

La comptabilité analytique :
une démarche projet
au service de l'établissement

mercredi 18 octobre 2006

- compte-rendu -



Table des matières

Ouverture et contextualisation	5
Guy LE VAILLANT <i>Directeur du département Services, Amue</i>	
1. Repères historiques	5
2. L'expérimentation menée par l'Amue.....	5
3. La comptabilité analytique, interface d'information	6
Les fondations de la démarche analytique	7
La comptabilité analytique au service de la politique de l'établissement.....	
7	
Jean-Michel UHALDEBORDE <i>Président de l'université de Pau et des Pays de l'Adour</i>	
1. Une représentation comptable finalisée.....	7
2. Eléments contextuels	7
3. Les enjeux	8
L'appui aux objectifs stratégiques de l'établissement.....	10
Gilbert ANGENIEUX <i>Vice-président du conseil d'administration de l'université de Savoie</i>	
1. Présentation de l'université de Savoie	10
2. Le contexte	10
3. Le projet CANA	11
Échanges avec la salle	14
Les données	15
Claude DUBOUÉ <i>Agent comptable de l'université de Poitiers</i>	
1. Fondements réglementaires	15
2. Des sources de données variées.....	16
3. Rationaliser l'utilisation des données	16
Sylvie KOENIG <i>Secrétaire générale adjointe de l'université Louis Pasteur - Strasbourg 1</i>	
4. La collecte des données.....	17
5. L'exemple des données de ressources humaines.....	17
Échanges avec la salle	19



Le système d'information.....	20
Hugues PONCHAUT <i>Responsable du pôle gestion financière et comptable, département Edition intégration, Amue</i>	
1. Le système d'information de l'établissement	20
2. Système d'information et comptabilité analytique	20
3. La démarche d'intégration du SI	21
4. Le projet SIFAC	21
5. Conclusion.....	22
Les choix de mise en œuvre	23
Le système de comptabilité analytique de l'Opéra national de Paris.....	23
Julien NEMOZ <i>Chef du service financier, Direction des affaires financières</i>	
Sophie POTTEAUX <i>Chef de projet comptabilité analytique</i>	
1. Présentation de l'Opéra national de Paris.....	23
2. La comptabilité analytique de l'Opéra national de Paris	25
Échanges avec la salle	29
Une illustration de mise en œuvre au Conservatoire National des Arts et Métiers	31
Louis SENECHAUT <i>Contrôleur de gestion, CNAM</i>	
1. Présentation du CNAM.....	31
2. La démarche analytique du CNAM	32
Échanges avec la salle	35
Présentation des méthodes exposées dans le guide méthodologique	36
Thierry BENOIT <i>Chargé de domaines finances, département Services, Amue</i>	
Serge BOURGINE <i>Chargé de domaines finances, département Services, Amue</i>	
1. La méthode basée sur les activités.....	36
2. La méthode en sections homogènes	37
3. Analyse comparée.....	38
4. Critères de choix de la méthode	39



L'intégration des coûts dans le système de pilotage40

L'analyse et la prise en compte des coûts40

Yves JONCOUR

Directeur du développement et de la qualité, Axes Management

1. Propos introductifs..... 40
2. Comptabilité analytique et système de pilotage : les composantes 40
3. Comptabilité analytique et système de pilotage : les effets 42
4. La comptabilité analytique, levier de la performance 42

Synthèse de la journée et conclusion44

Jean-Michel UHALDEBORDE

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

1. Une démarche inscrite dans une dualité de registres..... 44
2. Construction et exploitation de la représentation..... 44
3. Conclusion..... 45



Ouverture et contextualisation

Guy LE VAILLANT

Directeur du département Services, Amue

Cette journée s'appuiera principalement sur la démarche que nous menons depuis deux ans aux côtés de plusieurs établissements ainsi que sur des témoignages de mise en place d'un système analytique.

Nos échanges seront retransmis en direct sur la chaîne universitaire Canal U et prochainement mis en ligne sur son site internet.

1. Repères historiques

Les liens entre gestion publique et comptabilité analytique remontent au décret de 1962 portant règlement général de comptabilité publique, qui mentionne la comptabilité analytique comme un instrument de comptabilité à part entière.

Plus récemment, le décret de 1994 définissant le régime financier des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel, a fixé l'obligation de se doter d'une comptabilité analytique.

Depuis, d'autres éléments ont renforcé cet impératif :

- le rappel de l'application du droit à la concurrence pour les opérations de valorisation menées par nos établissements dans les domaines de la recherche et des actions de formation continue ouvertes vers l'entreprise ;
- le droit de la Communauté Européenne, fixant l'obligation, dans le cadre des montages des projets financés par le 7^{ème} PCRD, de présenter des prévisions en coûts complets ;
- la Loi Organique relative aux Lois de Finances qui astreint l'Etat à mettre en place une comptabilité lui permettant de connaître le coût des actions des programmes LOLF ;
- un récent rapport du sénateur Philippe Adnot sur la valorisation de la recherche en université, qui évoque le développement d'un système de comptabilité analytique comme une priorité pour les établissements.

2. L'expérimentation menée par l'Amue

2.1. Travaux préparatoires

L'Amue a ouvert ce dossier en 2005, en proposant à douze établissements de les accompagner dans un travail leur permettant de poser les jalons de leur propre système de comptabilité analytique. Les réflexions menées pendant onze mois ont abouti à la rédaction du guide méthodologique.

2.2. Le guide méthodologique

Ce document pragmatique, qui apparaîtra en filigrane de nos échanges, propose :



- des étapes structurantes pour concevoir la démarche et le projet de l'établissement autour de la mise en place d'une comptabilité analytique ;
- des incitations aux questionnements essentiels que vous rencontrerez dans la mise en œuvre de votre projet
- une présentation et une illustration des méthodes de comptabilité analytique : deux en coûts complets (la méthode par activités dite « ABC » et la méthode par sections homogènes ou « centres d'analyse ») et trois en coûts spécifiques, ces méthodes n'étant pas forcément exclusives les unes des autres ;
- un recueil de fiches méthodologiques et techniques ;
- une première actualisation, qui précise les modalités de calcul et l'analyse du résultat des illustrations des deux méthodes à coûts complets.

2.3. Les perspectives

Nous développons, depuis six mois, une expérimentation avec l'INP Grenoble et de l'Université de Savoie, auxquels nous apportons une assistance à maîtrise d'ouvrage pour la définition et la mise en place de leur système de comptabilité analytique. Cette opération sera menée jusqu'à la restitution des comptes de l'exercice 2006.

Notre objectif pour 2007 est de concevoir pour tous les établissements une formation méthodologique, sur la base du dossier et des fruits de cette expérimentation.

3. La comptabilité analytique, interface d'information

La comptabilité analytique n'est pas une fin en soi. Elle est un instrument qui contribue à enrichir la connaissance des établissements, à comprendre comment se forment les coûts des activités ou des projets, à évaluer et à piloter. Elle est une interface, qui produit des informations et se nourrit des données extraites du système d'information de l'établissement.

3.1. Une source d'informations

La comptabilité analytique est une source d'informations au service d'une politique d'évaluation et de pilotage. Elle sert à calculer et connaître des coûts. L'apport du contrôle de gestion va consister à introduire une dimension d'interprétation. Les fonctions de pilotage mettront ensuite ces analyses au service des objectifs de la politique et du projet de l'établissement et éclaireront des actions correctives ou incitatives. La comptabilité analytique ajoute un élément à la chaîne d'aide à la décision.

3.2. Une utilisatrice d'informations

La comptabilité analytique va se nourrir en permanence de données issues du système d'information des établissements. Elle reposera sur des données extraites de diverses bases et nécessitera donc le développement de démarches parallèles portant notamment sur la complétude et la fiabilité des données, la qualité et l'exhaustivité des comptes et enfin l'interopérabilité croissante entre les briques applicatives du système d'information.

L'objectif de ce séminaire n'est donc pas seulement de vous faire partager le fruit des réflexions du groupe de travail, mais aussi de laisser une large place au développement de ces fondamentaux, pour ouvrir la réflexion sur des témoignages de l'usage d'un système analytique et l'explicitation des méthodes proposées dans le guide.



Les fondations de la démarche analytique

La comptabilité analytique au service de la politique de l'établissement

Jean-Michel UHALDEBORDE

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

La rédaction du guide méthodologique n'a pas été linéaire. Les premières séances de travail ont donné lieu à l'expression d'un foisonnement d'idées, à des débats d'école.

Je vais aller à l'essentiel pour laisser la place aux débats et aux échanges, qui constituent la véritable richesse de journées comme celle-ci et ont nourri le groupe de travail lors de l'élaboration du guide.

1. Une représentation comptable finalisée

La comptabilité n'est pas la réalité : elle est une représentation normée d'une réalité. L'avertissement que donnent souvent statisticiens et démographes prend ici toute sa valeur : avant de compter, il faut savoir nommer. Cette démarche descriptive constitue le préalable à tout développement comptable et représente la première difficulté à surmonter. Toute représentation comptable obéit à des règles, des principes, une technicité. L'originalité de la comptabilité analytique tient à ce qu'elle est une représentation orientée par le regard porté sur les activités de l'organisation. A l'inverse, la comptabilité de type budgétaire ne permet pas cette approche. Une réflexion reste donc à mener sur l'image que les organisations projettent et veulent donner d'elles-mêmes : il appartient à chacune d'élaborer sa propre démarche.

La mise en œuvre d'une comptabilité analytique n'est pas une action isolée, mais s'inscrit dans un triptyque « voir – juger – agir ». Voir est la finalité première de la comptabilité analytique. Juger relève d'éléments en lien avec le contrôle de gestion. Agir est le plus difficile et relève de la responsabilité des politiques.

2. Eléments contextuels

2.1. Les obligations réglementaires

Certaines obligations légales ne produisent pas nécessairement les effets escomptés et peuvent rester lettre morte.

Ainsi, le décret du 29 décembre 1962 portant règlement de la comptabilité publique évoquait déjà la comptabilité analytique, tandis que le décret du 14 janvier 1994 fixait l'obligation de développer une comptabilité analytique : sans résultat.

La LOLF apporte un cadre intellectuel différent, conduisant les établissements à se situer dans une logique de performance, de réflexion sur le meilleur usage des deniers publics.



Au début des années 90, certains arguments ont pu permettre de ne pas initier une démarche de comptabilité analytique : manque de cadres techniques et de dispositifs méthodologiques, absence de motivation politique. La préoccupation première des établissements était alors de gérer la croissance. Les préoccupations gestionnaires et managériales n'étaient pas encore d'actualité.

La phase de maturité n'est survenue que dans la seconde moitié des années 90, avec la stabilisation des effectifs et la raréfaction des deniers publics. En rejoignant les préoccupations des établissements, l'obligation légale a créé un cadre propice à sa mise en œuvre.

2.2. L'intérêt relatif d'outils performants

Dans la plupart des établissements, des instruments d'observation, de comptabilité, des briques de gestion de dispositifs et de composantes ont été développés. Mais, généralement, ces outils n'essaiment pas. Parfois, les équipes ont acquis des logiciels qu'elles n'ont finalement pas utilisés.

Dans des organisations au sein desquelles les personnels travaillent déjà sous pression et ont subi ces dernières années des chocs externes (réformes pédagogiques ou de gestion) qu'il leur a fallu absorber, l'intérêt politique de mobiliser à nouveau ces personnels autour d'un projet aussi complexe que la comptabilité analytique ne s'est pas toujours imposé.

3. Les enjeux

3.1. Un outil de pilotage interne

La comptabilité analytique peut constituer un maillon essentiel dans le pilotage interne de l'établissement. Toutefois, cette vision comptable n'est qu'une des représentations de l'organisation. Il en existe évidemment d'autres, qu'il convient d'agrèger pour disposer d'une image globale et complète de la structure.

La comptabilité analytique est un outil d'aide à la décision. Dans les établissements pluridisciplinaires et multisites, l'affectation des budgets résulte souvent de rapports de forces ne reposant pas sur des arguments objectifs. La comptabilité analytique peut contribuer à pacifier ces négociations et à prendre des décisions plus raisonnées.

Comment discuter, par exemple, du coût de certaines mallettes pédagogiques avec les syndicats étudiants si l'on ne peut s'appuyer sur des réalités concrètes ? L'éducation n'a pas de prix, mais elle a un coût. Qui doit payer ? Il s'agit évidemment de questions éminemment politiques, mais qui doivent être instruites en s'appuyant sur une méthodologie rigoureuse, nourrie non de représentations stéréotypées, mais du fonctionnement réel de nos organisations.

Les utilisations de la comptabilité analytique en termes de pilotage interne sont donc évidentes dans divers registres. Les directeurs de composantes, les responsables de services communs, l'équipe de direction, le président, peuvent s'emparer utilement de cette question et en tirer quelque profit pour que l'établissement fonctionne mieux. La comptabilité analytique peut nous aider à tirer le meilleur parti de notre principale ressource : notre organisation.

3.2. Un instrument de négociation externe

La représentation finalisée de l'organisation fournie par la comptabilité analytique peut également constituer un argument de négociation externe.



Ainsi, le financement des programmes de recherche à l'échelle de l'Europe relève de cette problématique. La facture des prestations de recherche devra s'appuyer sur des informations sur les coûts complets de nos prestations. Ces éléments peuvent être fournis par la comptabilité analytique.

Le vaste marché de la formation continue s'ouvre par ailleurs aux universités. Dans cet environnement concurrentiel, nous aurons besoin d'outils nous permettant de justifier la facturation de nos prestations et intégrant l'ensemble des coûts.

Par ailleurs, une grande partie de nos ressources provient du Ministère. Au travers de l'évolution de SAn ReMo, la question de la vocation d'un dispositif de financement par l'Etat des établissements peut se poser. L'Etat remplit-il, via la dotation globale de fonctionnement, une fonction de péréquation ? Les inégalités de situation entre établissements peuvent être de différentes natures : liées à leur richesse, au stock d'emplois historiquement constitué, à des inégalités de charges. Comment apprécier ces dernières si l'on ne peut mesurer les différences de coût des prestations proposées ? La comptabilité analytique peut être cet instrument de mesure.

Les enjeux de ce chantier sont multiples. Le point essentiel réside à mon sens dans la communication : il est fondamental d'impliquer et de mobiliser les équipes.

Il faut prendre le temps, procéder avec gradualisme mais détermination, recenser les ressources, tout en gardant présent à l'esprit le fait qu'il n'existe pas de solution unique préfabriquée. Cette démarche nécessite, pour aboutir, un travail de réflexion et d'échange semblable à celui que je vous invite à mener aujourd'hui.



Les fondations de la démarche analytique

L'appui aux objectifs stratégiques de l'établissement

Gilbert ANGENIEUX

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

1. Présentation de l'université de Savoie

L'université de Savoie est l'un des deux établissements accompagnés par l'Amue dans le cadre de la mise en place d'un système de comptabilité analytique. C'est un établissement pluridisciplinaire hors santé, de plein exercice depuis 1979. Elle est située sur quatre sites et sur deux départements.

Elle regroupe 23 laboratoires recouvrant 6 domaines de compétences et réunis en 3 pôles interdisciplinaires et transversaux.

L'université de Savoie propose par ailleurs cinq domaines de formation.

2. Le contexte

2.1. De profondes mutations

L'université de Savoie a connu, dans les années 90, une période de forte croissance. Les problématiques étaient alors d'accueillir mieux, de proposer davantage de formations, de développer la recherche. Cette situation s'est aussi accompagnée d'un sous-encadrement chronique, d'une structuration perfectible et de tensions internes liées à une croissance hétérogène.

Les années 2000, avec la mise en place du système LMD et la stabilisation des effectifs, ont généré de profondes mutations. Un processus de restructuration, modifiant les équilibres internes, a été engagé. La réforme de l'Etat, par le biais de la LOLF et des transferts de charges, est venue exacerber ces bouleversements.

L'établissement, accoutumé à répondre aux sollicitations dans le cadre d'un régime de croissance, a été contraint à une prise de conscience, parfois difficile, de la nécessité de mieux se connaître et de développer un système d'informations partagées.

Ce mouvement est en cours, mais des difficultés subsistent. Ainsi, l'offre de formation a été recadrée, mais reste perfectible. Par ailleurs l'établissement doit apprendre à gérer les différences de croissance de certains secteurs, tout en préservant son intégrité. Un regard partagé sur les contraintes et les ressources est indispensable pour progresser dans l'animation de gestion et éviter les logiques de négociation de gré à gré.

2.2. Une politique d'établissement contractuelle, globale et intégratrice

L'établissement a donc saisi l'opportunité de collaborer avec l'Amue pour mener à bien ce travail d'accompagnement des mutations.

Cette proposition s'est inscrite dans le projet d'établissement établi dans le cadre de la politique contractuelle, avec l'Etat, la Région et les Départements de Savoie et Haute-Savoie.



Six objectifs stratégiques caractérisent le projet d'établissement. Ils portent sur :

- la pluridisciplinarité et la pertinence scientifique
- la réussite et l'employabilité des étudiants
- la vocation internationale et transfrontalière de l'université de Savoie
- l'attractivité de l'établissement
- la visibilité et la lisibilité
- la capacité d'adaptation et l'efficacité de l'établissement

Ces objectifs stratégiques sont déclinés en 22 objectifs opérationnels. Chaque objectif opérationnel est ensuite décliné en projets. La mise en place d'un dispositif de comptabilité analytique se situe dans le cadre de l'objectif opérationnel « faciliter la prise de décision stratégique et renforcer la capacité aux dialogues de gestion ».

Ne disposant en interne ni des compétences ni des outils nécessaires pour mener seuls une telle démarche, l'Université de Savoie a accepté de participer à l'expérimentation conduite par l'Amue. C'est ainsi qu'est né le projet CANA.

3. Le projet CANA

3.1. Transformer la contrainte en opportunité

D'une manière générale l'établissement s'est situé dans une logique dynamique par rapport aux évolutions en matière de gestion et de pilotage. L'idée est simplement de considérer ces contraintes comme des opportunités d'accélérer et d'approfondir les changements indispensables.

3.1.1. Les grandes lignes

Le projet est bien évidemment porté par l'équipe de direction. Au-delà de sa dimension technique, il présente une dimension éminemment politique, reliée aux objectifs stratégiques de l'établissement.

Son aspect pilote et innovant est également à souligner et à mettre en perspective avec le soutien méthodologique de l'Amue. Dernier impératif enfin : un calendrier précis et contraint, qui découle de cette démarche partenariale.

3.1.2. Le pilotage du projet

Outre l'équipe de direction, plusieurs acteurs ont été intégrés dans le dispositif de pilotage du projet : agent comptable, secrétaire général, représentants des UFR. La particularité de l'université de Savoie est de s'être dotée d'une Division Ressources et Outils de Pilotage, qui est dans ce cas l'opérateur du projet. Cette structuration permet une plus grande efficacité opérationnelle.

3.1.3. Le cahier des charges

Il ne s'agit pas d'un cahier des charges très détaillé, mais d'éléments articulés autour d'une double nécessité : mettre en place des outils partagés de pilotage et développer une démarche évolutive.

Notre objectif n'est pas de construire un système figé et définitif. Il nous faudra certainement plusieurs exercices budgétaires pour disposer d'une vision élargie du système, distinguer les marges de progression et proposer de nouvelles solutions.



3.1.4. Les résultats attendus

Parmi les résultats attendus, une meilleure connaissance de l'organisation et un partage des représentations au sein de l'établissement apparaissent comme des cibles privilégiées. Ces éléments doivent aussi améliorer la fluidité des négociations internes.

Notre objectif est également de créer les outils permettant d'effectuer les choix d'allocation de ressources. Il convient toutefois de garder à l'esprit que le système ne décide pas, mais apporte des éléments objectifs d'aide à la décision.

Cette démarche doit par ailleurs nous permettre d'outiller la communication stratégique et de satisfaire aux obligations légales.

3.2. Approche concrète du projet

3.2.1. L'état initial

L'état initial préalable à la mise en œuvre de l'expérimentation faisait apparaître au sein de l'établissement le manque relatif de compétences mobilisables rapidement sur ce projet. La première étape a donc consisté en une phase d'apprentissage et d'appropriation des concepts, grâce notamment au guide méthodologique de l'Amue. Le travail a ensuite porté sur une adaptation de ses recommandations et méthodes au contexte et à la culture spécifique de l'établissement. Cette démarche s'est accompagnée d'une diffusion de l'information auprès de l'ensemble des personnels.

3.2.2. Des choix structurants

Cette réflexion a conduit à l'émergence de quelques choix structurants.

Concernant la structure générale, le choix est, d'une part de minimiser les charges indirectes déversées par des mécanismes non discriminants ou peu contrastés, d'autre part de limiter la saisie d'informations nouvelles ou compliquées.

D'un point de vue plus technique, le choix du modèle a été effectué après mûre réflexion. La méthode par activité a finalement été retenue car cette approche semble mieux à même d'apporter des informations non accessibles par ailleurs. La notion de métier est apparue très intéressante et en adéquation avec les questionnements et les attentes du groupe de travail. Mieux se connaître, c'est envisager la totalité des métiers qui contribuent à la vie de l'établissement et donner du sens à son action. Après réflexion, cette notion d'activité a aussi été articulée avec la LOLF. Les outils du guide méthodologique se sont révélés pour cela parfaitement adaptés.

3.2.3. Les objets de coûts

La question des objets de coûts est centrale. Que souhaite-t-on mesurer et de quels chiffres dispose-t-on déjà ?

Puisque la méthode de calcul par activités a été choisie et qu'elle est centrée sur la notion de métier, le choix des objets de coût s'est porté sur les « productions » de l'université : la formation et la recherche.

Pour chacun de ces objets de coûts, il a ensuite fallu déterminer le niveau d'analyse souhaitée. Nous avons opté pour une vision assez fine pouvant aller jusqu'aux spécialités (près de 300 au maximum). La quantité n'est pas nécessairement un écueil si les objets sont assez homogènes. Il faut trouver un compromis entre une finesse demandée par les composantes et un niveau d'agrégation suffisant. Il est probable que le niveau final sera moins fin.



En matière de recherche, les laboratoires sont très demandeurs d'outils leur permettant d'argumenter leurs demandes, notamment dans un cadre européen. Aussi le calcul portera sur le coût de chaque laboratoire, et d'une manière plus fine sur le coût environné du chercheur, par laboratoire et par catégorie.

3.2.4. Quelques points clés

En termes de charges de salaires, la principale difficulté réside dans la finesse, la pertinence et la qualité de la ventilation des enseignants/chercheurs sur les processus et activités.

Pour les personnels IATOS, la situation est relativement simple, puisqu'il existe des fiches de poste permettant une identification par activité, et par action LOLF.

Pour les enseignants/chercheurs, la proportion de leur temps consacrée à chacune de ces deux activités est au cœur du problème. Une répartition « exacte » serait préférable, mais les choix préliminaires s'orientent plutôt vers une répartition forfaitaire, au moins dans un premier temps. Au sein du volet enseignement, les informations sont très fines grâce aux à la connaissance des charges horaires que procure l'outil de gestion des heures (Hélico).

Par ailleurs il faut bien préciser que cette procédure n'a pas pour objectif de répartir le travail effectif, mais bien des charges, des salaires : cette précision est importante pour ne pas partir dans une perspective trompeuse.

La question des « extérieurs », comme les chercheurs du CNRS, doit également être intégrée dans cette réflexion.

Concernant le patrimoine, se pose principalement la question de l'inventaire, sur laquelle nous travaillons, ainsi que celle de l'amortissement et du patrimoine immobilier. Le choix d'une méthode de calcul en coûts complets nécessite en effet de ventiler les mètres carrés.

Pour le volet budgétaire, nous avons choisi de saisir au fil de l'eau, avec l'idée de limiter les saisies supplémentaires par rapport à l'existant.

3.2.5. Les difficultés rencontrées

Les difficultés rencontrées à ce jour sont principalement de deux ordres : techniques et humaines.

Les problèmes techniques concernent :

- l'appropriation par les équipes des concepts et techniques propres à la démarche
- la simultanéité de plusieurs chantiers importants (fiches de poste, contrats, réflexion sur le Système d'Information...), qu'il nous appartient de synchroniser pour en atténuer la charge
- la consolidation du Système d'Information, très fortement sollicité à cette occasion (le recoupement d'informations est un révélateur efficace de ses imperfections et faiblesses).

Sur le plan humain, nous avons constaté :

- des relais encore insuffisants, mais qui se consolident en prenant progressivement la mesure de l'intérêt de la démarche
- la nécessité d'un travail sur la problématique générale et la représentation du Système d'Information.



Échanges avec la salle

Philippe ROLLET, université Lille 1

Il est difficile de mener tous les chantiers de front : avez-vous mis prioritairement l'accent sur certains points, notamment en termes d'objets de coûts ?

Gilbert ANGENIEUX

Les activités nous ont posé plus de questions conceptuelles que les objets de coût. Lorsque nous avons opté pour des objets de coût comme la spécialité ou la mention, leur nombre n'a pas posé de problème majeur. En revanche, la réflexion sur les activités nous perturbe davantage. Que recouvre précisément l'activité au sein du processus de formation ? Quel est le sens de son coût ? Nous nous sommes focalisés sur cette réflexion et n'avons pas établi de hiérarchie entre les objets de coûts.

Serge BOURGINE, Amue

L'objectif premier de la démarche étant d'aller à la recherche d'informations et de les restituer, quel plan de communication avez-vous mis en place ou envisagez-vous de développer ?

Gilbert ANGENIEUX

Partager, c'est évidemment communiquer. Nous avons organisé des réunions de cadres, de directeurs de composantes. Une information a également été délivrée en conseil d'administration. L'Amue est intervenue auprès des cadres de direction. Pour autant, il s'agit d'un point sensible et perfectible. Notre projet est, à terme, de personnaliser ces actions de communication, de les adapter à des groupes restreints et ciblés, pour favoriser l'échange.

Youssef BENBRAHIM, université Paris 10 – Nanterre

Vous avez parlé des objets de coût formation et recherche. N'avez-vous pas d'activités annexes dont vous aimeriez connaître le coût ?

Gilbert ANGENIEUX

Il existe évidemment des activités annexes (téléphonie, système de communication...). Mais l'idée étant d'obtenir un coût complet, ces charges sont intégrées dans les deux objectifs principaux.

Louisanne TALBOURDET, université Rennes 2 – Haute Bretagne

Disposez-vous déjà d'un système de pilotage spécifique et, dans l'affirmative, comment l'avez-vous intégré au système de pilotage global ?

Gilbert ANGENIEUX

J'insiste sur la différence entre outils et décisions. Un système d'information délivre des données mais ne les prétraite pas. Un système de pilotage sert à décider. Ces deux notions sont distinctes. Le pilotage consiste à disposer d'une représentation partagée, à en extraire des informations, les analyser, prendre une décision sur la base de ces données et enfin en observer le résultat. Aujourd'hui, nous ne disposons pas de système de pilotage dans le sens où il n'existe pas de bouton sur lequel on pourrait appuyer pour prendre automatiquement des décisions.



Les fondations de la démarche analytique

Les données

Claude DUBOUÉ

Agent comptable de l'université de Poitiers

Cette intervention à deux voix tentera de répondre à la question suivante : où va-t-on chercher les données nécessaires pour alimenter la comptabilité analytique ?

1. Fondements réglementaires

1.1. Une obligation inscrite dans les textes

Je rappellerai en préambule que la mise en place de la comptabilité analytique au sein des EPSCP est prévue réglementairement, par les décrets de 1962 et de 1994 déjà évoqués.

Ainsi dans son article 53, le décret du 29 décembre 1962 définit déjà la comptabilité analytique comme ayant pour objet « de faire apparaître les éléments de calcul du coût des services rendus ou du prix de revient des biens et produits fabriqués, de permettre le contrôle de rendement des services. La comptabilité analytique est autonome. Elle se fonde sur les données de la comptabilité générale. »

Par ailleurs, le décret financier de 1994 stipule dans son article 45 que « chaque établissement se dote d'une comptabilité analytique dont procédures et méthodes sont conformes à celles proposées par le Plan Comptable Général. »

Enfin, un décret de 1980 relatif aux opérations effectuées dans les laboratoires et ensembles de recherche relevant du ministre chargé des universités précise dans son article 6 que « la rémunération par le co-contractant d'un établissement ou de l'organisme prestataire est fixée par contrat . Elle doit être au moins égale au prix de revient ».

Ces trois éléments confirment que la notion d'analyse des coûts est prévue par les textes réglementaires.

1.2. Un outil du système de pilotage par la performance

L'arrêté de 1994, dans son article 6, précise le concept de comptabilité analytique, au travers de l'obligation de « retracer recettes et dépenses par destination ». Il décrit en outre les objectifs de gestion correspondant aux grands axes de développement de l'établissement. Ce texte a été modifié en novembre 2005 pour introduire et préciser la notion de pilotage : « le budget de gestion est le document qui contribue au pilotage de la performance de l'établissement et des programmes de l'Etat ».

Aujourd'hui, les termes d'efficacité, d'efficience, de performance et d'objectifs sont à l'honneur. Nous sommes passés d'une culture de moyens à une culture de résultats. Le système de comptabilité analytique apparaît comme un outil permettant d'effectuer la transition entre ces deux sphères.

1.3. Des modalités de déploiement ouvertes



Les textes se caractérisent par une liberté laissée aux acteurs quant aux modalités de déploiement de la comptabilité analytique. Ainsi, le décret de 1994 précise que « procédures et méthodes sont conformes à celles proposées par le PCG ». Cette formule rejoint la réflexion de l'Amue qui, à travers son guide méthodologique, entend contribuer à une certaine harmonisation des pratiques.

1.4. Une démarche fondée sur la comptabilité générale et ses principes

Selon l'article 53 du décret de 1962, la comptabilité analytique « se fonde sur la comptabilité générale ». Ce texte précise en outre, dans son article 52, que « la comptabilité générale retrace les opérations budgétaires, les opérations de trésorerie, les opérations faites avec des tiers, les mouvements du patrimoine et des valeurs d'exploitation » et qu'elle « dégage la situation ou les résultats de fin d'année ». La fiabilité de la comptabilité analytique est donc entièrement subordonnée à la qualité des données de la comptabilité générale, dont elle se nourrit.

Elle repose donc directement sur les principes de régularité et de sincérité du Plan Comptable Général, la régularité renvoyant à la conformité aux règles de procédure en vigueur et la sincérité à une application de bonne foi de ces mêmes règles. Cela recouvre ainsi une description « adéquate, loyale, claire, précise et complète des opérations ».

La comptabilité générale, qui décrit la situation patrimoniale de l'établissement et son activité annuelle, en ventilant charges et produits par nature et en calculant un résultat d'exploitation, doit être une comptabilité d'exercice. Les données comptables doivent refléter une image économique correspondant à la réalité et traduire fidèlement la vie de l'établissement sur le plan de son activité, son patrimoine, sa situation financière et ses résultats.

Cela suppose notamment que soient rattachées à l'exercice les créances acquises et les dettes certaines. Il convient également de disposer d'un inventaire à jour, de pratiquer des dotations aux amortissements et aux provisions, de posséder un inventaire physique des stocks et enfin de gérer et valoriser ces stocks.

Cependant, la comptabilité générale, si complète et précise soit-elle, n'est pas suffisante pour alimenter le système analytique.

2. Des sources de données variées

Outre la comptabilité générale, la démarche analytique se nourrit d'autres données caractérisant les activités de l'établissement. Cela concerne :

- les activités relatives aux missions des établissements (formation initiale et continue, nombre d'étudiants inscrits, contrats de recherche...);
- les données concernant l'affectation et l'utilisation du patrimoine ;
- les ressources humaines de l'établissement : ce poste est considérable. A l'université de Poitiers, il représentait en proportion 78 % des charges d'exploitation consolidées de l'exercice 2005. Pour la comptabilité analytique, les charges des personnels payés sur le budget de l'Etat – hors comptabilité propre de l'établissement donc- sont des charges dites supplétives qu'il convient d'intégrer dans l'analyse des coûts complets dans la mesure où ces charges ont une relation logique avec la réalisation des produits.

3. Rationaliser l'utilisation des données



La pertinence d'un système analytique repose en grande partie sur la rationalisation de l'utilisation de ses sources. Il doit s'agir d'une démarche normalisée d'enregistrement, de classement et de traitement des données. Dans ce dispositif stable et généralisé, il convient de marquer les opérations au moyen d'une nomenclature spécifique.

Certaines règles semblent devoir s'imposer dans ce cadre :

- une alimentation comptable et budgétaire au fil de l'eau, au moment de la liquidation de la charge ou du produit, pour éviter toute déperdition de qualité de la saisie analytique : cela nécessite probablement une formation des personnels
- une périodicité de saisie à définir pour les données quantitatives portant sur la gestion des activités et la répartition des effectifs, afin de permettre une synchronisation des données et le recueil de résultats homogènes
- l'implication de l'ensemble des acteurs et l'intégration de cette démarche dans le projet d'établissement.

J'insisterai en conclusion sur deux aspects essentiels :

- la qualité des données
- l'importance de la masse salariale, sans laquelle la comptabilité analytique se vide de sens. Elle représente en moyenne 75 à 80 % des charges d'exploitation des établissements.

Sylvie KOENIG

Secrétaire générale adjointe de l'université Louis Pasteur - Strasbourg 1

4. La collecte des données

La comptabilité analytique s'appuie sur une collecte de données :

- en vue d'établir une matrice globale des coûts pour la démarche en coûts complets ;
- en vue de calculer le coût d'un « produit » (diplôme, formation, heure recherche, mètre carré...) dans une logique de détermination des coûts en périmètre limité.

Les données indispensables dont il faut disposer pour calculer ces coûts sont de différentes natures :

- les moyens financiers, correspondant aux dépenses retracées dans les CR ;
- les moyens en équipements, disponibles au travers de l'inventaire, d'une politique patrimoniale ou de logiciels retraçant les immobilisations ;
- les moyens humains, grâce à la liste des personnels par activité ou entité, y compris les personnels non directement rémunérés par l'établissement ou par l'Etat mais qui concourent à l'activité ;
- les données relatives aux surfaces utilisées pour les produits visés.

5. L'exemple des données de ressources humaines

5.1. Le poids de la masse salariale



La part des charges de personnel dans les budgets des EPSCP est considérable, estimée à 73 % en moyenne pour l'ensemble des universités au titre de l'exercice 2002.

Connaître cette donnée est indispensable pour faire de la comptabilité analytique en coûts complets. Une détermination précise de la répartition de la masse salariale entre activités et entre les catégories de personnel est importante :

- dans les calculs de coûts, pour identifier le coût des différents services ou imputer le poids salarial à un produit particulier ;
- dans la LOLF pour faire remonter les informations sur la répartition de la masse salariale entre les différentes actions LOLF et dans le cadre du dialogue de gestion que nous aurons avec le Ministère lorsque la masse salariale des personnels d'Etat nous sera entièrement transférée.

5.2. Les outils de collecte des données

La tendance naturelle pour déterminer ces données consisterait à raisonner, pour les enseignants, en base forfaitaire.

Les établissements d'enseignement supérieur disposant, pour les BIATOSS, d'une enquête fonctions, connaissent précisément la répartition en termes de gestion et d'activité de ces personnels.

S'agissant des enseignants et enseignants/chercheurs, nous ne disposons pas actuellement d'outils suffisamment fiables pour fournir des données susceptibles d'alimenter une démarche analytique.

Dans notre université, nous avons donc mis en place une enquête portant sur l'activité de ces personnels.

Elle décrit leurs quatre grands segments d'activité :

- la formation initiale et continue, avec sa répartition entre les niveaux d'enseignement et les activités relevant de l'environnement pédagogique ;
- la recherche, avec une distinction entre encadrement, recherche proprement dite et administration ;
- la communication scientifique et technique ;
- l'administration générale si l'enseignant ou l'enseignant/chercheur participe au pilotage de l'université ou de son UFR.

Cette présentation n'a pas valeur de modèle : elle prétend seulement faire écho à la situation de notre établissement.

Nous avons également décliné d'autres outils comme la liste des enseignants/chercheurs par laboratoire, par composante et leur répartition par activité. Ces éléments d'information ont été mis en place dans le cadre d'un groupe de travail composé des différents Vice-présidents directement concernés, du Secrétaire Général, de certains Directeurs de composantes et de plusieurs services dont celui des statistiques, qui a concrètement collecté les informations.

60 % environ des personnels sollicités ont répondu à cette enquête. Les résultats indiquent qu'il n'existe pas de répartition à parts égales entre enseignement et recherche. Ainsi, à l'université Louis Pasteur, la formation recouvre 55,7 % de l'activité des enseignants et enseignants/chercheurs, la recherche 38,9%, la culture scientifique et technique 2,4 % et l'administration 3 %.



Échanges avec la salle

Serge BOURGINE, Amue

L'enquête fonctions permet de recueillir une information essentielle pour la pertinence du calcul du coût d'une université. Mieux connaître les personnels, décrire précisément leurs activités constituent des enjeux majeurs pour la mise en œuvre d'une comptabilité analytique. Ceci suppose un degré d'acceptation considérable de la part des différents personnels. Comment avez-vous présenté cette enquête et comment a-t-elle été reçue ?

Sylvie KOENIG

Nous avons bénéficié d'un portage politique très fort de la part du Président de l'université, qui a écrit à chaque enseignant et enseignant/chercheur pour expliquer l'intérêt de l'enquête et notamment l'objectif immédiat de rendre des comptes dans le cadre du dialogue de gestion avec le Ministère. L'utilisation ultérieure de cet outil nécessitera évidemment des mises à jour régulières. Réaliser une enquête sur un sujet aussi délicat prend beaucoup de temps, pour expliquer à chacun le principe de la démarche et faire admettre l'idée d'un raisonnement sur des pourcentages et non sur des volumes horaires. Notre projet a été plutôt bien accueilli. Nous ne nous attendions pas à des remontées aussi importantes et d'aussi bonne qualité.

Gilbert ANGENIEUX, université de Savoie

Mais comment vont réagir les gens lorsque vous allez les solliciter à nouveau ? Pensez-vous qu'il faille, à l'avenir, faire plus simple ou plus compliqué ?

Sylvie KOENIG

Les résultats de notre enquête viennent d'être finalisés et vont être rendus publics prochainement. Outre le courrier du Président précédemment évoqué, une présentation a été faite auprès des Directeurs de composantes ainsi qu'en Conseil d'Administration. Un important travail a été réalisé en interne. Le service de communication de l'Université a par ailleurs largement diffusé l'information. Il faudra nécessairement refaire cette enquête à échéances régulières. Notre souhait étant, actuellement, de travailler sur une matrice globale permettant de calculer l'ensemble des coûts, nous pourrions imaginer une enquête enseignant/chercheur sur le même modèle que l'enquête fonctions BIATOSS. Il faut absolument trouver des moyens d'automatiser la saisie. Pour cette enquête, les chercheurs ont saisi eux-mêmes les données concernant leur activité sur un site spécifique, avec un contrôle intermédiaire des Directeurs de composantes et de laboratoire. Cette démarche a été portée politiquement, non seulement par le Président Carrière, mais aussi par le vice-président recherche. Il faut toutefois reconnaître que la LOLF et les obligations qui en découlent nous ont offert des circonstances favorables.

François PALUMBO, université de Savoie

Vous avez donné des chiffres globaux de répartition des activités qui semblent logiques. Mais à un niveau plus fin d'analyse, avez-vous constaté des disparités importantes ?

Sylvie KOENIG

750 personnes ont répondu à cette enquête. Je ne dispose pas ici des résultats détaillés, mais cette information est disponible. Je puis toutefois vous indiquer que nous avons distingué les catégories de personnels ne faisant pas de recherche et traité ces cas à part.



Les fondations de la démarche analytique

Le système d'information

Hugues PONCHAUT

Responsable du pôle gestion financière et comptable, département Edition intégration, Amue

1. Le système d'information de l'établissement

Il convient tout d'abord de différencier système d'information et système informatique.

Le système informatique relève uniquement du matériel : calculateur, imprimante...

Le système d'information n'intègre pas uniquement les données fournies par l'informatique. Ainsi, un planning de réservation de salle participe au SI, car il permet de stocker une information, la gérer, la restituer et la mémoriser. A plus grande échelle, nous essayons évidemment d'automatiser la démarche d'information. Des applications comme NABuCo ou APOGEE contribuent au SI d'ensemble des établissements, au même titre que des applications locales, des tableaux EXCEL, un entrepôt de données, un environnement numérique de travail, une messagerie ou un réseau.

Le système d'information concerne, dans l'établissement, différents acteurs, tant dans la phase de saisie qu'au niveau de la restitution. Vous êtes, dans cette salle, de fonctions et de profils divers, mais contribuez tous au système d'information de votre établissement. Etudiants et chercheurs en sont également utilisateurs.

Les enjeux de ces SI sont d'une part stratégiques (incluant la dimension de pilotage et la notion de coordination nationale introduite par la LOLF), d'autre part opérationnels (inscriptions des étudiants, réservation de salles...).

2. Système d'information et comptabilité analytique

La comptabilité analytique s'appuie sur l'ensemble du système d'information, même si un module spécifique devra être défini au niveau du système de gestion de finances.

Les systèmes d'information susceptibles d'alimenter la comptabilité analytique sont variés, hétérogènes et multiples. Il existe des sources internes à l'établissement (recherche, RH, patrimoine, finances et comptabilité...) et des données externes (critères de répartition de la DGF, paye des personnels titulaires...).

Vous trouverez dans le guide, en annexe 2 du recueil des fiches techniques et méthodologiques, un recensement des données utiles pour alimenter un système analytique croisé avec leur localisation et la manière de les obtenir au sein des différents systèmes d'information connus dans les établissements. Mais le point essentiel réside dans la façon dont vous saurez organiser la cohérence et l'échange entre les données.



3. La démarche d'intégration du SI

3.1. Cadre général

Le cadre général d'intégration du SI est une démarche dite « en meilleur composant ».

Le but de l'Amue n'est pas de vous proposer un système d'information complet, mais de mettre à votre disposition des modules (scolarité, GRH, GFC...) permettant à chaque établissement de construire son propre système. Les établissements sont les intégrateurs finaux de leur SI.

3.2. La démarche de l'Amue

La démarche d'intégration de l'Amue s'appuie sur deux types d'actions.

3.2.1. Agir sur les produits

Cette action a pour but d'accroître l'interopérabilité et l'ouverture des produits. Nous développons ainsi à l'horizon 2007 des connecteurs applicatifs « étudiant » et « agent » et poursuivons notre soutien à la démarche d'entrepôts de données à l'œuvre dans une trentaine d'établissements.

3.2.2. Agir sur la cohérence d'ensemble de l'information

Cette action passe notamment par une harmonisation de la modélisation des concepts métiers et leur codification ainsi qu'une réflexion sur les référentiels de données et l'identification de référentiels maîtres permettant une saisie unique des données.

Il est par ailleurs important d'avoir une vision à long terme de son SI et d'envisager son évolution, y compris en termes de cibles techniques, d'où le travail mené par l'Amue en termes de mise en place d'une démarche d'intégration de systèmes.

En matière de cohérence technique, nous nous attachons à la production d'annexes qui pourront être jointes par les établissements à leurs cahiers des charges, lors de l'acquisition de produits informatiques.

4. Le projet SIFAC

Le projet SIFAC vise à remplacer NABuCo et à en combler les lacunes. Ce système intégrera ainsi un module de comptabilité analytique.

Nous allons également travailler au développement de l'interface entre la GRH et la GFC, pour faire transiter les éléments des ressources humaines aux payes et les inclure dans la comptabilité analytique.

L'amélioration portera enfin sur les exigences techniques d'interopérabilité, par la mise en place de standards de formats, de normes de mobilisation.

Le groupe travaillant avec l'Amue sur ce dossier réunit douze établissements. Le projet a été lancé le 19 juin 2006. Nous avons déjà effectué une sélection des candidatures et la commission d'appel d'offres relative au choix d'un produit du marché pour remplacer NABuCo se réunit le 5 décembre prochain. Une année sera ensuite nécessaire pour construire, à partir de ce produit, une solution qui sera proposée fin 2007 aux sites pilotes, début 2008 aux autres établissements. Le planning fixé devrait permettre de remplacer NABuCo dans les deux ou trois ans à venir. 105 établissements, correspondant à 86 implantations du produit, sont concernés.



5. Conclusion

Le système d'information n'est pas un préalable absolu à la mise en place d'une comptabilité analytique. Il est en effet possible de faire de la comptabilité analytique avec des outils comme NABuCo ou JEFYCO et bientôt SIFAC.

Il convient par ailleurs de déterminer en priorité les objectifs stratégiques que l'établissement souhaite poursuivre, d'en déduire les données à collecter et enfin de les localiser dans le système d'information.

Il ne faut pas, en matière d'application informatique, viser l'idéal à court terme, mais plutôt s'inscrire dans une démarche progressive et itérative, dans laquelle les outils vont s'affiner au fil des exercices.

Il est en outre essentiel de réfléchir à l'évolution du système d'information vers plus d'intégration et d'intégrité, en améliorant les flux d'échanges de données entre domaines et en travaillant à la mise en place d'un référentiel commun.



Les choix de mise en œuvre

Le système de comptabilité analytique de l'Opéra national de Paris

Julien NEMOZ

Chef du service financier, Direction des affaires financières

Sophie POTTEAUX

Chef de projet comptabilité analytique

La particularité du système de comptabilité analytique de l'Opéra National de Paris est de fonctionner en coûts complets. Ce projet a duré deux ans et fonctionne depuis 2004. Nous disposons donc aujourd'hui d'un certain recul, qui éclairera notre intervention.

1. Présentation de l'Opéra national de Paris

1.1. Structures et moyens

1.1.1. Organigramme et effectifs

L'organigramme de l'Opéra National de Paris est relativement traditionnel. Il regroupe, autour de la Direction Générale, plusieurs Directions support fonctionnelles et des fonctions opérationnelles artistiques, techniques et commerciales liées à nos activités de spectacle.

En 2005, l'effectif était de 1 800 personnes, dont une forte majorité de CDI relevant principalement de l'activité artistique et technique. Les CDD sont pour l'essentiel des intermittents du spectacle. S'ajoute, à la marge, chaque mois, une centaine d'artistes invités, de fonctionnaires d'Etat détachés et de stagiaires.

Ces personnels sont répartis sur quatre sites : l'Opéra Bastille et le Palais Garnier, l'Ecole de Danse de Nanterre et les ateliers Berthier.

1.1.2. Budget

Notre budget fonctionnement – investissements avoisine les deux cents millions d'euros annuels :

- la moitié des dépenses concerne les rémunérations. La part élevée de ce poste s'explique en partie par la structure de l'Opéra : nous disposons en effet de nos propres troupes artistiques (ballet, orchestre et chœur) ainsi que de nos propres ateliers (menuisiers et costumières) ;
- la production artistique, avec 20 % des dépenses, constitue le second pôle ;
- 12 % du budget sont consacrés au fonctionnement général ;
- 5 % du budget correspondent aux dotations et amortissements : il s'agit d'un poste aujourd'hui assez élevé puisque nos investissements vont croissant ces dernières années



du fait des mises aux normes de sécurité du bâtiment de l'Opéra Garnier et de la réhabilitation nécessaire du bâtiment Bastille ;

- les activités diverses (4 % du budget) sont liées à nos activités commerciales périphériques ;
- nous comptons enfin environ treize millions d'euros d'investissements annuels.

L'ensemble de ces dépenses est globalement couvert chaque année par deux tiers de subventions d'Etat et un tiers de recettes propres (billetterie principalement, mais aussi recettes périphériques dont le mécénat).

1.2. Activités

1.2.1. Activités artistiques

Les activités de créations et productions artistiques représentent la partie la plus importante de nos missions.

Elles nécessitent la participation du ballet, de l'orchestre et des chœurs, des compagnies et solistes d'opéra invités, mais aussi des équipes de production. Elles sont en forte augmentation depuis les années 90, avec 49 spectacles annuels, 360 représentations dans les grandes salles et quelque 800 000 spectateurs en 2005. Le taux de remplissage est d'environ 90 %.

1.2.2. Activités commerciales périphériques

Elles recouvrent :

- les activités audiovisuelles ;
- la vente de programmes ;
- la vente de produits boutiques ;
- les ventes au bar d'entractes ;
- les visites libres et guidées des deux Opéras, qui accueillent annuellement 500 000 personnes ;
- les locations d'espaces ;
- le mécénat, les dons et partenariats ;
- les ventes, locations et concessions diverses.

1.2.3. Activités de formation artistique

Elles figurent au cahier des charges de l'Opéra. L'Ecole de Danse accueille 150 élèves à Nanterre et l'Atelier lyrique de Bastille une vingtaine de stagiaires chanteurs solistes et chefs de chant en CDD rémunérés.

1.2.4. Activités pédagogiques et culturelles

Ces activités, créées en 1994, sont destinées au jeune public et futurs clients potentiels de l'Opéra. Elles concernent principalement des spectacles et ateliers à l'attention des enfants, des étudiants et des jeunes défavorisés, mais aussi le musée et la bibliothèque à Garnier.



2. La comptabilité analytique de l'Opéra national de Paris

2.1. Contexte de lancement du projet

Avant 2002, l'Opéra disposait d'une comptabilité analytique partielle et incomplète. Ainsi, nos tutelles (les Ministères de la Culture et du Budget), rejoints en 1999 par la Cour des Comptes, nous ont recommandé de l'enrichir pour obtenir un système plus pertinent, en coûts complets, afin de mesurer précisément la rentabilité de nos activités. Notre Directeur Général de l'époque, Hugues Gall, a pris la décision de lancer le projet en 2002, après s'être assuré que les conditions indispensables à son démarrage étaient réunies.

2.1.1. Une comptabilité analytique préexistante incomplète

Cette comptabilité a fonctionné pendant dix ans, dans les années 90.

En termes de dépenses, seuls étaient identifiés :

- 50 à 70 % des coûts complets des Directions opérationnelles. Certaines charges directes n'étaient pas comptabilisées dans les Directions consommatrices et les charges indirectes d'administration et de support n'étaient pas intégrées ;
- 20 à 25 % des coûts complets au niveau des activités, particulièrement des spectacles. Ne disposant pas d'outil de planification automatique permettant de ventiler les dépenses vers chaque spectacle, la quasi-totalité des rémunérations pourtant directes faisait défaut et aucun coût indirect n'était identifié.

Nous disposions par ailleurs d'un découpage analytique des Directions et des activités obsolètes, datant des années 90.

Nous avons enfin découvert que le logiciel de comptabilité générale COTRE, que nous utilisons jusqu'alors de manière partielle, disposait de toutes les fonctionnalités nécessaires à la mise en place d'une comptabilité analytique en coûts complets. Cela a constitué un argument supplémentaire.

2.1.2. Des recommandations fortes

En 1999, en accord avec nos tutelles, la Cour des Comptes nous a fixé comme objectif, à l'horizon 2004 - 2005, avant son prochain passage, de mettre en place un système de comptabilité analytique d'exécution en coûts complets.

L'objectif était de pouvoir fournir à nos tutelles une information plus fiable et de disposer en interne d'une meilleure analyse de nos dépenses par activités.

L'ambition de ce projet à moyen terme était de développer un instrument stratégique de pilotage et d'aide à la décision.

Cette démarche devait par exemple nous permettre :

- de comparer le coût complet d'un service fonctionnel ou opérationnel avec celui de la sous-traitance ;
- d'étudier la rentabilité des nos activités commerciales périphériques et procéder à des ajustements (augmentation des tarifs, diminution des dépenses, externalisation, restructuration, voire fermeture de l'activité) ;
- d'anticiper les coûts et les recettes des reprises de spectacles.



2.1.3. Lancement du projet

En 2002, le Directeur Général Hugues Gall a lancé le projet, après s'être assuré que les conditions techniques, financières et humaines étaient réunies.

A l'échelon technique, il fallait vérifier que les logiciels de planification automatique avaient été mis en place dans chacune des directions concernées.

Au niveau humain, une communication élargie s'avérait nécessaire. Des correspondants ont été désignés, de façon concertée, dans chacune des Directions.

En termes financiers, il a créé, au sein de la Direction financière, une cellule de comptabilité analytique dédiée au projet, avec un chef de projet recruté à temps plein sur ce dossier, une équipe de projet avec un Directeur et un comité de pilotage avec un Président. Nous disposions ainsi d'une structure d'accompagnement précise et forte.

2.2. Étapes de mise en place

2.2.1. Phase d'étude préalable

La première étape a duré d'octobre 2002 à février 2003. Elle a été menée par l'équipe projet, en collaboration avec des consultants d'IBM retenus suite à un appel d'offres. Cette phase d'étude de l'existant s'est traduite par une centaine de rendez-vous auprès des différentes Directions. Elle s'est accompagnée d'un travail de gestion du changement, qui nous a permis de définir un schéma de coût analytique adapté et d'identifier les premières clés de répartition. Une étude de compatibilité entre le schéma retenu et le logiciel existant a par ailleurs été menée avec les chefs de projets informatiques.

2.2.2. Phase de mise en œuvre

Développée de mars 2003 à mars 2004, cette phase s'est décomposée en deux parties :

- la première étape a concerné la saisie des charges directes selon un principe de double imputation, avec une origine (qui achète) et une destination (qui consomme). Nous avons pour cela dû adapter les systèmes informatiques, paramétrer le logiciel COTRE et sensibiliser les utilisateurs aux nouvelles procédures de saisie
- le second volet a été consacré aux charges indirectes : il s'agit des déversements concernant les dépenses pour lesquelles nous n'avons pas pu identifier de destination au moment de l'achat (ou de l'embauche). Ceci s'est traduit par la définition de clés de répartition et un paramétrage supplémentaire dans COTRE.

2.2.3. Démarrage de l'administration

Au cours du premier trimestre 2004, nous avons intégré les premières clés de répartition dans le logiciel comptable, qui sont venues répartir les charges indirectes.

Les premiers états ont ensuite été sortis via un infocentre spécifique : il était très important, stratégiquement et politiquement, de procéder rapidement et très régulièrement (une fois par trimestre) à un retour d'information auprès des différentes Directions. Cette démarche a permis d'officialiser définitivement l'existence de la comptabilité analytique et son passage de l'état de projet à une phase de réel fonctionnement.



2.3. Présentation technique

2.3.1. Double imputation et déversement

Les principes de saisie mis en œuvre sont ceux de double imputation et, à défaut, de déversement à différents niveaux.

Nous avons à l'Opéra près de 200 centres de coûts, correspondant aux découpages de notre organigramme, sous forme de codifications spécifiques. Nous avons distingué les centres de coût des Directions fonctionnelles et support d'une part, ceux des Directions opérationnelles d'autre part. Les codes analytiques d'activités correspondent à l'ensemble de nos activités commerciales ou de spectacle.

La double imputation doit être renseignée dans deux zones : l'origine (qui achète) et la destination (qui ou quoi consomme). Les exemples suivants en illustrent le principe :

- imaginons un fax acheté par un service fonctionnel et support pour un autre service opérationnel : le service de fourniture (qui achète) est l'origine, la Direction artistique (qui utilise) la destination ;
- pour des achats comme des ramettes de papier, cette identification est plus difficile. L'origine est le service des fournitures, mais la destination est impossible à déterminer au moment de l'achat : il est alors demandé au personnel de saisie de renseigner une destination égale à l'origine
- supposons que la Direction des costumes achète une robe pour le spectacle *Carmen* : cette Direction est l'origine, le code correspondant au spectacle *Carmen* la destination ;
- si cette même Direction achète des bobines de fil, dont on ne sait pour quels spectacles elles seront utilisées, elle est à la fois l'origine et la destination. L'information est alors immédiatement neutralisée dans les logiciels.

Parallèlement à la saisie des dépenses selon ce schéma de coût, les recettes sont renseignées très simplement, avec une seule imputation : la destination. Elles rentrent alors directement dans les codes analytiques d'activité et ne sont rattachées à aucune Direction. Les recettes appartiennent à tout le monde.

Quand la double imputation n'a pu avoir lieu, nous utilisons le procédé des déversements, selon des clés de répartition. Cette opération est de plus en plus automatisée. Elle a lieu chaque trimestre, à l'issue de la période de référence. Ce système permet de répartir les charges pour lesquelles la saisie a signalé une origine et une destination similaires. Pour reprendre les exemples précédents, le déversement permet aux ramettes de papier d'échapper à la Direction des fournitures pour être réparties, selon une clé spécifique, entre les Directions opérationnelles consommatrices. Les bobines de fil sont ventilées entre tous les spectacles de l'année. Cette opération relève du chef de projet, en liaison avec son correspondant opérationnel dans le service concerné.

Les déversements s'enrichissent mutuellement : l'ensemble des dépenses arrive ainsi, soit par double imputation soit par déversements successifs, vers les codes analytiques d'activité. Au final, tous les centres de coûts se vident et les coûts complets apparaissent au niveau des activités. Ils peuvent alors être opposés aux recettes. Ainsi, nous pouvons observer le solde de chacune de nos activités ou spectacles et en mesurer, pour les activités commerciales du moins, la rentabilité.



2.3.2. Informations complémentaires

Les dépenses d'investissement ne sont pas réparties en comptabilité analytique. En revanche, les dotations aux amortissements sont intégrées, précisément imputées dans les services puis déversées sur les activités.

Par ailleurs, les subventions de l'État sont isolées. Leur répartition sur les différentes activités fausserait en effet l'étude de rentabilité.

Il est en outre prévu, à moyen terme, d'ajouter des charges supplétives extracomptables à nos résultats, comme l'amortissement du bâtiment Bastille, les rémunérations des fonctionnaires détachés et les charges de retraites. L'objectif de cette intégration est de disposer d'un coût encore plus complet et de le comparer à la facture des sous-traitants.

Suivant une nouvelle recommandation de la Cour des Comptes, nous envisageons enfin, à plus long terme, de mettre en place une comptabilité analytique prévisionnelle. Il s'agit d'un projet complexe et ambitieux, qui nécessite de prendre le temps de la réflexion et de l'analyse.

2.4. Facteurs clés du succès

La gestion du changement est un élément clé dans la réussite d'un tel chantier. Le chef de projet et l'équipe d'encadrement doivent faire preuve de pédagogie et être à l'écoute de l'ensemble des acteurs, pendant toutes les phases de la démarche.

Il est important de largement communiquer. Nous avons diffusé très régulièrement des notes d'information pour rappeler l'existence du projet et surtout effectuer un juste retour d'information aux quelque deux cents personnes concernées.

Enfin, le soutien de la Direction Générale est essentiel : il permet au projet de survivre aux obstacles rencontrés lors des différentes phases de son développement.

Ces trois conditions, ajoutées aux compétences, au temps et aux moyens financiers, peuvent permettre de mener à bien une telle démarche.



Échanges avec la salle

Sylvie KOENIG, université Louis Pasteur - Strasbourg 1

J'aimerais savoir si vous avez mesuré le temps et l'argent investi dans ce dossier et si vous avez utilisé uniquement des compétences déjà présentes dans l'établissement ?

Julien NEMOZ

Ce projet a été géré à temps plein pendant deux ans par le chef de projet, recruté spécialement. Autour de lui, les membres de l'équipe de projet y ont consacré environ 10 % de leur temps. L'apport du comité de pilotage, regroupant les grands Directeurs, se mesure moins en temps qu'en appui politique et stratégique. Lors de la phase de mise en œuvre, nos informaticiens ont travaillé à plein temps pendant trois ou quatre mois sur l'adaptation du système informatique.

Nous avons à l'époque estimé le coût du projet à 500 000 euros, en agrégeant le salaire du chef de projet, les quotes-parts des rémunérations des différents intervenants, quelques dépenses de sous-traitance informatique et le coût du consultant IBM auquel nous avons fait appel pendant les quatre premiers mois.

Philippe ROLLET, université Lille 1

J'imagine que la mise en œuvre de cette démarche analytique a facilité le processus de décision. Pouvez-vous nous donner quelques exemples ?

Julien NEMOZ

Concernant l'analyse du solde des spectacles, cela est délicat. J'utilise à dessein le terme de solde et non celui de rentabilité : nous sommes en effet investis d'une mission de service public qui est de créer, financer et diffuser. Financer un spectacle fait perdre de l'argent : nous bénéficions néanmoins d'une subvention qui, si elle était répartie, équilibrerait les spectacles financés. Nous sommes par ailleurs tenus de ne pas augmenter nos tarifs, pour permettre au plus grand nombre d'y assister.

Nous en tirons toutefois d'autres conclusions, notamment au moment des reprises de spectacles. Le recul dont nous disposons aujourd'hui en termes d'analyse des spectacles en coûts complets nous permet d'effectuer des comparaisons entre les reprises, censées être moins chères, et les créations. Ainsi, la reprise de *Guerre et paix* s'est récemment avérée très onéreuse : le Directeur de l'Opéra a donc décidé de déclasser ce spectacle.

Nous pouvons également faire des simulations de salles, de lieux, de nombre de représentations, afin d'accompagner éventuellement les choix artistiques et contenir ainsi les dépenses.

L'impact des conclusions issues de la comptabilité analytique est surtout sensible au niveau des activités commerciales. Nous avons ainsi découvert que certaines nous faisaient perdre de l'argent. Des moyens d'action sont actuellement mis en œuvre au cas par cas avant d'envisager au final une éventuelle externalisation ou fermeture.

Claude DUBOUE, université de Poitiers

J'aimerais connaître le résultat d'exploitation de l'exercice et savoir si cela a induit une modification de la subvention de l'Etat.

Julien NEMOZ

Chaque année, le budget d'exécution est équilibré. Nous avons connu un déficit en 2003 suite au passage aux 35 heures, mais il a été largement réduit. Nous sommes aujourd'hui proches de l'équilibre. Pour l'instant, les tutelles n'ont pas tiré de conséquence concernant la subvention.



Thierry BENOIT, Amue

Vous avez précisé que « les recettes appartiennent à tout le monde ». Cela reflète à l'évidence un esprit d'établissement. Est-ce nouveau et, dans l'affirmative, comment y êtes-vous parvenus ?

Julien NEMOZ

Cet état d'esprit est relativement nouveau. Dans l'ancien système de comptabilité analytique, les recettes étaient rattachées à des activités ainsi qu'aux Directions opérationnelles directement en charge de leur organisation. Il nous est apparu important, lors du lancement du projet, de déconnecter les recettes des Directions, car nous avons besoin d'obtenir l'adhésion des différents acteurs du projet, dans toutes les Directions, y compris celles plus éloignées du spectacle. Cela a été très bien perçu au niveau des Directions ne recevant aucune recette auparavant, moins bien par les autres ; ces dernières restaient cependant budgétairement rattachées à certaines recettes spécifiques. Nous pensons avoir effectué le bon choix.



Les choix de mise en œuvre

Une illustration de mise en œuvre au Conservatoire National des Arts et Métiers

Louis SENECHAUT

Contrôleur de gestion, CNAM

1. Présentation du CNAM

1.1. Les activités

Le CNAM est un établissement public de formation professionnelle supérieure pour adultes.

Il propose :

- 1 200 formations en cours du soir ;
- des formations professionnalisées en instituts ;
- une trentaine de cursus en apprentissage ;
- plus de 170 stages courts pour les entreprises et leurs salariés.

Les formations sont dispensées dans l'établissement parisien et par des Centres Régionaux Associés.

Le CNAM est également investi de missions dans les domaines de la recherche et de la diffusion de la culture scientifique et technique, notamment via le Musée des Arts et Métiers.

1.2. Quelques chiffres

- 87 000 auditeurs, dont la moitié en régions
- 18 millions d'heures élèves ;
- 7 000 diplômes délivrés ;
- 486 ETP enseignants dans l'établissement public parisien ;
- 67 000 heures statutaires, 41 000 heures complémentaires et 79 000 heures de vacataires dispensées à Paris ;
- 905 équivalents temps plein IATOS ;
- un compte financier de 126 millions d'euros, incluant les salaires des titulaires : jusqu'au 31 décembre 2005, le CNAM payait en effet ses fonctionnaires. Depuis le 1^{er} janvier 2006, il est aligné sur les universités, par souci d'homogénéité.



1.3. Organisation

Le CNAM est un « grand établissement » au sens de la loi de 1984, sans ordonnateur secondaire.

Il est organisé en quatre pôles décentralisés regroupant l'ensemble des activités par grands champs disciplinaires :

- Economie Gestion ;
- Travail et Société ;
- Sciences et Techniques Industrielles ;
- Sciences et Technologies de l'Information et de la Communication.

S'ajoute à cette organisation le Musée des Arts et Métiers, pièce majeure de l'activité.

L'organigramme laisse apparaître ces entités opérationnelles ainsi que les services centraux, ce qui préfigure l'organisation analytique et la distinction entre centres d'analyse principaux et centres auxiliaires.

2. La démarche analytique du CNAM

2.1. Contexte

La mise en place d'outils analytiques est l'une des missions de la fonction « contrôle de gestion », mise en place début 2004.

Cette démarche a été entreprise prioritairement en fonction d'objectifs de gestion internes, à la demande de l'Administration Générale et sans penser directement à la LOLF.

Elle a été menée indépendamment du travail méthodologique de l'Amue, mais nous avons constaté une convergence entre notre démarche empirique et les thématiques développées dans le guide méthodologique.

2.2. Objectifs et principes

2.2.1. Les objectifs des outils d'analyse

Nos outils analytiques ont pour objectif d'accompagner la mise en place de l'organisation décentralisée en pôles et la politique de développement des ressources propres.

Le premier outil, intitulé « résultats analytiques des entités », vise à apprécier les performances financières des entités opérationnelles selon les principes d'une comptabilité analytique.

Le second outil doit fournir aux services opérationnels, sous forme de fiches d'analyses économiques, un outil de pilotage des prix de facturation des prestations externes en fonction de leurs coûts de revient.



2.2.2. Principes de base

Si le premier outil concerne plus directement le sujet de ce séminaire, les deux dispositifs ont été conçus en cohérence et répondent aux mêmes principes de base :

- l'évaluation de coûts de revient complets, directs et indirects ;
- une analyse selon l'axe « entités opérationnelles » et non « processus et activités » pour reprendre la nomenclature de l'Amue ;
- l'imputation des coûts indirects sur les entités opérationnelles selon la méthode des sections homogènes et des unités d'œuvre, avec des clés de répartition.

2.3. Les résultats analytiques des entités opérationnelles (outil n°1)

Les coûts et produits dits « indirects » des services centraux sont intégralement répartis sur les entités opérationnelles au moyen de clés de répartition des unités d'œuvre. Les services centraux ont donc un résultat analytique nul. La somme des résultats analytiques des entités opérationnelles est égale au résultat comptable du CNAM.

Les résultats analytiques sont calculés deux fois l'an, au niveau du budget primitif et du compte financier.

Le système a été mis en place à l'automne 2004, pour le budget et le compte financier 2005. Les règles de répartition ont été affinées à l'automne 2005 pour 2006 et seront appliquées sans changement en 2007.

Les calculs sont effectués au moyen de feuillets EXCEL. Nous disposons désormais d'une application informatique intégrée faisant le lien entre l'outil de répartition des coûts indirects et celui du service financier consolidant les budgets des entités.

2.4. L'exemple du pôle Sciences et Techniques Industrielles

Si vous observez le tableau inséré dans votre dossier, vous pourrez apercevoir, en plus des classiques charges et produits directs, les charges et produits indirects. Il s'agit des résultats de la répartition sur le pôle STI des coûts et produits des services communs au moyen de nos clés. Nous pouvons ainsi dégager un résultat analytique.

2.5. Les sources d'information

2.5.1. Les informations en euros

Elles proviennent de la comptabilité de l'ordonnateur et de la répartition des mandats par centre de responsabilité. Cela permet d'obtenir les coûts directs des entités opérationnelles et des services centraux.

Il existe néanmoins l'exception déjà évoquée des amortissements. Nous avons réussi à en intégrer une part dans les coûts, en répartissant l'écriture globale des amortissements au prorata des surfaces. Ce système est imparfait mais permet de raisonner véritablement en coûts complets.

Je n'insiste pas sur le cas particulier des salaires des titulaires, qui doivent désormais faire l'objet d'une estimation.

La principale difficulté réside dans les prestations internes, traitées par transfert de crédits. Cet obstacle sera vraisemblablement levé lorsque nous disposerons d'un logiciel de comptabilité analytique proprement dit.



2.5.2. Les informations en volume

Nous avons mis en place un système de centralisation des statistiques de l'établissement. Nous nous appuyons sur le principe d'un recueil annuel des données, d'où nous tirons nos principales clés.

2.6. Points forts et points faibles

2.6.1. Les acquis

- le calcul des résultats analytiques constitue l'une des bases du dialogue budgétaire entre Administration Générale et Responsables des pôles : ce système a donc un impact sur les arbitrages budgétaires
- ce système a été conçu en harmonie avec les grilles d'analyse de rentabilité des activités dites commerciales (formation continue, contrats de recherche, ...) : cela nous a permis d'injecter des coûts indirects dans ces grilles et donc de disposer de coûts standards de personnel complets, permettant la comparaison avec des points de repères externes
- les outils analytiques contribuent à diffuser dans l'établissement une « culture de coûts »
- l'outil développé sous EXCEL constitue une maquette de ce que sera notre comptabilité analytique dans le futur logiciel de GFC

2.6.2. Les points d'amélioration

- notre système ne comptabilise pas les coûts du foncier pour les bâtiments affectés par l'Etat
- le choix de l'axe d'analyse « entités » a permis de construire rapidement des outils répondant aux objectifs prioritaires de l'établissement et permettant d'obtenir des ordres de grandeur en coûts complets. Il faut maintenant intégrer ces résultats dans les tableaux de bord, en les mettant au regard d'indicateurs de performance, d'où la nécessité d'introduire une démarche d'analyse par activité ou par produit
- la qualité des données est tributaire de notre système d'information, qui présente encore des insuffisances
- une démarche analytique suppose de travailler en amont de l'informatique sur la définition des données, les règles de codification, l'homogénéisation des nomenclatures, dans une approche stratégique du système d'information. Il faut passer d'une culture de gestion de l'informatique à une culture de gestion du système d'information, ce qui constitue sans doute la difficulté majeure



Échanges avec la salle

Gilbert ANGENIEUX, université de Savoie

En termes de diffusion dans l'établissement, quel a été le niveau d'appropriation des données ? Il est courant dans les institutions d'avoir 50 % de charges indirectes. Si cet outil doit conduire à une aide à la décision, cette forte proportion nécessite un degré d'appropriation considérable.

Louis SENECHAUT

Cet outil est utilisé au niveau des cinq entités opérationnelles et ne descend pas à une échelle plus fine d'analyse, pour laquelle les règles macroscopiques utilisées ne seraient plus pertinentes.

Les coûts indirects ont pour but d'évaluer la contribution de chaque entité au résultat global de l'établissement. Il faut distinguer l'action directe des entités sur leurs coûts et produits, et les coûts indirects sur lesquelles elles n'ont pas prise. Cela militerait pour une approche de type ABC, plus intégratrice, mais ne répondrait pas à la commande. Nous avons privilégié l'obtention rapide de résultats, d'ordres de grandeur corrects, même si nous reconnaissons les limites du système. Le problème de l'appréciation coûts/performance au niveau des services communs reste entier. Le système ne permet pas d'autorégulation interne. En revanche, il devrait permettre le « benchmarking » avec les autres EPSCP.

Claude DUBOUE, université de Poitiers

Quel est le montant des dépenses de personnel Etat ?

Louis SENECHAUT

La subvention d'Etat est de 50 millions d'euros, soit un peu moins de la moitié du budget total de l'établissement.

Pierre DUMAZ, CNAM

Sur les 120 millions d'euros du budget, les dépenses se répartissent de façon égale entre les dépenses de personnel et de fonctionnement. Je précise par ailleurs que les subventions de l'Etat, notamment pour rémunérer les personnels fonctionnaires, figurent en produits indirects dans les comptes analytiques des pôles et ne sont pas individualisées.

Les charges réparties sont effectivement l'un de nos principaux problèmes, puisqu'elles sont trop importantes par rapport aux charges totales. Néanmoins, les produits répartis sont également considérables. C'est bien le delta produits répartis / charges réparties qui est analysé dans chaque pôle et pas seulement le montant des charges réparties qui lui est affecté.

Nous n'avons aucun moyen d'analyse des coûts des services centraux de base (affaires financières, ressources humaines...). En revanche, nous commençons à réfléchir sur les services appuis comme la reprographie, pour savoir s'il faut ou non les externaliser.



Les choix de mise en œuvre

Présentation des méthodes exposées dans le guide méthodologique

Thierry BENOIT

Chargé de domaines finances, département Services, Amue

Serge BOURGINE

Chargé de domaines finances, département Services, Amue

Notre intervention concerne principalement les parties 4 et 5 du guide. Le groupe de travail a souhaité mettre l'accent sur deux méthodes de calcul en coûts complets : la méthode par activités et la méthode par sections homogènes.

Je vais vous présenter la méthode par activités et Thierry Benoît vous entretiendra de la méthode par sections homogènes, puis nous tenterons de dresser un tableau comparatif.

Préalablement au choix de la méthode, il est essentiel que chaque établissement détermine les objectifs qu'il souhaite assigner au système analytique. Ceci passe par la description d'axes analytiques (entités organiques, processus d'activités, LOLF...) et d'objets de coûts.

1. La méthode basée sur les activités

1.1. Sélectionner les activités

Cette méthode consiste à s'interroger sur les activités accomplies dans l'établissement et à proposer un découpage transversal. Pour définir ces processus et, en leur sein, les activités qui en permettent la réalisation, il convient de se poser trois questions :

- Quelles sont les missions de l'établissement ? (ceci permet de définir les processus)
- Comment sont-elles accomplies ? (ce sont les activités)
- Comment s'enchaînent ces activités ?

Les réflexions du groupe ont abouti à la définition de cinq processus, en référence aux missions du Code de l'Éducation :

- formation ;
- recherche ;
- diffusion des savoirs ;
- gestion, pilotage ;
- processus support, logistique.

Ces processus se déclinent en activités. Par exemple, pour mener à bien un processus recherche, il faut constituer des équipes, rechercher des partenariats, trouver des financements, effectuer le travail



de recherche, valoriser scientifiquement ou commercialement le savoir produit et évaluer le processus.

Nous sommes ici concrètement sur les cœurs de métier de l'université, ce qui constitue l'un des avantages de la méthode. Les codes définis sont parlants pour les gens qui devront les renseigner ou qui seront appelés à utiliser les résultats produits par la méthode.

Un autre atout de la méthode réside dans les recoupements possibles avec la logique de découpage de la LOLF.

1.2. La mécanique générale

Cette méthode compte plusieurs étapes successives :

- détermination des objectifs et définition des objets de coûts ;
- définition des activités opérationnelles et support ;
- définition du périmètre des ressources : qui nécessite de déterminer les charges budgétaires et supplétives à déverser dans le système analytique ;
- affectation de ces charges sur les activités : elle s'appuie sur la définition d'inducteurs (dits de ressources), de clés de répartition pour faire court, qui vont consister à identifier le déterminant principal de la dépense, son fait générateur en quelque sorte. Il s'agit donc d'un moyen de compréhension du coût, qui permet éventuellement de dégager des leviers d'action. A l'issue de cette étape, la nature de l'information obtenue est déjà extrêmement précieuse puisque l'établissement dispose de la connaissance du coût complet de ses grandes missions (notamment formation et recherche) et, en leur sein, du coût complet des activités permettant leur réalisation (par exemple pour le processus de formation, le coût de l'information sur les programmes, de l'accueil des étudiants, des inscriptions, de l'enseignement proprement dit, ...)
- ventilation du coût des activités sur l'objet de coût, via un inducteur d'activités. Cette dernière étape permet d'obtenir le résultat final : la valeur de l'objet de coût. Il s'agit cette fois de répartir le coût des activités sur chacun des objets de coûts identifiés en utilisant cette fois encore des inducteurs, baptisés d'activités pour cette étape.

2. La méthode en sections homogènes

2.1. Sélectionner les centres d'analyse

Cette méthode vise à calculer le coût de revient complet d'un produit, d'un service ou d'une activité. Elle est un héritage de la comptabilité analytique industrielle largement appliquée en France au début du XX^{ème} siècle et s'inscrit, comme la méthode par activités, dans une logique de coûts constatés. Cette méthode se définit comme techniquement simple et se fonde sur un découpage organique préétabli et stable de la structure en centres d'analyse.

Un centre d'analyse est une entité organisationnelle ou opérationnelle qui consomme des ressources et se caractérise par un ensemble de moyens humains, matériels et financiers nécessaires à son fonctionnement. Il s'agit d'unités suffisamment individualisées pour être dotées d'un responsable qui en assure la gestion et la direction.

Ces centres d'analyse correspondent à des groupements homogènes de coûts, ce qui rejoint le découpage structurel des universités en trois niveaux : la Présidence, les UFR, Instituts et Ecoles et



enfin les centres de responsabilité, les départements d'enseignement et les laboratoires. Cette découpe, reconnue par tous, est un atout de la méthode.

L'identification des centres d'analyse est une étape préalable fondamentale, puisque c'est là que vont s'imputer toutes les charges indirectes.

Les centres d'analyse principaux (CAP) correspondent à des entités opérationnelles directement liées à l'exécution des missions de formation ou de recherche : ils sont orientés vers l'extérieur, vers un client ou un usager.

Les centres d'analyse auxiliaires sont les entités support, qui réalisent en interne des prestations de services aux CAP.

2.2. La mécanique générale

Le modèle des sections homogènes est une méthode structurelle. Il vise à imputer aux CAP les charges indirectes ; les charges directes allant sur les objets de coûts. Les coûts de ces entités sont ensuite répartis à l'objet de calcul du coût en fonction des activités qui le consomment. On parle alors de déversement en cascade du budget vers les objets de coûts.

Plusieurs étapes s'imposent :

- une définition préalable des objectifs, des objets de coûts ;
- un découpage de l'organisation en entités organiques : les centres d'analyse ;
- une définition du périmètre des charges, y compris des charges supplétives ;
- le traitement des charges, après calcul éventuel de coûts harmonisés ;
- l'affectation des charges directes, consommées par un seul produit, à l'objet de coûts identifié ;
- la ventilation entre CAP et centres auxiliaires, grâce à des clés de répartition, des charges indirectes consommées en commun par plusieurs objets de coûts. Ceci inclut également le cas échéant le traitement des prestations internes réciproques, afin d'éviter une double imposition ;
- la ventilation des charges des centres d'analyse auxiliaires sur les centres d'analyse principaux, avec l'unité d'œuvre pour seul critère d'appréciation de l'activité ;
- le déversement des charges indirectes des CAP sur les objets de coûts, à raison d'une unité d'œuvre traduisant la consommation des activités des centres ;
- la mise en rapport des recettes.

3. Analyse comparée

3.1. Les avantages

Ces deux méthodes sont des modèles de calcul en coûts complets.

3.1.1. Avantages de la méthode par activités

- le découpage transversal de la structure se situe dans une logique de métiers très parlante pour les personnels de l'établissement ;
- l'utilisation de la notion d'inducteurs dans l'affectation des charges aux activités puis aux objets de coûts est intéressante dans une optique de pilotage car elle permet d'expliquer



l'émergence du coût et sa variation, notamment dans une logique de Justification au Premier Euro.

3.1.2. Avantages de la méthode par sections homogènes

- le découpage organique, calqué sur la structuration de l'établissement, facilite la comparaison entre universités ;
- la faculté de capter le coût des entités support est un atout.

3.2. Les inconvénients

3.2.1. Les inconvénients de la méthode par activités

- la notion d'inducteur est parfois difficile à comprendre ;
- la multiplication des sources d'information et des données peut induire une complexification du modèle ;
- la multiplicité des facteurs rend difficile l'éventuelle reconfiguration d'une activité ;
- l'utilisation de cette méthode est moins adaptée à la réduction des coûts qu'à l'analyse de leur composition.

3.2.2. Les inconvénients de la méthode par sections homogènes

Ils sont de différentes natures :

- la part d'arbitraire existant dans le choix des unités d'œuvre ;
- les déversements en cascade des charges indirectes qui rendent souvent occulte la traçabilité des coûts ;
- la pertinence contestable de la méthode lorsqu'il existe une part croissante des charges indirectes dans le coût de revient complet ;
- la difficulté d'appréhender les éléments constitutifs du coût ;
- l'utilisation d'unité d'œuvre unique par centre d'analyse, inadaptée dans le cas d'une entité accomplissant plusieurs activités. Cela revient à remettre en cause le principe d'homogénéité inhérent au modèle.

4. Critères de choix de la méthode

Je vous renvoie, pour étayer nos propos, au point 3.2 du guide, intitulé « les critères de choix d'un modèle de comptabilité analytique ». Le groupe de travail a essayé de proposer des éléments de détermination en croisant les objectifs généraux de chaque méthode avec les buts éventuels poursuivis par les établissements. Nous avons donc relevé certains éléments de contexte, en termes de critères politiques, stratégiques, économiques, financiers, sociologiques et de spécificités structurelles des établissements, susceptibles de contribuer à déterminer la méthode la mieux adaptée.

Cette mise en perspective constitue une aide à la décision afin que chaque structure dispose d'un éclairage utile à l'heure du choix de la méthode la plus pertinente au regard de sa situation particulière.



L'intégration des coûts dans le système de pilotage

L'analyse et la prise en compte des coûts

Yves JONCOUR

Directeur du développement et de la qualité, Axes Management

1. Propos introductifs

Mon intervention portera sur les deux derniers éléments du triptyque « voir – juger – agir » évoqué par Monsieur Uhaldeborde : que faire des résultats obtenus grâce à la comptabilité analytique et comment les intégrer dans le système de pilotage.

Le contexte général de la performance impacte aujourd'hui l'ensemble du secteur public et notamment les EPSCP, les universités et les grandes écoles. Il existe ainsi un *Guide de la performance dans les services publics*, rédigé par le Ministère de l'économie et des finances. La performance publique est définie comme la capacité d'une entité à atteindre ses objectifs. Il convient donc qu'elle en ait et qu'ils soient clairement édictés et quantifiés. La démarche de pilotage vers la performance est définie dans ce guide comme le dispositif mis en œuvre par l'entité pour répondre à des critères d'exigence en termes d'efficience, d'efficacité et d'impact différé.

La comptabilité analytique est l'un des outils permettant d'aller vers cette recherche de l'efficience et cette compréhension des coûts des effets différés. Il s'agit toutefois d'un outil difficile à mettre en œuvre. Ainsi, l'aspect de la LOLF le plus ardu à appliquer résulte de l'article 27 relatif à la comptabilité budgétaire orientée par une clarification du coût des actions. Nous disposons de tableaux de bord, d'indicateurs : le vrai problème est d'oser un jour commencer à afficher des coûts. Nous en sommes loin.

Le guide méthodologique publié par l'Amue propose par ailleurs une modélisation de la réalité du fonctionnement des universités. Une comptabilité analytique est un modèle, un programme de maximisation sous contraintes. Il n'existe pas de modèle imposé. Le guide méthodologique de l'Amue vous invite d'ailleurs à aller au-delà des modèles en coûts complets. Il peut être plus éclairant de mettre en place une comptabilité analytique sur un périmètre restreint : les choix globalisants peuvent masquer certains aspects et ne sont pas forcément les mieux adaptés.

Il s'agit donc d'une pratique discrétionnaire, ce qui est un atout, mais peut aussi poser problème.

La comptabilité analytique dans le secteur public relève en effet d'un équilibre de frontière. Elle est nécessaire au pilotage de la structure et à ce titre laissée à la maîtrise d'ouvrage de l'établissement, mais constitue également un outil de comparaison pour la tutelle.

2. Comptabilité analytique et système de pilotage : les composantes

Le système de pilotage des EPSCP peut se décliner en quatre composantes, que la comptabilité analytique peut contribuer à enrichir :

- le système de finalisation de l'action ;



- l'organisation ;
- les modalités de pilotage des processus ;
- les modalités de contrôle et de reconnaissance de la performance.

2.1. Le système de finalisation

2.1.1. Définir des valeurs cibles

Le système de finalisation se traduit par la structuration des projets d'établissement, la détermination des priorités. La question est de savoir comment décliner ses objectifs au niveau des composantes.

Il est nécessaire de répartir les objectifs et de définir des valeurs cibles contextualisées, intégrant des marges de progression. La comptabilité analytique répond à cette logique et peut permettre d'aller vers un meilleur coût, non un moindre coût. La réduction des coûts publics *in abstracto* n'a aucun sens.

2.1.2. Définir des choix de développement

La question de la définition des choix de développement et de restructuration des établissements est délicate, car il existe dans le champ de la formation des éléments que l'on ne peut supprimer, même s'ils ne sont pas rentables. Les équipes de Direction doivent se demander si elles souhaitent entrer dans une logique d'établissement privé avec un choix stratégique de mise en concurrence et de positionnement international ou si elles font jouer des missions de service public. Ces choix relèvent des élus. La comptabilité analytique ne sert alors pas seulement à éradiquer le non rentable, mais à donner des valeurs, à décider des subventionnements octroyés aux différentes disciplines.

2.1.3. La question du coût du système analytique

Il est important de se demander combien coûte le système d'analyse de coûts. Il peut être préférable de ne pas tout mesurer, mais d'analyser seulement les coûts critiques, les activités porteuses d'élasticité coût-valeur et les secteurs présentant un enjeu stratégique. La comptabilité analytique par activités prend alors toute sa valeur. Elle permet d'opérer une segmentation des activités, voire de s'interroger sur leur externalisation.

2.2. Organisation et structures

C'est la question de l'arborescence qui est en jeu ici. Mettre en place une comptabilité analytique revient à s'interroger sur ce que l'on souhaite connaître et jusqu'où pousser l'analyse. La comptabilité est un élément rigidifiant, voire fragilisant. Il est nécessaire de conserver des zones de flexibilité. Il faut accepter de garder des plages d'incertitude, de ne pas forcément descendre à un niveau très fin d'analyse.

L'important est également de repérer la personne dont l'action influence les coûts. Il n'existe pas toujours une totale adéquation entre l'arborescence élaborée pour effectuer les calculs de coûts et celle des responsabilités. Au-delà des responsabilités hiérarchiques, il faut dégager les responsabilités de gestion : qui choisit le grammage de la ramette de papier...

La comptabilité analytique exècre par ailleurs le nomadisme et nécessite de définir des périmètres, des destinations auxquelles rattacher les charges. La difficulté des universités réside dans l'existence de nombreux phénomènes osmotiques, entre les UMR, les laboratoires qui travaillent ensemble, les enseignants intervenant dans plusieurs cycles... L'interpénétration des métiers complique la mise en place d'une comptabilité analytique.



2.3. Processus et activités

Le véritable enjeu de la comptabilité analytique est de travailler sur les charges de structure, qui sont aujourd'hui un *melting pot* consensuel. Il est important de s'intéresser aux coûts de processus logistiques, d'intendance, de gestion, d'accueil, de communication, de dimension internationale et de mieux répartir les charges.

2.4. Contrôle et reconnaissance de la performance

La comptabilité analytique s'appuie sur un périmètre défini au niveau de l'établissement. Or, il est aujourd'hui évident que le pilotage interne des coûts dépend largement des relations avec l'extérieur : c'est la « comptabilité environnementale ». Il est essentiel de prendre conscience du fait que l'on ne peut piloter ses coûts exclusivement au sein de l'EPSCP. Il faut y intégrer des coûts liés aux prescripteurs amont et aux partenaires externes.

3. Comptabilité analytique et système de pilotage : les effets

La comptabilité analytique produit principalement trois effets :

- un effet de révélation, voire de sidération : certains coûts mis en lumière peuvent surprendre par une ampleur insoupçonnée jusqu'alors. Il est alors essentiel de les remettre en perspective interne et de passer de l'effet d'annonce à une logique de comparaison ;
- un effet de contestation des résultats : cette situation peut être mise à profit pour inciter les personnels à améliorer la réalité des informations saisies à la source et contribuer à fiabiliser le système ;
- un effet de réaction : la révélation du coût peut inciter à prendre rapidement des mesures drastiques, mais il est important de prendre le temps de la réflexion. Il existe souvent un écart important entre la connaissance du coût et la démarche de changement visant à le modifier.

4. La comptabilité analytique, levier de la performance

Pour faire de la comptabilité analytique un véritable levier de performance, six recommandations paraissent essentielles. Ces recommandations sont les suivantes :

- mettre en cohérence les résultats de la comptabilité analytique avec les autres outils du contrôle de gestion : il est nécessaire de résoudre la dichotomie existant souvent entre le travail sur les tableaux de bord et celui sur les coûts. Les données sources doivent être communes. Il faut également intégrer la comptabilité analytique dans les tableaux de bord et produire régulièrement des résultats, pour se placer dans une dynamique prospective ;
- ne pas s'en tenir à la valeur absolue du coût, mais mettre en exergue les éléments qui le composent ;
- mettre en place des comptes d'exploitation produits, pour alimenter le système de comptabilité analytique avec des coûts d'objectif ;
- faire évoluer le modèle, en préférant un système de briques à une architecture trop rigide ;
- développer en interne un dialogue de gestion ;
- faire des coûts un véritable élément de décision.



Je risquerai, en conclusion, une métaphore quasi psychanalytique, en comparant la comptabilité analytique au désir d'enfant. On peut avoir envie d'être parent ou non, ressentir que cela est essentiel mais ne pouvoir en expliquer la raison. Toutefois, quand les enfants sont là, il faut vivre avec et s'attacher à les faire évoluer !



Synthèse de la journée et conclusion

Jean-Michel UHALDEBORDE

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

1. Une démarche inscrite dans une dualité de registres

Je retiendrai notamment de cette journée la dualité des registres mis en lumière.

1.1. « Sensibilisation – désensibilisation »

Le premier clivage s'inscrit dans l'opposition « sensibilisation – désensibilisation » :

- sensibilisation à des méthodes, à l'utilité de consulter le guide méthodologique ;
- désensibilisation au sens médical du terme, afin de désamorcer l'inquiétude quant à la mise en œuvre d'une démarche de comptabilité analytique dans les établissements.

Ce genre de séminaire n'a pas pour vocation première de produire de l'élucidation, mais plutôt de la stimulation.

1.2. « Maturation – incubation »

Le deuxième clivage relève de la dualité « maturation – incubation ». Plusieurs exposés ont mis l'accent sur la pression externe, émanant du Ministère, de l'Europe, de la LOLF... Se pose alors la question de l'articulation de cette pression avec une appropriation interne de la démarche, dans une logique de performance et d'évaluation. La formule utilisée par l'université de Savoie est intéressante : « transformer une contrainte en opportunité ».

1.3. « Illustration – représentation »

Le troisième binôme est « illustration – représentation ». S'il semble évident que les avancées les plus considérables en matière de comptabilité analytique se situent hors du périmètre universitaire, tous les témoignages ont néanmoins fait état d'un point de départ similaire : l'identification précise de l'organisation. Nous ne nous connaissons pas suffisamment nos structures, et même nos activités.

2. Construction et exploitation de la représentation

Au-delà de la démarche, cette journée m'a permis de progresser dans mes réflexions sur les différentes étapes, en amont comme en aval. Ainsi, en matière de construction de la représentation, plusieurs niveaux sont à prendre en compte.

2.1. Niveau politique

Il s'agit de la définition des objectifs stratégiques de la démarche, au sein du projet de développement de l'établissement. Ceci constitue la matrice de la négociation et de la signature de contrats, avec des partenaires diversifiés : Ministère, Région, Conseils Généraux, Communautés d'Agglomération, mais aussi grands groupes industriels, pour lesquels la réflexion sur les coûts est une préoccupation majeure.



2.2. Aspects méthodologiques

Ils concernent la définition des activités, des périmètres. Avant de compter, il faut nommer. Il s'agit d'un préalable indispensable à la production de résultats. Il est essentiel de travailler en amont sur les dispositifs d'information et de ne pas confondre abondance et pertinence des données. La connectivité et l'interopérabilité entre les différents logiciels n'est pas toujours assurée.

2.3. Questions organisationnelles

La démarche analytique nécessite, pour aboutir, de fixer un cadre et d'agir avec détermination. Il appartient aux politiques de la situer dans un projet d'établissement, dans une vision stratégique. Il s'agit en outre d'une démarche itérative et interactive qui mobilise toute l'organisation. Elle est donc exigeante mais simultanément responsabilisante..

2.4. Exploitation de la représentation

La difficulté réside dans l'articulation de ces différents niveaux comme autant de dispositifs de contrôle. Dans les établissements, certains termes crispent : lorsque l'on parle de contrôle de gestion, beaucoup de collègues traduisent cela péjorativement, l'assimilent à une surveillance abusive. Il faut parvenir à démontrer que ces dispositifs, agrégés en une démarche analytique, ont une valeur ajoutée.

Des problèmes de méthode sont par ailleurs susceptibles de se poser sur les effets en retour des usages de cette représentation. Ainsi, seuls les salaires sont imputés dans les dispositifs ; si l'on entendait calculer le coût réel d'une formation, il faudrait comptabiliser le temps passé par les collègues. Sans doute les formations sortiraient-elles alors à des coûts nettement supérieurs. Il existe des coûts cachés.

3. Conclusion

Au-delà de ces difficultés et questionnements, l'essentiel est de se mettre en marche et de ne pas viser dès le départ un outil définitif et parfait. Il faut accepter l'idée qu'il n'existe pas une seule vérité des coûts, mais des démarches qui permettent de progresser dans la connaissance de nos organisations et peuvent nous aider à prendre des décisions plus raisonnées de réaffectation des moyens. Il est toutefois indispensable de garder présent à l'esprit le fait que nous ne maîtrisons pas notre environnement : selon la nature des jeunes qui arrivent, la densité du tissu industriel dans la région, les performances ne seront pas les mêmes en termes de réussite aux examens ou d'insertion professionnelle.

Une telle démarche peut nous aider à progresser dans l'animation de nos établissements et nous permettre, tout simplement, de mieux assurer nos missions de service public.