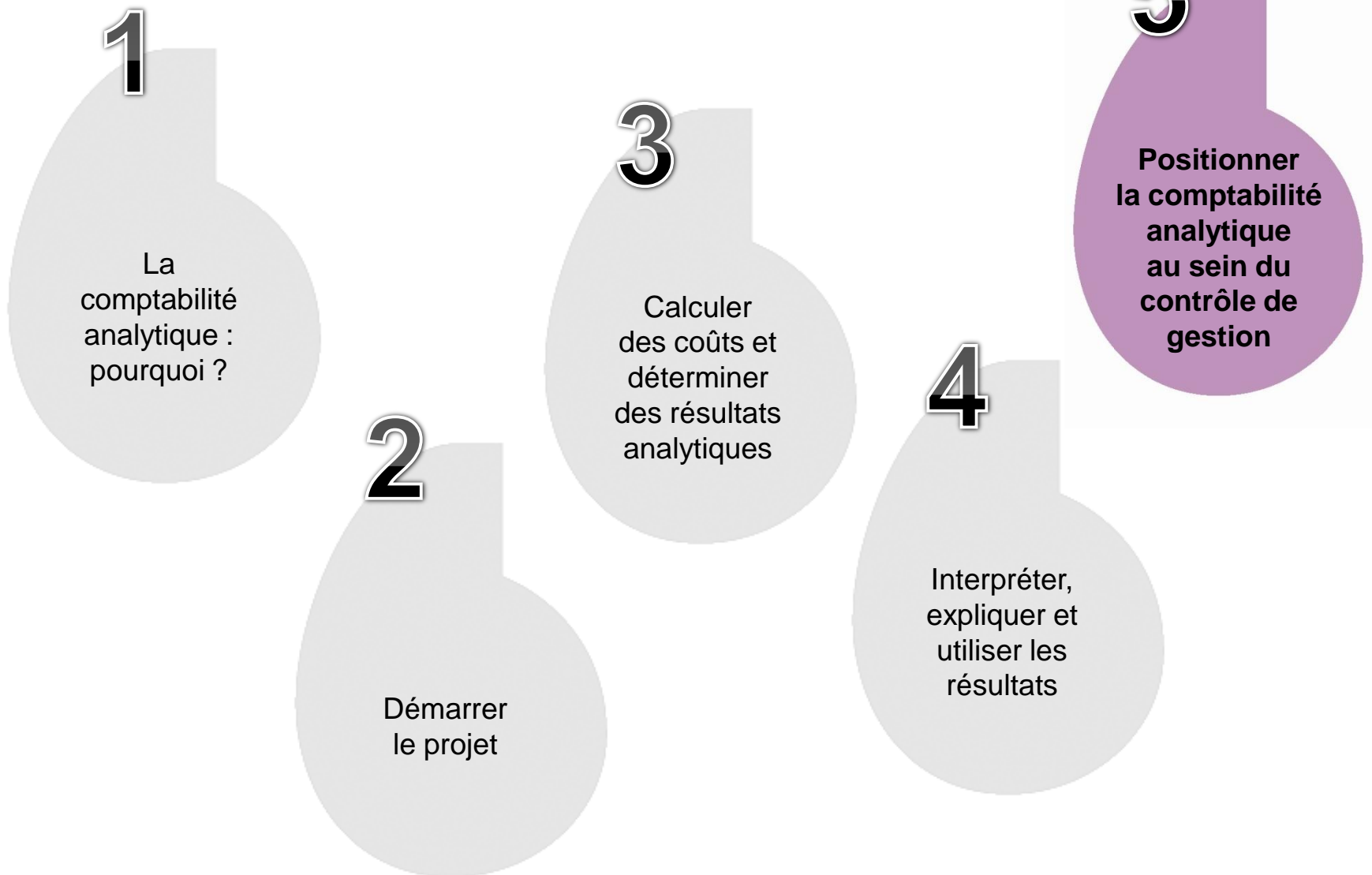
Choix du modèle : critères d'appréciation

Méthode en coûts complets



Méthodes en coûts partiels



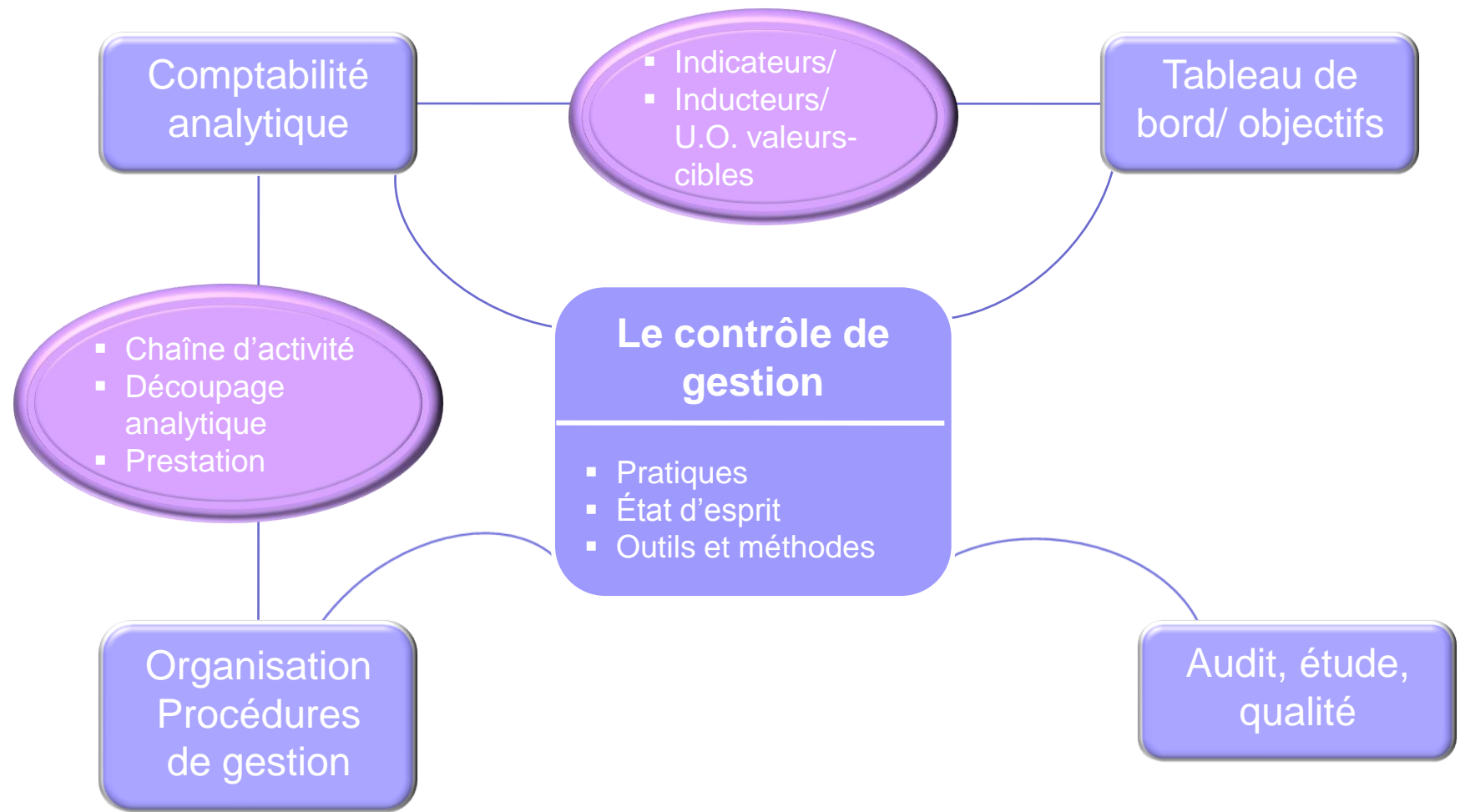


5. Positionner la comptabilité analytique au sein du contrôle de gestion

5.1 La comptabilité analytique : un outil du contrôle de gestion

5.2 Le pilotage stratégique et prospectif

5.1 La comptabilité analytique : un outil du contrôle de gestion



Recommandations pour l'exploitation des données

- Éviter les redondances d'outils
- Coordonner les indicateurs des tableaux de bord avec ceux de la comptabilité analytique d'exploitation
- Insérer les résultats des calculs de coûts dans les tableaux de bord infra annuels
- Différencier les ratios utilisés à l'**allocation** budgétaire des ratios de coûts illustrant la réalisation des activités
- Ne pas associer directement accroissement de ressources avec performance sur les coûts (différence public/privé)

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

Composante du tableau de bord	Domaines de pilotage	Indicateurs communs au tableau de bord et à la comptabilité analytique
Résultats financiers	<ul style="list-style-type: none"> - Rééquilibrage des dotations - Économie et intéressement - Couverture par les recettes - Coûts des prestations 	<ul style="list-style-type: none"> - Écart moyen des dotations entre composantes - Coût moyen d'une prestation par composante
Processus internes	<ul style="list-style-type: none"> - Maîtrise des processus logistiques et administratifs - Sélection d'activités critiques (enseignement et recherche) - Résultats des activités (dont les axes du projet d'établissement) - Valorisation des activités (révélation des « coûts inconnus ») 	<ul style="list-style-type: none"> - Coûts administratifs et logistiques par étudiant - Coût moyen d'un doctorant par rapport au coût d'un étudiant - Part des coûts cachés par rapport au budget global
Clients externes	<ul style="list-style-type: none"> - Satisfaction, fidélisation, attractivité - Stabilité et pérennité de l'activité - Image et notoriété 	<ul style="list-style-type: none"> - Nombre de demandes d'inscriptions d'étudiants étrangers - Taux de participation aux examens des étudiants inscrits

Illustration : modèle de fiche indicateur interne

Service responsable :
Intitulé de l'indicateur
Code de l'indicateur (et éventuellement n° d'indicateur contractuel et/ou PAP correspondant)
Utilisation (contrat ou pilotage interne) et par qui
Formule de calcul en précisant les champs informatiques des données utilisées
Dates d'observation
Source(s) d'information (collecte)
Traitement de la source au tableau de bord
Forme du tableau de bord (support) et fréquence de production
Lié à quels indicateurs aval et amont Amont : Aval :
Commentaires

5.2 Le pilotage stratégique et prospectif

- La comptabilité analytique constitue **l'un des outils** du système global de pilotage des EPSCP ;

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

Conclusion : les éléments de réussite de la mise en place de la comptabilité analytique

- La **prise en compte de la culture organisationnelle** (long terme) et des rapports entre acteurs (court terme) ;
- **L'implication de l'ensemble des acteurs** dans la démarche et dans la structuration des outils ;
- L'assurance du **soutien de l'encadrement** et de la présidence ;
- L'identification des **ressources nécessaires à la conduite du projet** ;
- La gestion des « contraintes technologiques » et des S.I. ;
- Des **actions et des décisions explicitement fondées sur les coûts** ;
- L'apprentissage, la modification des pratiques, l'enrichissement des tâches.

La comptabilité analytique adaptée aux EPSCP

Merci de votre attention