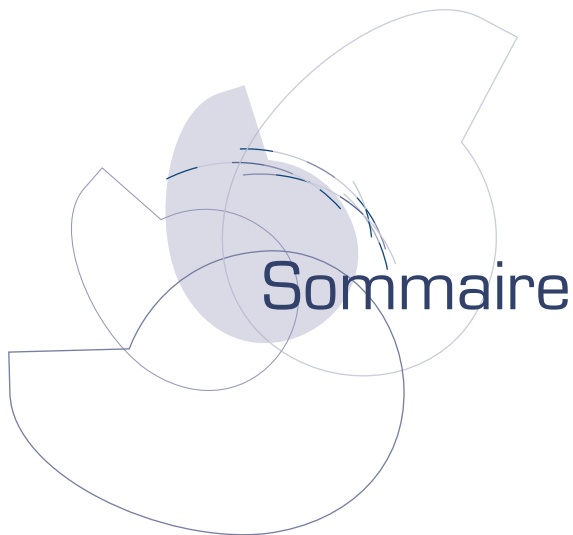


Mise en place d'une comptabilité analytique au sein des EPSCP

Recueil des fiches techniques et méthodologiques
(2^e édition)



Sommaire

PARTIE 1

Fiches contexte

- | | | |
|----|---|----|
| 1. | Objectifs et champs de la comptabilité analytique | 7 |
| 2. | Les obligations réglementaires des EPSCP en matière de calcul des coûts | 11 |
| 3. | LOLF, opérateurs de l'État et calcul des coûts | 17 |
| 4. | Les systèmes d'information utiles à la comptabilité analytique | 21 |

PARTIE 2

Fiches définition

- | | | |
|-----|--|----|
| 5. | Les objets de coûts et les axes analytiques | 29 |
| 6. | La définition d'un périmètre de charges | 33 |
| 7. | La définition des prix et d'un périmètre de recettes | 37 |
| 8. | Unités d'œuvre et inducteurs de coût | 41 |
| 9. | La notion d'activité | 45 |
| 10. | Le reporting sur les coûts | 47 |

PARTIE 3

Fiches méthode

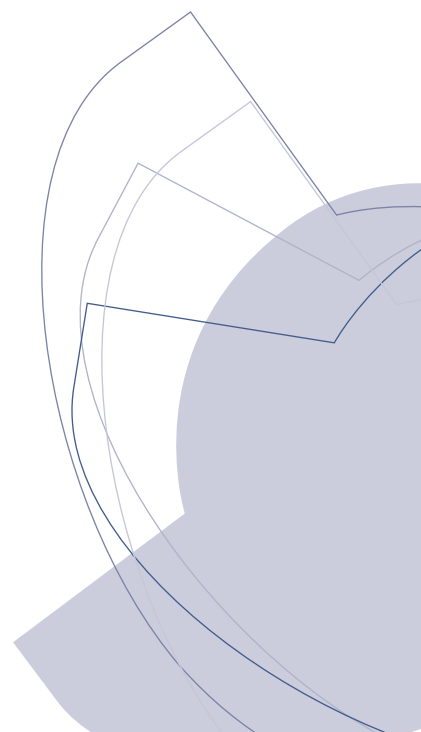
- | | | |
|-----|--|----|
| 11. | Les modalités de retraitement des charges | 53 |
| 12. | La comptabilité analytique par activités | 57 |
| 13. | La comptabilité analytique en sections homogènes | 61 |
| 14. | L'analyse des coûts calculés | 65 |
| 15. | L'analyse des écarts et le budget flexible | 67 |
| 16. | La méthode de la contribution | 73 |
| 17. | La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes | 77 |

ANNEXES

- | | | |
|----|--|-----|
| 1. | La grille des processus et activités (méthode par activités) | 83 |
| 2. | La grille des informations utiles à la comptabilité analytique | 90 |
| 3. | Glossaire | 100 |



Fiches contexte



1.1 La définition¹

La comptabilité analytique est un **mode de traitement des données comptables** dont les objectifs essentiels sont de :

- ✓ **connaître les coûts** des différentes fonctions assumées par l'organisation ;
- ✓ **expliquer et analyser les résultats** de l'organisation publique ou privée en calculant les **coûts des produits** pour les comparer aux recettes ou aux prix de vente correspondants ;
- ✓ **fixer des prix** au regard d'un objectif de marge.

D'une manière générale, elle doit fournir tous les éléments de nature à éclairer les prises de décision.

1.2 La différence entre comptabilité analytique et analyse des coûts

La **comptabilité analytique** est un **système normalisé** d'enregistrement, de classement, de traitement et de présentation des résultats. Elle présente un caractère récurrent, impose l'existence d'un plan de compte analytique stable et des règles de calcul durables.

Des **analyses de coûts** peuvent être menées en dehors de l'existence d'un système normalisé et généralisé de **comptabilité analytique**. Dans ce cas, elles impliquent souvent de définir un ou plusieurs objets de coûts particuliers (fonction, processus, activité, prestation, etc.) et de délimiter un périmètre de charges discrétionnaire. Les analyses de coûts peuvent être réalisées ponctuellement.

1.3 Les caractéristiques principales

1. La comptabilité analytique s'appuie sur la comptabilité générale et/ou budgétaire et consiste à **ventiler les charges et les produits**, non plus par nature comme en comptabilité générale, mais **par destination** sur des services, des centres de responsabilité, des activités ou des produits.
2. La ventilation est **directe** quand on peut affecter la charge sans ambiguïté et sans clé de répartition sur un centre d'analyse, un service ou un produit. Le caractère direct de la charge ne peut être apprécié que si l'on identifie précisément l'objet de coût qui engendre ce besoin en ressource. Une charge peut être directe vers un centre d'analyse ou un service et en même temps indirecte sur un produit. Une charge est considérée comme **indirecte** lorsqu'il est nécessaire d'utiliser une clé de répartition pour la ventiler entre plusieurs objets de coûts. Une autre manière de considérer le caractère direct ou indirect de la charge est de s'interroger sur sa réversibilité en cas de disparition de l'objet de coût. Si la charge est directe, elle disparaîtra en cas d'abandon d'un produit, de modification d'un processus, de

¹ Voir aussi glossaire



suppression d'un département (si ce n'est par nature au moins pour le montant équivalent enregistré en comptabilité générale).

3. Par essence, tout calcul « analytique » suppose que soit défini un **périmètre de charges**. Ce périmètre est principalement composé de charges enregistrées dans les documents budgétaires et comptables de l'établissement (EPSCP). Deux types de correction peuvent être cependant opérés. Il peut s'avérer pertinent d'intégrer dans la comptabilité analytique des charges non supportées budgétairement par l'établissement. Ces **charges, dites « supplétives »**, caractérisent une consommation réelle de ressources mises à disposition de l'établissement sans qu'il en supporte la contrepartie financière (mise à disposition de personnel, utilisation gracieuse de matériels et d'équipements, etc.). Inversement, des charges budgétaires pourront être exclues en raison de l'impossibilité de les rattacher à un produit ou une activité. Ne traduisant pas directement une consommation de ressources sur l'exercice (provisions) ou présentant un caractère exceptionnel, ces **charges, dites non incorporables**, ne seront pas intégrées dans le calcul analytique.
4. La comptabilité analytique suppose de **définir préalablement les prestations, les « outputs »**, les « réalisations » d'une organisation. Cet exercice peut s'avérer délicat pour une administration ou un établissement public offrant des prestations régaliennes et/ou non régies par les lois du marché (inexistence d'un système de prix). Le pilotage de l'activité propre d'un service nécessitera de définir des produits opérationnels (activités ou services) incorporant des charges directes importantes, alors que le suivi d'une politique imposera l'obtention de données transversales (moyens mis en œuvre dans le cadre d'une politique) et l'utilisation de clés de répartition.
5. Une autre étape fondamentale de la démarche analytique consiste à identifier **des centres d'analyse**. Le centre d'analyse est le « lieu » d'imputation primaire de la charge. Le centre d'analyse se confond souvent avec un service ou un centre de responsabilité. Le principal critère permettant d'apprécier la pertinence de la nomenclature des centres d'analyse est la part de charges directes qui leur est affectable. Si celle-ci est élevée, la maîtrise par le service de ses coûts est renforcée et le coût final est mieux expliqué.
6. L'existence de relations entre les centres d'analyse peut conduire à la valorisation comptable de ces échanges, à la définition de **prix de cession internes** voire à une facturation interne² (prestations réciproques ou internes).
7. La comptabilité analytique doit être **adaptée « sur mesure » aux caractéristiques** et au mode d'organisation de l'établissement auquel elle s'applique. Les méthodes sont diverses et dépendent des objectifs arrêtés. Du coût de revient complet au coût standard, différentes méthodes d'analyse des coûts et de détermination des prix peuvent s'avérer pertinentes.

² Une facturation de cette nature ne peut, en aucun cas, conduire à l'émission d'un document mentionnant la TVA. Une facture pro forma peut répondre à cette règle (cf. instruction n°02-027-M9 du 27 mars 2002).

1.4 Les bonnes pratiques dans l'élaboration d'une comptabilité analytique

1. Une comptabilité analytique ne se conçoit que si l'organisme a affiché préalablement des **objectifs clairs**. Bien sûr, ces objectifs peuvent être divers et nombreux et même, parfois, en apparence contradictoires (dégager les produits rentables, maintenir des prestations porteuses de l'image d'une institution). Dès lors, la capacité d'une comptabilité analytique à répondre à une diversité d'objectifs et de mesures est un premier moyen d'évaluer sa pertinence.
2. Construire un modèle de comptabilité analytique impose d'inscrire la réflexion dans la durée. Les objectifs sont-ils stables ? Les règles comptables sont-elles sujettes à évolution ? La **capacité du modèle à résister aux changements** internes d'organisation et d'objectifs externes est à appréhender avec attention.
3. La **définition du périmètre de charges** est un point crucial de la démarche, qui suppose le recensement objectif de tous les produits et ressources inhérents au fonctionnement de l'organisation. Le calcul analytique peut être réalisé sans tenir compte des retraitements comptables ou au contraire en incorporant des charges hors budget. La comparaison des résultats suivant les définitions retenues des périmètres de charges est souvent source d'enseignements.
4. L'établissement d'une **typologie des coûts** est également essentiel. Il s'agit d'identifier systématiquement les coûts directs et les coûts indirects. On pourra également à cette occasion amorcer une réflexion sur les notions de coûts de transaction, de coûts maîtrisables, de coûts réversibles etc.

1.5 La comparaison des différentes comptabilités

(Voir le tableau ci-après)

1.6 Les mots-clés

- ✓ Ventilation (directe/indirecte),
- ✓ Centre de responsabilité,
- ✓ Centre d'analyse,
- ✓ Périmètre de charges,
- ✓ Charges supplétives, charges incorporables/non incorporables.

1.7 Les fiches associées

- ✓ La définition d'un périmètre de charges (Fiche 6)
- ✓ La comptabilité analytique par activités (Fiche 12)
- ✓ La comptabilité analytique en sections homogènes (Fiche 13)
- ✓ L'analyse des coûts calculés (Fiche 14)
- ✓ L'analyse des écarts et le budget flexible (Fiche 15)



1.8 Tableau comparatif des différentes comptabilités

	Comptabilité budgétaire	Comptabilité générale	Comptabilité matières	Comptabilité analytique
Objectifs principaux	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Préparation et suivi du budget ✓ Analyse du respect des engagements budgétaires de l'établissement 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Analyse patrimoniale ✓ Régularité, sincérité, image fidèle ✓ Détermination du résultat ✓ Rentabilité globale de l'organisation 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Enregistrement et suivi des flux et des stocks de matières et évaluation des pertes 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Analyse de gestion ✓ Allocation optimale ✓ Analyse de rentabilité ✓ Choix d'investissement ✓ Tarification
Règle d'affectation	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Nomenclature normalisée (M9) ✓ Répartition par chapitre, article, par masse, par section 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Plan comptable général ✓ Par nature et par compte 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Par flux ✓ Par stocks physiques de produit ✓ Par matière première 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Par destination
Usage	Interne et externe	Avant tout externe	Interne	Avant tout interne
Méthodes	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Comptabilité d'engagement ✓ Suivi budgétaire 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Evaluation du résultat ✓ Analyse financière ✓ Soldes intermédiaires de gestion ✓ Plan de trésorerie 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Inventaire ✓ Gestion du stock ✓ Valorisation du stock 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Calcul de coûts ✓ Analyse des écarts

Afin de permettre aux établissements de tendre vers une gestion optimale de leurs missions, les dispositions réglementaires existantes prévoient un certain nombre de moyens ou d'instruments à mettre en œuvre. La comptabilité analytique est un des instruments privilégiés indispensables à la réalisation de cet objectif.

2.1 Le contexte réglementaire spécifique des EPSCP : le caractère obligatoire de la comptabilité analytique

Sans vouloir effectuer un historique des dispositions relatives à la mise en œuvre d'une comptabilité analytique, il est cependant utile de rappeler le contenu de certains des textes majeurs en la matière pour les EPSCP.

Le décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique dispose dans son article 51 que : « La comptabilité comprend une comptabilité générale et, selon les besoins et les caractères propres à chaque organisme public, une comptabilité analytique ». Les finalités de la comptabilité analytique sont énumérées à l'article 53 du même décret. Ce texte est complété pour les EPSCP par **le décret n°94-39 du 14 janvier 1994** relatif à leur budget et à leur régime financier, qui prévoit dans son article 45 que « Chaque établissement se dote d'une comptabilité analytique dont les procédures et méthodes sont conformes à celles proposées par le plan comptable général ». Pour les établissements passant aux responsabilités et compétences élargies, les dispositions de l'article 46 du décret n°2008-618 du 27 juin 2008 les concernant sont identiques. L'instruction codificatrice M93 (n°02-036-M93 du 29 avril 2002) en matière budgétaire, financière et comptable applicable aux EPSCP rappelle cette nécessité.

S'agissant des « opérations effectuées dans les laboratoires ou ensembles de recherches relevant du ministre chargé des Universités », le décret n°80-900 du 17 novembre 1980 précise dans son article 6 « La rémunération par le cocontractant de l'établissement ou de l'organisme prestataire est fixée par contrat. Elle doit être au moins égale au prix de revient. » En complément, un arrêté publié la même année fournit une liste précise des postes de charges à intégrer dans le prix de revient.

Enfin et de façon transverse, la loi relative aux libertés et responsabilités des universités (loi LRU n°2007-1199 du 10 août 2007) dispose que les universités « mettent en place un outil de contrôle de gestion et d'aide à la décision de nature à leur permettre d'assumer l'ensemble de leurs missions, compétences et responsabilités ainsi que d'assurer le suivi des contrats pluriannuels d'établissement. » (article L. 711-1 du code de l'éducation).

C'est donc une **obligation à caractère général qui s'impose aux EPSCP**, étant précisé toutefois qu'il leur appartient de choisir l'organisation et les méthodes du système analytique qui soient les plus en conformité avec leurs missions, leurs objectifs et leur structure.



D'autre part, le contexte de mise en œuvre de la Loi Organique relative aux Lois de Finances (LOLF n°2001-692 du 1^{er} août 2001) renforce cette exigence. L'État est dans l'obligation de mettre en œuvre une comptabilité d'analyse du coût des actions spécialement destinée à compléter l'information du Parlement sur les moyens budgétaires affectés à la réalisation des actions prévues au sein des programmes. Cette comptabilité contribue également à la mesure de la performance des administrations. Certes, elle ne doit pas être confondue avec une comptabilité analytique mais il s'agit d'une volonté affirmée devant conduire l'État à s'engager dans la voie du calcul des coûts. Les EPSCP, en tant qu'opérateurs de l'État, sont directement concernés par la mise en œuvre de la LOLF. En tout état de cause, l'impératif du calcul du coût des actions accomplies pour partie au sein des EPSCP rejoint l'obligation de mise en place d'une comptabilité analytique.

Il convient également de relever que dans le cadre du chantier de la modernisation de l'État, le gouvernement a lancé la réforme dite de la « **révision générale des politiques publiques** » (RGPP). La mise en œuvre opérationnelle se décline au sein de chacun des ministères. S'agissant du ministère en charge de l'enseignement supérieur et de la recherche, un des axes retenus porte sur la mise en œuvre de la loi relative aux libertés et responsabilités des universités. Cet axe se décline en huit mesures dont la première consiste à la « Mise en place d'une comptabilité analytique permettant de connaître avec précision les coûts dans les universités et les laboratoires qui y sont hébergés ».

Ainsi, on le constate, le cadre général de pilotage et de gestion tant de l'État que des universités converge vers la nécessité de mettre en place une comptabilité analytique.

2.2 Les dispositions contenu dans les programmes cadre de recherche et de développement (PCRD) de l'Union européenne : un dispositif de financement uniquement basé sur le calcul des coûts complets

Une des ambitions poursuivies par la Commission Européenne au travers de le 7^{ème} PCRD (qui concerne la période allant du 1^{er} janvier 2007 au 31 décembre 2013) est de simplifier et de rendre plus transparent le financement des projets collaboratifs en particulier. Au-delà, la Commission, dans son rôle de financeur externe de la recherche que lui donne le Traité, souhaite, par les règles de participation du 7^{ème} PCRD, peser à la fois sur l'évolution des mentalités dans la gestion de la recherche, particulièrement dans les universités, et sur l'évolution des agences de financement de la recherche dans les États Membres.

Ainsi, avec le 7^{ème} PCRD, la Commission Européenne souhaite favoriser cette évolution majeure en proposant :

- ✓ une méthode d'approche des coûts réels, dénommés dans les règles de participation au 7^{ème} PCRD « **Coûts complets** », basée sur les coûts directs et les coûts indirects de l'action de recherche qu'elle cofinance ;
- ✓ un audit de certification de la méthode mise en œuvre dans le système d'information comptable des universités qui le souhaitent ;
- ✓ une période transitoire courte avec des coûts réels basés sur des coûts complets en partie simplifiés.

Une des principales évolutions qui caractérise le passage au septième programme cadre tient donc aux modes de financement. Pour le 7^{ème} PCRD, les règles de participation proposées par la Commission prévoient ainsi explicitement la disparition des différents modèles de coûts utilisés jusqu'au 6^{ème} PCRD pour les actions de recherche subventionnées par la Communauté européenne au profit des seuls coûts réels. Certes, il existe bien une période transitoire pendant laquelle les partenaires peuvent encore se baser provisoirement sur une approche forfaitaire de certaines parties de leurs coûts, mais il est clair que ces aménagements iront en diminuant (2010, puis 2013).

Pour chacune de ses activités, et plus particulièrement ici pour les actions de recherche conduites par l'université au sein d'un consortium européen ou international, **la définition et la mise au point d'une approche et d'une méthode de détermination des coûts complets, faisant partie intégrante du système comptable de l'établissement, devient une absolue nécessité.**

Bien évidemment, cette démarche concerne également l'ensemble des actions de recherche partenariale sous forme de projets tant au niveau national avec les agences de financement de la recherche qu'au niveau de relations bilatérales avec une entreprise.

Au-delà, elle rejoint la priorité de mise en place d'une comptabilité analytique, outil de pilotage interne des établissements, indispensable au regard de leur cadre étendu de gestion.

2.3 Les dispositions liées au droit de la concurrence : un dispositif de calcul des coûts prenant en compte l'ensemble des charges

Appliquant les articles 81, 82 et 86 du traité instituant la communauté européenne, le droit communautaire de la concurrence pose comme principe que toute activité consistant à offrir des biens ou des services sur un marché donné, constitue une activité économique et se trouve soumise aux règles de la concurrence, indépendamment de la circonstance que cette activité soit exercée par une personne privée ou une personne publique. Dans le même esprit, en droit interne, l'article L. 410-1 du code de commerce (C. Com.) dispose que : « Les règles définies au présent livre s'appliquent à toutes les activités de production, de distribution et de service, y compris celles qui sont le fait de personnes publiques, notamment dans le cadre de conventions de délégations de service public³ ».

Cela étant, pour l'essentiel, au sens du Traité, les prestations délivrées par les EPSCP relèvent de la catégorie des services d'intérêt général et non de celle des services économiques pour deux raisons :

- ✓ d'une part en établissant et en maintenant le système éducatif actuel, l'État n'entend pas s'engager dans des activités rémunérées, mais accomplit sa mission dans les domaines social, culturel et éducatif envers sa population ;

³ La Cour de justice des communautés européennes a jugé que, dans le contexte du droit de la concurrence, une structure publique peut être qualifiée d'entreprise dès lors que cette notion s'applique à toute entité exerçant une activité économique indépendamment de son statut juridique et de son mode de financement (CJCE, 23 avril 1991, aff. C-41/90, Klaus Höfner et Fritz Elser contre Macrotron GmbH, point 21).



- ✓ d'autre part, le système éducatif est, en règle générale, financé par le budget public et non par les élèves ou leurs parents (les frais d'inscription universitaire ne constituant qu'une contribution).

En conséquence, les règles du droit de la concurrence ne sont pas applicables dans les domaines répondant aux critères énoncés ci-dessus.

Il n'en va pas de même pour d'autres activités des EPSCP qui, elles, correspondent à des services dits économiques dès lors que leur rémunération constitue la contrepartie économique de la prestation en cause. Les activités menées en matière de valorisation des résultats de la recherche, de location de locaux, etc. relèvent de cette catégorie. Il faut, pour ces dernières, s'interroger sur les conditions à remplir pour respecter le droit de la concurrence. Les deux articles (articles 81 et 82) du traité de l'Union européenne relatif à la concurrence ont été transposés en droit interne dans le C. Com. aux articles L. 420-1 et L. 420-2. Ces derniers indiquent respectivement, que sont prohibées **les actions, conventions, ententes concertées ayant pour objet de restreindre ou fausser le jeu de la concurrence, ainsi que l'exploitation abusive d'une position dominante.**

Par ailleurs, les dispositions de l'article L 420-5 de ce même code sont susceptibles de concerner, a priori, les activités concurrentielles des EPSCP dès lors que les offres de prix de ceux-ci s'adressent à des **consommateurs finaux et non aux professionnels**. Les dispositions de cet article visent ce que l'on qualifie souvent de « prix prédateurs » et prohibent les offres de prix ou pratiques de prix de vente aux consommateurs abusivement bas par rapport aux coûts de production, de transformation et de commercialisation, dès lors que ces offres ou pratiques ont pour objet ou peuvent avoir pour effet d'éliminer d'un marché ou d'empêcher d'accéder à un marché une entreprise ou l'un de ses produits.

Après ce survol de la réglementation concernant les EPSCP, il convient d'indiquer le raisonnement suivi par le Conseil de la concurrence pour analyser telle ou telle situation. Dans ce cadre, il faut savoir tout d'abord que, avant même d'envisager un éventuel abus anticoncurrentiel d'un opérateur public, il est impératif :

- ✓ de déterminer le marché pertinent, au sens économique de ce terme, sur lequel doit porter l'analyse ;
- ✓ puis, dans ce périmètre, d'établir si cet opérateur détient une position dominante ou agit dans le cadre d'une entente prohibée avec un autre opérateur, a priori en concurrence avec lui.

L'analyse des avis rendus par le **Conseil de la concurrence concernant des personnes publiques** permet de formuler les constats suivants :

- ✓ les moyens publics (personnel, locaux, matériels) ne sont pas nécessairement de nature à fausser le jeu de la concurrence dès lors que leur coût est pris en charge dans le prix facturé ;
- ✓ l'intégration des charges de personnels doit s'effectuer sur la base de la rémunération brute additionnée des charges patronales ;
- ✓ le suivi de ces opérations au sein d'un budget annexe et d'un service à comptabilité distincte facilite leur pilotage ;
- ✓ les règles de comptabilisation doivent être celles du plan comptable général (notamment enregistrement des dotations aux amortissements) ;

- ✓ la prise en compte de l'ensemble des coûts directs et indirects nécessaires à la réalisation de l'activité concernée doit servir de base à la tarification ;
- ✓ l'existence d'une comptabilité analytique comme outil de gestion et de pilotage est soulignée.

Il ressort assez nettement de ces avis que la mise en place d'un dispositif de calcul de coûts, prenant en compte l'ensemble des charges, constitue un élément déterminant pour un organisme public en lui permettant de justifier de sa position au regard des règles du droit de la concurrence.

Du reste, le Conseil d'État, dans un avis contentieux 8 novembre 2000, Société Jean-Louis Bernard Consultants, indique qu'un établissement public administratif, lorsqu'il intervient sur un marché concurrentiel (au cas d'espèces en répondant lui-même à un appel d'offre public), n'enfreint pas les règles du droit de la concurrence s'il est en mesure d'établir :

- ✓ que le prix qu'il propose comporte tous ses coûts, directs et indirects ;
- ✓ qu'il n'a pas bénéficié, pour déterminer son prix, d'avantages découlant de ses missions de service public ;
- ✓ que ses données peuvent être justifiées par des documents probants (et notamment comptables).

2.4 Les règles applicables en matière de fiscalité

Les EPSCP accomplissent des activités qui, en raison de leur nature, se trouvent placées dans le champ d'application des impôts commerciaux, à savoir principalement la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), l'impôt sur les sociétés (IS) et la taxe professionnelle (TP).

Il s'ensuit que ces établissements sont tenus, comme tout opérateur économique exerçant le même type d'activités, d'appliquer correctement les règles qui gouvernent ces impôts.

En matière de TVA, les EPSCP sont qualifiés d'assujettis redevables partiels⁴ car ils réalisent concurremment des opérations soumises effectivement à cet impôt et d'autres qui en sont exonérées. A ce titre, les EPSCP sont amenés à exposer diverses dépenses dont l'affectation détermine les modalités de déduction de la TVA comprise dans leur coût. Ainsi, la TVA grevant les dépenses engagées et utilisées par un établissement, au rang desquelles peuvent figurer les frais généraux de la structure, pour les besoins de la réalisation d'une opération taxée (c'est-à-dire donnant lieu à collecte de TVA ou exonérées en application de règles de territorialité et ouvrant droit à déduction) peut être déduite dans les conditions de droit commun. En tout état de cause, tout établissement qui exerce un droit à déduction doit être à même de le justifier, c'est-à-dire être en mesure de fournir à l'administration tous les éléments objectifs venant étayer la déduction de la TVA afférente aux dépenses en question. On voit là tout l'intérêt que représente la mise en place d'une comptabilité analytique pour répondre à cette exigence dès lors que l'un des objectifs de cet outil est précisément de connaître la destination et de calculer les coûts des différentes charges supportées au sein d'une entité donnée.

⁴ En pratique, un EPSCP peut agir dans des cas très limités comme un assujetti partiel à la TVA (cf. dans la collection des dossiers de l'Agence, le dossier consacré à la TVA)



Faute de pouvoir démontrer qu'une charge grevée de TVA est utilisée pour livrer des biens ou fournir une prestation de services dont le prix est soumis à cet impôt (existence d'un lien direct et immédiat entre la dépense exposée et l'opération taxée réalisée), l'établissement intéressé s'expose à des rappels de TVA, accompagnés de pénalités, de la part de l'administration.

Pour ce qui concerne la fiscalité directe, les règles qui prévalent notamment à la tenue d'une comptabilité d'exercice et à l'enregistrement de la valeur des stocks, tout particulièrement des en-cours de production de services pour les EPSCP, sont intrinsèquement liées à la mise en place d'une comptabilité analytique permettant de déterminer la valeur de ces stocks. Sans un tel système, la sincérité et donc la fiabilité des données de la comptabilité générale et par voie de conséquence les informations contenues dans le résultat et le bilan de l'établissement pourraient être remis en cause.

2.5 Les fiches associées

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

3.1 Le contexte de la loi organique appliqué aux EPSCP

La Loi Organique du 1er août 2001 relative aux Lois de Finances pose les nouvelles modalités de présentation, d'examen, de vote, d'exécution et de contrôle des lois de finances. La LOLF instaure un budget voté par finalités : des « missions » spécialisées par « programmes » eux-mêmes subdivisés en actions.

La LOLF, de façon complémentaire aux modalités de présentation budgétaire, rénove en profondeur les règles comptables applicables à l'État et prévoit notamment la tenue d'une comptabilité destinée à l'analyse du coût des actions (article 27 de la loi).

Pour ce qui concerne les EPSCP, baptisés « opérateurs principaux » des politiques de l'État (circulaire du 8 février 2005 de la Direction de la réforme budgétaire), il convient de préciser au préalable que rien n'est dit dans la LOLF elle-même. Toutefois, cette réforme a immédiatement fait apparaître une particularité des politiques publiques d'enseignement supérieur et de recherche : sous un pilotage stratégique de l'État, elles sont essentiellement mises en œuvre par des personnes morales distinctes de lui et autonomes à maints égards. Ainsi, la LOLF rend l'État comptable d'un résultat dont il ne maîtrise pas tous les leviers. Dès lors, l'idée de la déclinaison de cette réforme chez les opérateurs est apparue comme une nécessité.

L'arrêté du 14 novembre 2005 modifiant l'arrêté du 19 mai 1994 sur le budget de gestion ainsi que les circulaires du 7 octobre 2005 et du 22 novembre 2007 sont venus préciser le cadre budgétaire applicable aux EPSCP pour le suivi de la LOLF. Désormais, le budget de gestion des EPSCP doit donc respecter le découpage Mission/Programmes/Actions du ministère. Qui plus est, le suivi selon cette arborescence porte sur l'ensemble des moyens de l'établissement à savoir, aussi bien le budget propre que les moyens hors budget (traitements des personnels titulaires pour les établissements n'étant pas encore passés aux responsabilités et compétences élargies, RCE, biens immobiliers mis à disposition par l'État, autres moyens fournis par les partenaires de l'établissement).

3.2 Quelles conséquences en matière de calcul des coûts?

La prise de gestion progressive des salaires des personnels titulaires dans le cadre du passage aux RCE va faciliter le calcul de coûts en limitant le volume des charges supplétives (les traitements des personnels titulaires représentent en moyenne 75% des charges de fonctionnement du budget consolidé d'une université). Il restera néanmoins à intégrer les ressources provenant des partenaires des universités et notamment des établissements publics à caractère scientifique et technologique (EPST) dans le cadre de la gestion des unités mixtes de recherche (UMR).



Ce périmètre de charge a vocation à être ventilé entre les différentes actions réalisées par chaque EPSCP. Le ministère fournit aux établissements la grille des actions ainsi que le descriptif des activités composant chaque action et les moyens nécessaires à la réalisation des activités.

La remontée des informations relatives au coût des actions est prévue sur un rythme annuel. Il s'agit bien évidemment pour le ministère de **mesurer la performance des opérateurs** en partie par la production de coûts et leur comparaison entre structures. Cette information est donc utile pour renseigner l'État en tout premier lieu.

En revanche, en dehors de l'exigence de calcul du coût complet des actions aucune indication n'est fournie aux opérateurs en matière de méthode ou de détermination de clés de répartition des charges. Or il apparaît qu'une part non négligeable des charges devra faire l'objet de traitement analytique. En effet, difficile d'y échapper, quand on sait que l'essentiel des coûts relève des frais de personnel et qu'il est quasi certain que tant les enseignants chercheurs que les personnels IATOS accomplissent leurs activités au minimum au sein de deux actions. La définition de la clé de répartition (nombre d'étudiants, nombre d'heures d'enseignement...) est laissée au libre choix de chaque opérateur.

Le calcul du coût des actions LOLF doit cependant être complété par la prise en compte d'autres **axes analytiques** dont notamment les objectifs de l'établissement décrits dans son projet de développement. Ce dernier, s'il s'inscrit bien évidemment dans le cadre des missions dévolues aux EPSCP, ne trouve pas nécessairement une correspondance avec les actions de la LOLF. Cet aspect stratégique pour un établissement se complète de plusieurs autres considérations à prendre en compte :

- ✓ d'une part certains axes de développement d'un établissement peuvent ne pas figurer en tant que tels dans les actions LOLF (politique internationale ou ouverture au monde socio-économique par exemple) ;
- ✓ d'autre part, la grille d'affectation des activités aux actions adoptée par le ministère comporte un certain nombre de choix qui ne correspondent pas nécessairement à ceux d'un établissement (regroupement des charges de logistiques au sein d'une action par exemple) ;
- ✓ de même, les besoins spécifiques de l'établissement tout particulièrement liés à ses relations avec les partenaires autres que l'État imposent la mise en place d'une comptabilité analytique qui ne peut pas s'appuyer sur les actions de la LOLF. Tel est notamment le cas pour les programmes européens ou des opérations financées pour partie ou en totalité par des organismes publics ou privés ;
- ✓ de même également, un établissement peut souhaiter disposer d'informations de nature à éclairer ses choix internes d'organisation (création d'une filière d'enseignement, internalisation ou externalisation d'une activité par exemple) ;
- ✓ enfin, les diverses réglementations liées à la nature de certaines activités d'un EPSCP imposent la tenue d'une comptabilité analytique de nature à justifier le prix de vente d'un produit ou d'une prestation de services (cf. fiche n°2).

Se contenter de calculer le coût des actions LOLF ne répond à l'évidence que très partiellement aux nécessités qu'imposent à un établissement un exercice responsable de son autonomie. C'est bien une démarche de contrôle de gestion qui doit s'instaurer au sein des EPSCP et l'enjeu de la mise en place d'un système de comptabilité analytique consiste pour ces établissements à se donner les moyens d'alimenter leur outil de pilotage afin d'autoriser des réponses adaptées aux différents axes d'informations répondant à des besoins tant internes qu'externes.

3.3 Les fiches associées

- ✓ La notion d'activité (Fiche 9)

4.1 Les éléments de réflexion

La mise en œuvre d'une comptabilité analytique, quel que soit le modèle retenu, suppose d'utiliser et de mettre en perspective un nombre considérable d'informations relatives aux différentes fonctions de management de l'organisation. En règle générale, les données utiles à la comptabilité analytique sont contenues (éléments d'entrée ou de sortie) dans les applications informatisées d'ores et déjà existantes. Mais il arrive assez fréquemment que l'implantation d'une comptabilité analytique ou le développement d'analyses de coûts *ad hoc* nécessitent la création de documents spécifiques et la saisie manuelle et directe d'informations de « première main ».

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

De fait, plusieurs questions se posent en terme de systèmes d'information associés à la mise en œuvre et l'exploitation de la comptabilité analytique :

- ✓ de quels types d'information a-t-on besoin aux différents stades du déversement des charges sur les objets de coûts (cf. fiche n° 5) et pour l'analyse de leur variation ?
- ✓ l'information est-elle disponible dans les applications existantes du système d'information, et quelles sont les modalités d'accès et d'exploitation pour alimenter le calcul analytique ?
- ✓ comment procéder à la saisie et selon quelle périodicité ?

4.2 La diversité des données

Les informations à collecter émanent souvent de plusieurs services et d'applicatifs de gestion informatisés qui peuvent être difficiles à interfacer, voire sont écrits dans des langages différents ou sont de génération et de système d'exploitation disparates.

La comptabilité analytique peut nécessiter, dans une conception extensive et rigoureuse, de disposer d'informations relevant de :

La comptabilité budgétaire de la structure (budget, compte financier et de gestion) :

- ✓ enregistrement des charges et des produits ;
- ✓ prise en compte des amortissements et des provisions ;
- ✓ gestion des ressources affectées ;
- ✓ gestion des prestations internes ;
- ✓ affectation du résultat.

La comptabilité générale et patrimoniale :

- ✓ l'évaluation des en-cours ;
- ✓ la production immobilisée ;



- ✓ les immobilisations : localisation, taux d'affectation aux activités ;
- ✓ le suivi de l'actif : corporel et incorporel (brevets, licences, logiciels, etc.) ;
- ✓ les règles de provision et d'amortissement.

La comptabilité de stocks et la comptabilité-matières de l'établissement :

- ✓ les flux entrants, sortants et le processus de transformation ;
- ✓ les modalités de valorisation de la variation de stocks.

La comptabilité de liquidation :

- ✓ le nombre de factures liquidées par composantes, centres de responsabilité ;
- ✓ le nombre de mandatements par composantes, centres de responsabilité ;
- ✓ les surcoûts liés aux modificatifs (variation de prix, intérêts moratoires).

Le suivi des marchés publics et des achats :

- ✓ le nombre de marchés passés selon la procédure adaptée et de marchés formalisés ;
- ✓ le nombre de commandes et/ou d'engagements juridiques ;
- ✓ le nombre de lots pour les marchés ;
- ✓ les montants mini et maxi sur les marchés à bons de commandes ;
- ✓ le montant des tranches fermes et conditionnelles.

Le journal des ventes :

- ✓ quantité, montant et nature des biens vendus ;
- ✓ quantité, montant et nature des prestations réalisées.

La gestion des effectifs et des emplois :

- ✓ la répartition des emplois par catégories, titulaires/non titulaires et grade ;
- ✓ la répartition des ETPT et de la masse salariale ;
- ✓ la prise en compte du personnel non rémunéré sur budget de l'établissement ;
- ✓ les formations et congés-formation ;
- ✓ la prise en compte des personnels mis à disposition.

La comptabilité et les états de paie et de rémunération :

- ✓ la répartition de la paie entre éléments de structure de l'établissement, entre activités, etc. ;
- ✓ les primes et avantages sociaux ;
- ✓ les heures supplémentaires.

Le suivi des temps de travail des agents :

- ✓ les temps de présence et les absences ;
- ✓ la répartition du temps de travail entre activité en % ou en volume ;
- ✓ la répartition de l'activité par programmes, projets et contrat de recherche ;
- ✓ les temps de présence dans et hors de l'établissement.

Le fichier de structure et l'organigramme de l'établissement :

- ✓ la codification des composantes et centres de responsabilité d'un EPSCP ;
- ✓ l'organigramme du budget de gestion ;
- ✓ la typologie des prestations (diplômes, cursus, grades, contrats, biens, etc.) ;
- ✓ la maquette pédagogique ;
- ✓ l'organigramme des laboratoires et centres de recherche ;
- ✓ la liste des contrats de recherche et des prestations de services.

Les locaux (par composante) et les équipements :

- ✓ la répartition des m² schon ;
- ✓ l'état de vétusté des équipements ;
- ✓ les modalités et les heures d'utilisation, la réservation des salles ;
- ✓ les interventions de maintenance : nombre d'intervention, nature, montant des contrats.

La gestion des activités :

- ✓ les inscriptions : nombre ventilé par composante, cursus, diplôme, etc. ;
- ✓ les nombre d'inscrits, taux réussite, nombre de diplômés ;
- ✓ la gestion des contrats et des programmes ;
- ✓ le suivi du taux d'employabilité (à un an, à 3 ans) ;
- ✓ l'outil de gestion des contrats et des programmes : suivi des natures d'opération, des montants ;
- ✓ la connaissance de la propriété intellectuelle : suivi des productions (articles, revues, ouvrage, interventions, brevets, etc.) ;
- ✓ le suivi de l'activité « vie de l'étudiant » : nombre de visites aux services, de consultations, de manifestations organisées, d'heures d'activités sportives, etc. ;
- ✓ les résultats et les diplômes ;
- ✓ la vie étudiante et les fonctions d'animation, de soutien, etc.

La fréquentation :

- ✓ la fréquentation des équipements, des services (bibliothèques, etc.) et des cours ;
- ✓ les visiteurs et la fréquentation des manifestations scientifiques.

4.3 La disponibilité des données et leur accessibilité

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

- ✓ SIFAC, NABUCO ou JEFYCO pour la gestion financière et comptable ;
- ✓ HARPEGE ou MANGUE pour la gestion des ressources humaines ;
- ✓ ASTRE ou PAPAYE pour la gestion de la paie ;
- ✓ APOGEE ou SCOLARIX pour la gestion des étudiants et des enseignements.



D'autres applications pertinentes pour mener les calculs de coûts existent au cas par cas. Certaines ont été élaborées sur la base de développements propres des établissements.

Dans un premier temps, il importe de procéder à une **cartographie des applicatifs potentiellement utiles** à la comptabilité analytique.

Dans un second temps, le **recensement des bases de données**, des fichiers « indépendants », des outils de gestion sous tableurs (type Excel), des documents papiers (comptes rendus, rapports d'activité, etc.) incluant des données quantitatives de manière plus ou moins régulière s'avère indispensable.

La comptabilité analytique peut nécessiter l'élaboration d'un logiciel particulier ou l'acquisition d'un progiciel. Il n'existe pas à proprement parler d'outils standard permettant de s'adapter parfaitement aux exigences de modèles « sur mesure » calés sur les spécificités de chaque établissement ou structure publique.

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

A terme, la comptabilité analytique peut être intégrée dans le système de gestion sous la forme d'une application spécifique, voir constituer un des éléments d'un PGI. Tel est le cas du logiciel de gestion financière SIFAC (Système d'Information Financière Analytique et Comptable) proposé par l'Amue.

4.4 La saisie et sa périodicité

L'alimentation de la comptabilité analytique doit être réalisée au fil de l'eau. En effet, il est toujours délicat de répartir les charges et les produits a posteriori. Le risque réside dans la perte de mémoire sur le fait générateur de la dépense et l'approximation de l'affectation.

On privilégiera donc la **saisie analytique au moment de la liquidation, voire du service fait** de la charge (ou de son engagement en coût préétabli) ou du produit. Il s'agit lors de l'imputation budgétaire d'affecter un ou plusieurs codes analytiques (activités, composantes, prestations, cycles, convention, etc.) selon la typologie retenue. Les services à l'initiative de la dépense, dont la décision et l'activité génèrent la charge, devront proposer une pré-imputation analytique qui sera a posteriori validée ou modifiée (en cas d'erreur manifeste) par le service chargé de la saisie.

La « base de données » analytique est donc alimentée au même rythme que la gestion comptable et budgétaire.

Plus délicate est l'intégration des données quantitatives traduisant la répartition des effectifs ou la gestion des activités.

Il convient de **définir précisément les périodes de saisie** et d'exploitation partielle de la comptabilité analytique dans une logique de lecture homogène et synchrone des résultats (on ne peut à la fois travailler sur des données arrêtées au premier trimestre et d'autres au second).

Dans les premiers temps de l'expérimentation, il apparaît pertinent d'envisager un calcul analytique annuel avec la publication des résultats dans les trois mois suivant la clôture de l'exercice, à savoir environ au moment de l'examen du compte financier.

On prêtera également une grande attention aux modalités de mise en historique et d'exploitation des résultats pour le calcul des écarts.

4.5 Les mots-clés

Périmètre des charges, bases de données, application de gestion, système d'information, requêtes, saisie

4.6 Les fiches associées

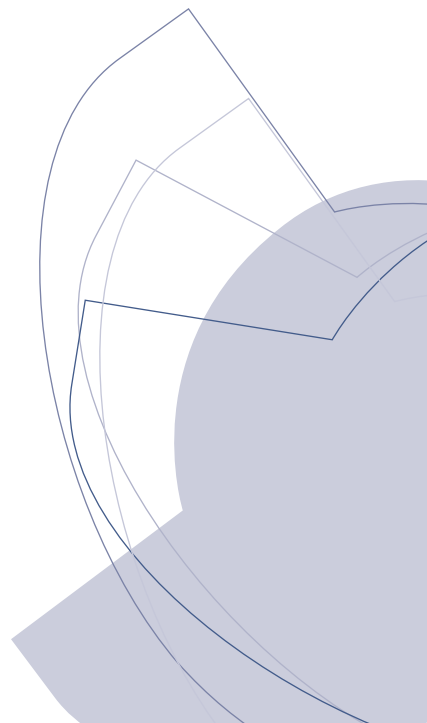
- ✓ La définition d'un périmètre de charges (Fiche 6)
- ✓ La définition des prix et d'un périmètre de recettes (Fiche 7)
- ✓ Les modalités de retraitement des charges (Fiche 11)

Nota

Cette fiche est complétée par les données figurant à l'annexe 2 recensant, pour les principales informations utiles à la comptabilité analytique, leur éventuelle disponibilité (ainsi que leur localisation et mode d'accès) au sein des applications de gestion les plus implantées dans les EPSCP.

2

Fiches définition



5.1 La définition

- ✓ Les **objets de coût** correspondent à ce que l'on souhaite mesurer et sont dès lors le lieu d'affectation direct et/ou indirect des charges permettant un calcul de coût en valeur absolue ou moyenne (à partir d'une ou plusieurs unités d'œuvre⁵ significatives).
- ✓ Les **axes analytiques** correspondent chacun à différentes « familles » d'objets de coûts sur lesquelles sont déversées les charges. A chaque axe correspondent des unités d'œuvre et/ou inducteurs d'activité propres permettant de déverser les charges retenues (en fonction du périmètre de charges) sur ses objets de coûts.

5.2 Les caractéristiques principales

5.2.1 Les différents types d'objets de coûts

Un objet de coût peut être :

- ✓ une entité organique (composante, centre de responsabilité, laboratoire, service) ;
- ✓ un processus, une décision ;
- ✓ une prestation, un produit ou un service rendu ;
- ✓ un moyen de production (coût de l'heure travaillée).

5.2.2 La typologie des coûts

On peut distinguer plusieurs types de coûts en fonction de leur rapport à l'objet de coût, ou en fonction de leur comportement par rapport à un niveau d'activité.

Direct/indirect

Les coûts directs sont spécifiques à un objet de coût. Ils désignent l'ensemble des ressources qui ne sont consommées que pour cet objet de coût. Par exemple, la rémunération d'un personnel spécifiquement recruté pour l'exécution d'une prestation de service déterminée.

Les coûts indirects désignent des ressources qui sont consommées en commun par plusieurs objets de coûts et qui doivent faire l'objet d'un calcul préalable avant d'être déversées sur les objets de coûts concernés. Les unités d'œuvre et/ou inducteurs de coûts permettent de répartir ces coûts sur plusieurs objets de coût (produits, prestations, activités, moyens de production, etc.).

Fixe/Variable

Les coûts fixes concernent l'ensemble des charges qui ne varient pas avec le niveau d'activité. Les coûts variables évoluent proportionnellement au niveau d'activité. Leur interprétation nécessite la prise en compte d'éventuels effets de dégressivité ou de progressivité.

⁵ Cf. fiche n° 8



Maîtrisable/inéluçtable

Les coûts sont maîtrisables quand il ne sont pas obligatoires et peuvent faire l'objet d'un choix par le gestionnaire. Ce sont les coûts sur lesquels le gestionnaire dispose d'une marge de manœuvre.

A l'inverse, les coûts inéluçtables sont ceux qui ne peuvent faire l'objet d'un réel choix budgétaire pour les gestionnaires. Il ne s'agit pas de coûts à supporter à cause d'un engagement de l'établissement, mais tout simplement à cause de l'irréductibilité d'un besoin, comme par exemple le coût du loyer.

Réversible/irréversible

Un coût est dit irréversible lorsque les charges correspondantes ont été engagées et ne peuvent être récupérées.

Un coût est dit réversible lorsque les ressources engagées peuvent être libérées facilement. C'est le cas par exemple des heures supplémentaires qui mobilisent les ressources humaines sur une période de temps limitée et pour une activité donnée, mais qui pourront être, soit supprimées, soit affectées à un autre objet.

5.2.3 L'identification des objets de coûts

Elle doit permettre de :

- ✓ dégager une interprétation sur la construction des coûts finaux (ou intermédiaires) ;
- ✓ assurer une maîtrise de certains coûts intermédiaires (juger de leur opportunité) ;
- ✓ insister sur la notion de faits générateurs, de déterminant et d'indicateurs. Le coût unitaire doit faire sens c'est-à-dire qu'il doit exister une relation identifiable, perceptible entre le niveau des coûts et l'unité d'œuvre retenue.

5.3 Les bonnes pratiques dans la définition des objets de coût et axes analytiques

1. S'assurer que le système d'information permet de ventiler les charges jusqu'à l'objet de coût.
2. Trouver des catégories génériques homogènes.
3. S'assurer du « sens analytique » de l'objet de coût (utilité pour le pilotage et la décision).
4. Déterminer une masse critique de charges.

5.4 L'exemple appliqué : Les 3 axes analytiques des EPSCP

On peut identifier trois axes analytiques pour les EPSCP :

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

Chaque axe analytique impose donc une codification particulière destinée à affecter les dépenses et les charges supportées par l'établissement afin de les déverser selon les différents axes sur trois types d'objets de coûts : les programmes et actions pour l'axe LOLF, les composantes pour l'axe Composantes, les activités pour l'axe Activités.

5.5 Les mots-clés

Coûts directs / indirects, coûts maîtrisables / inéluctables, coûts réversibles / incompressibles, coûts fixes / variables

5.6 Les fiches associées

- ✓ Objectifs et champs de la comptabilité analytique (Fiche 1)
- ✓ LOLF, opérateurs de l'État et calcul des coûts (Fiche 3)

6.1 La définition

Le périmètre de charges caractérise l'ensemble des charges et des coûts retenus dans le processus de déversement analytique et permet de calculer le coût final d'une fonction, d'une activité, d'un processus, d'un service ou d'un produit.

6.2 Les caractéristiques principales

6.2.1 La première étape

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

La première étape consiste à sélectionner dans le budget les charges à prendre en compte (voire à ajouter au périmètre du budget) et les charges à exclure de l'analyse.

Les charges supplétives

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

Une charge supplétive sera par exemple la valorisation du coût de location d'un bâtiment mis à disposition gratuitement par l'État, ou la prise en compte des moyens dont dispose une UMR et qui lui ont été alloués par les partenaires de l'université, dans le périmètre des charges de l'établissement ou de la structure.

Les charges non incorporables

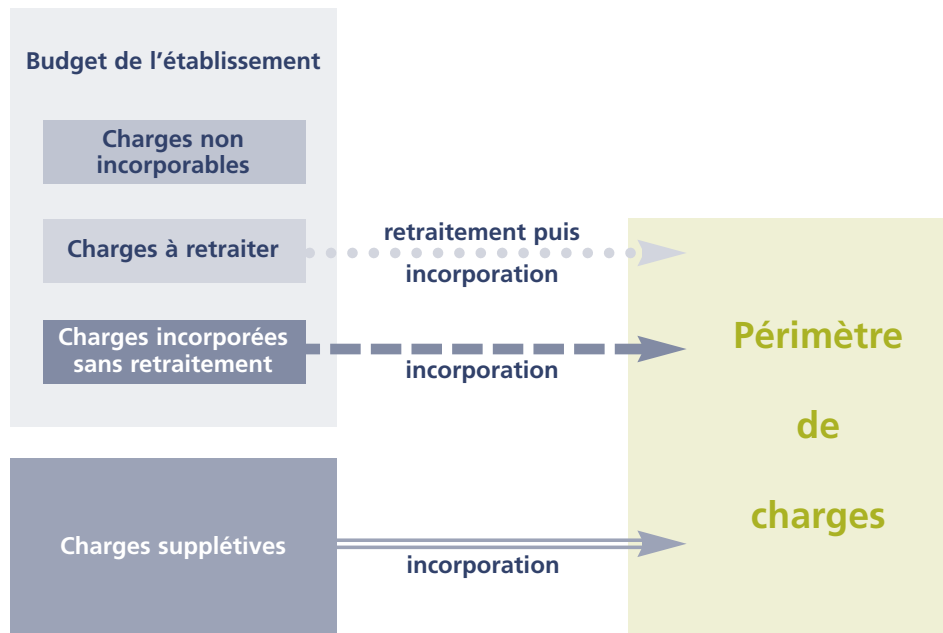
D'autres charges sont prises en compte dans la comptabilité générale, mais doivent être exclues du périmètre des charges retenu en raison de leur caractère ponctuel et/ou de leur absence de rapport avec l'exploitation.

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

Les charges calculées (le retraitement des charges)

Il est parfois pertinent de retraiter certaines charges du budget avant de les intégrer dans le périmètre de charges.

Il peut être nécessaire par exemple de recalculer différemment certaines charges d'amortissements, et de les prendre en compte d'une manière différente de celles retenues dans la comptabilité générale de l'établissement.



6.2.2 La deuxième étape

Elle consiste à délimiter le périmètre de charges en fonction des objets de coûts analysés. Par exemple, s'il s'agit de calculer le coût des activités d'un Service d'activités industrielles et commerciales (SAIC), il faudra décider d'intégrer ou non des charges de structure que consomment les activités du SAIC. Si on souhaite faire supporter une partie des frais généraux de l'établissement sur les activités SAIC, il convient de s'interroger sur la proportion d'intégration de ces charges de structure. Il s'agit ici moins d'un problème de nature comptable comme dans la première étape ci-dessus, mais davantage d'un problème d'espace, de périmètre à proprement parler.

6.2.3 La troisième et dernière étape

Cette étape à franchir lors de la définition d'un périmètre de charges est celle du choix de la temporalité. Cette question est particulièrement présente dans les établissements dans la mesure où l'année universitaire ne coïncide pas avec l'exercice budgétaire et comptable. Il faut faire le choix soit d'une comptabilité analytique calée sur l'exercice budgétaire et comptable, soit d'une comptabilité analytique calée sur l'année universitaire. Dans ce dernier cas, la définition du périmètre de charges impose la mise en place de règles assez précises de rattachement des charges au périmètre de la période considérée. Le rapprochement avec les résultats comptables sera de ce fait particulièrement ardu.

6.3 Les bonnes pratiques dans la définition d'un périmètre de charges

1. Définir le périmètre de charges en fonction des objectifs de la comptabilité analytique.
2. Ne pas hésiter à retraiter les charges du budget de l'établissement, en intégrant des charges qui n'étaient pas dans le budget (supplétives), en excluant du budget certaines charges non pertinentes pour la comptabilité analytique (charges non incorporables), en calculant, si nécessaire, des coûts harmonisés (ex. coût moyen salarial par catégorie d'agent). Pour de plus amples précisions, il y a lieu de se reporter à la fiche n° 11 sur le retraitement des charges.
3. Formaliser la composition retenue pour le périmètre de charges dans un document qui garantisse la pérennité de la méthode utilisée et qui permette la comparaison entre les résultats d'une année sur l'autre.

6.4 L'exemple appliqué

Ainsi pour une université, il conviendrait de moduler les charges inscrites au budget de l'établissement en prenant en compte :

- ✓ les charges des UMR ;
- ✓ les salaires et charges sociales des personnels titulaires (pour les établissements n'étant pas encore passés aux RCE) ;
- ✓ les mises à disposition (personnel et équipement) ;
- ✓ les associations « périphériques »...

6.5 Les mots-clés

Charges supplétives, charges non incorporables, charges calculées, retraitement des charges

6.6 Les fiches associées

- ✓ Les modalités de retraitement des charges (Fiche 11)

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

La comptabilité analytique impose de s'interroger sur le périmètre de charges et de produits pris en compte pour calculer les coûts, pour identifier la rentabilité relative des produits et leur contribution au chiffre d'affaires.

L'un des objectifs courants de la comptabilité analytique est de déterminer une politique tarifaire qui permette de garantir le taux de marge souhaité ou d'assurer le bon développement d'une prestation compte tenu de la différenciation économique des coûts (fixes/variables). Dans le secteur public, l'objectif est en général d'arriver à un équilibre global de gestion.

Il n'en reste pas moins que l'on peut assigner plusieurs fonctions à une politique tarifaire appliquée à l'entreprise et par transposition à un établissement public :

✓ Une fonction d'orientation de la demande entre composantes

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

En ce sens, un système de prix consiste à établir des péréquations de prix attribués à différents produits et participe à la coordination des activités de l'organisation. Des activités moins rentables peuvent continuer d'exister au regard de leur intérêt stratégique, de la réponse à une faible demande (offre de service public). L'équilibre de gestion est obtenu et analysé au niveau global de la structure. En ce sens, les activités, les prestations, deviennent plus ou moins attractives pour l'utilisateur qui peut réorienter ses préférences.

Le prix a, dans ce cas, une fonction de différenciation de la demande. Pour l'entreprise, une telle pratique de différenciation permet en général d'améliorer la rentabilité globale du produit offert par la maximisation de l'écart entre les recettes par catégories de consommateurs et des coûts de production/commercialisation.

✓ Une fonction de couverture des charges d'exploitation

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

✓ Une fonction de développement des produits (démarche marketing et prix de dumping)

La fixation d'un prix repose aussi très largement sur l'intuition : le fait qu'à un niveau de prix estimatif, sans rapport direct avec les coûts analytiques, une demande va néanmoins s'exprimer. Ce prix intuitif est dans ce cas le meilleur prix puisque son élaboration n'a rien coûté à l'organisation.



Bien évidemment, la compréhension de la « sensibilité » des marchés est un apport considérable pour la détermination des prix. L'analyse de la courbe de vie des produits, mais aussi l'impact de la communication et de la publicité, à la fois sur les coûts et le niveau de la demande, doivent obligatoirement être pris en compte pour le calcul d'un prix.

Un prix bas peut être la résultante d'une stratégie marketing de captation de la demande et d'écrémage d'un marché (prix prédateurs).

✓ Une fonction de redistribution et de péréquation sociale (dégressivité)

La fonction allocative du prix se traduit par les péréquations qu'une organisation fixe pour permettre l'accès d'une catégorie de clients à la consommation d'une prestation. Les tarifs pourront être modulés, ajustés dans le temps et dans l'espace en fonction de critères prédéterminés. Les prix publics sont ainsi souvent affectés de coefficients qui modulent un prix moyen de marché afin d'élargir le champ de la demande. Il ne s'agit pas ici de différencier la demande pour accroître la rentabilité de tel ou tel produit mais bien d'offrir la possibilité d'accès à la consommation de clients/usagers qui ne disposent pas des ressources nécessaires pour pouvoir l'acquérir. La redistribution a lieu entre les catégories de consommateurs au regard du revenu ou de plafond de ressources mais aussi d'autres critères comme l'appartenance à un groupe, une communauté, à la localisation etc.

✓ Une fonction d'équilibre général préservant le principe d'équité

Plus globalement, un système de prix s'inscrit dans une fonction de régulation de l'ensemble des marchés amont et aval, c'est-à-dire les marchés des facteurs de production (emplois, ressources naturelles, matières premières), comme celui de la consommation et des modes de financement associés (revenu, emprunt, épargne). En ce sens, la détermination d'un prix n'est jamais indépendante de la fixation des autres prix dans un périmètre donné.

Dans le secteur public sous tutelle, la fixation d'un prix résulte de l'appréciation d'ensemble du système d'offre et est très largement contrainte au regard du principe d'équité, de liberté d'accès et d'égalité (homogénéité) de la prestation.

7.1 Les caractéristiques principales

La comptabilité budgétaire des établissements distingue très clairement plusieurs comptes de produits (classe 7). Les données consolidées (intégrant la part de financement des personnels titulaires) fournissent la répartition suivante :

- ✓ Les produits et prestations de services (cpt 70), environ 17% des produits à l'université ;
- ✓ Les subventions d'État (environ 73% des produits pour une université en moyenne), régions, communes, départements, CNASEA (cpt 744) ;
- ✓ Les dons (cpt 746) ;
- ✓ La taxe d'apprentissage (cpt 748) ;
- ✓ Les produits de gestion courante (cpt 75) ;
- ✓ Les produits financiers et exceptionnels (cpt 76 et 77).

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

- ✓ les droits scolaires et universitaires (cpt 7061 et s) ;
- ✓ les prestations de recherches (cpt 7062) ;
- ✓ les mesures et expertises (cpt 7063) ;
- ✓ les prestations et travaux informatiques (cpt 7064) ;
- ✓ les prestations de formation continue (cpt 7065) ;
- ✓ les colloques et manifestations (cpt 7066) ;
- ✓ les ventes de publications (cpt 7067) ;
- ✓ les diverses prestations de services (cpt 7068) ;
- ✓ les locations (cpt 7083).

L'ensemble de ces produits est aujourd'hui globalement réparti à partir de l'affectation directe mais aussi à partir de clés de répartition indirectes entre les diverses composantes des établissements. Les charges l'étant également, on obtient des équilibres ou des déséquilibres apparents de gestion suivant les composantes.

Cette recherche de l'équilibre budgétaire ne satisfait pas pleinement aux exigences d'un système de tarification tel qu'exprimé ci-dessus. Certes, les droits et nombre de prestations sont encadrés par le ministère mais les établissements disposent également d'une réelle latitude pour fixer certains tarifs (formation continue, recherche à caractère commercial, ventes de publications, accès à la bibliothèque au bénéfice de tiers, etc.).

L'enjeu de la comptabilité analytique va donc consister à :

- ✓ isoler dans le panel des produits, ceux laissant une latitude à l'établissement et ceux fixés de manière tutélaire ;
- ✓ flécher les produits « affectables » directement à une activité ou une prestation, ou éventuellement à une composante ;
- ✓ calculer par différence les subventions d'équilibre ;
- ✓ envisager en dynamique les évolutions tarifaires et les effets d'élasticité sur la fréquentation, le développement différentiel des activités et la « rentabilité » (couverture des coûts réels) ;
- ✓ estimer la pertinence de subventionnements croisés, voire de la mise en place de prix de cession interne.

La question de l'équilibre de gestion peut supposer d'aborder le thème de la dégressivité des tarifs en fonction des niveaux de consommations et du souhait de différenciation de la demande. A l'instar de la fonction éditoriale, la comptabilité analytique peut conduire à l'élaboration de comptes d'exploitation par produit introduisant un équilibre de gestion (atteinte du point mort) différé en fonction de coûts d'investissement.

Les programmes de recherches, comme la formation continue peuvent s'inscrire dans cette temporalité.

A l'inverse, l'équilibre de gestion d'une manifestation scientifique, tel un colloque, sera recherché à court terme.



En dernier lieu, on soulignera l'importance de la cohérence et de l'adéquation entre les périmètres de charges et de recettes, prenant en compte des données extra budgétaires (par exemple : personnels d'État, éventuellement, frais et recettes pour certaines UMR, associations, etc.).

Il conviendra sans doute également de s'intéresser à la problématique des en-cours et de rattachement (fidèle et sincère) des produits à l'exercice.

7.2 Les mots-clés

Prix, tarifs, équilibre de gestion, marge, développement

7.3 Les fiches associées

- ✓ La définition d'un périmètre de charges (Fiche 6)
- ✓ Les modalités de retraitement des charges (Fiche 11)
- ✓ La méthode de la contribution (Fiche 16)

Remarque liminaire :

Les notions d'unités d'œuvre et d'inducteurs de coût sont à distinguer de la notion d'indicateur. Les indicateurs sont des instruments de mesure de la performance et sont toujours associés à des objectifs. En revanche, les unités d'œuvre et les inducteurs de coût sont essentiellement utilisés dans le cadre de la comptabilité analytique. Ils peuvent dans certains cas être intégrés aux tableaux de bord des structures en tant qu'indicateurs.

La notion d'inducteur se rapproche de celle de déterminant de la dépense notamment mise en avant dans le cadre de la justification au premier euro prévue par la LOLF.

8.1 Les définitions

✓ Unité d'œuvre

Dans sa conception la plus étroite, l'unité d'œuvre d'une activité ou d'un service est un instrument de mesure de cette activité ou de ce service. Elle peut être le reflet des modalités de réalisation de l'activité elle-même ou de son résultat, de ce qui est produit. Par exemple, l'activité d'enseignement peut se mesurer en nombre d'heures d'enseignement ou en nombre d'étudiants. En matière de comptabilité analytique, le choix de l'unité d'œuvre dépend du degré de corrélation entre la variation du nombre d'unités d'œuvre et le coût de l'activité qu'elle mesure.

En effet, il peut exister une ou plusieurs unités d'œuvre comme critère de caractérisation d'une seule activité. L'un des objets de la comptabilité analytique sera alors de choisir la plus pertinente (celle qui est la plus liée à la variation de coût). Par exemple, pour une activité de traitement de dossiers de réclamations, l'unité d'œuvre peut être le nombre de dossiers traités ou le nombre d'appels émis.

En comptabilité analytique, l'unité d'œuvre revêt une acception plus particulièrement comptable. Dans certains modèles (sections homogènes en particulier), l'unité d'œuvre constitue souvent un critère facilitant le déversement des charges et des coûts, plutôt qu'un indicateur de compréhension et d'analyse de l'activité des services.

✓ Inducteur de coût

Un inducteur de coût (de l'anglais « cost driver ») est un facteur explicatif de la formation des coûts, un « facteur dont la survenance crée le coût »⁶. Cette notion a été mise en avant par la méthode de comptabilité analytique par activités dite méthode « ABC » (« Activity Based Costing »). Par analogie, on peut remarquer que la LOLF, dans le cadre de la justification au premier euro, insiste sur la notion de déterminant de la dépense, proche de la notion d'inducteur de coût.

⁶ M. Porter



Les prestations induisent des natures d'activités, qui elles-mêmes, induisent des besoins en ressources. Il existe ainsi des inducteurs de ressources et des inducteurs d'activité. Les premiers sont les facteurs explicatifs de la consommation de ressources par les activités. Par exemple, pour l'activité d'enseignement dans une université, plusieurs inducteurs de ressource pourraient être identifiés : le nombre d'étudiants, le nombre d'heures d'enseignement, etc. Les inducteurs d'activité expliquent la consommation d'activité par les produits ou prestations délivrés. On pourrait retenir comme inducteurs de l'activité d'enseignement le nombre de diplômés, le nombre d'étudiants admis par cycle, etc.

8.2 Les caractéristiques principales

	Unité d'œuvre	Inducteur de coût
Origine de la notion	D'une acception plus ancienne, elle est utilisée dans le cadre du modèle des sections homogènes, mais aussi traditionnellement en contrôle de gestion.	Le concept était connu (le fait générateur de la dépense) en matière de contrôle de gestion, l'originalité vient de son utilisation systématique en matière de comptabilité analytique (par activités).
Utilisation dans le cadre de la comptabilité analytique (déversement des charges)	L'unité d'œuvre est le critère d'évaluation synthétique d'une activité voire de plusieurs activités d'un centre d'analyse. Elle constitue la base de déversements des coûts.	L'inducteur de coût ne sera choisi pour déverser les charges que s'il est mesurable et qu'il déclenche toujours les mêmes coûts. Tous les inducteurs de coût ne pourront pas forcément être retenus dans le cadre de la mécanique analytique.
Interprétation - analyse	L'unité d'œuvre s'inscrit dans une logique volumique et non pas dans une logique de causalité.	Un inducteur de coût tend à expliquer la raison, la nécessité et le volume de charges et de ressources , à le justifier pour la réalisation d'une activité. Il permet de se dégager d'une logique de reconduction à l'identique (modulée par un coefficient d'augmentation des dépenses) du budget de chaque structure.

8.3 Les bonnes pratiques dans le choix de l'inducteur ou de l'unité d'œuvre

1. Sections homogènes : une unité d'œuvre pertinente

On vérifiera le taux de corrélation observée entre les variations des deux variables : coût et nombre d'unités d'œuvre.

2. Activités : un inducteur « quantifiable »

On choisira un inducteur de coût qui est aussi une unité d'œuvre de l'activité, c'est-à-dire « qui est mesurable (...) et qui déclenche toujours les mêmes coûts »⁷.

3. Des indices synthétiques

Dans le cadre d'activités complexes et/ou hétérogènes, le choix d'indices synthétiques pourra s'avérer pertinent. Un indice synthétique est une unité d'œuvre composite rendant compte de la complexité de l'activité considérée. Par exemple, une activité de traitement de dossiers pourra être mesurée en nombre de « points dossier », les dossiers complexes valant davantage de points que les autres.

8.4 L'exemple appliqué

Dans le cadre de la répartition d'une charge de personnel, il est indispensable de « qualifier » précisément l'unité d'œuvre utilisée. Ainsi, pour la répartition de la charge enregistrée sur le compte « 6411111 : Rémunérations principales des fonctionnaires - enseignants » (nouveau plan de comptes dans le cadre des RCE), plusieurs unités d'œuvre sont envisageables : nombre de personnes concernés, traitement (feuilles de paie), équivalent temps plein travaillé (ETPT), répartition du temps de travail, etc.

Une illustration détaillée d'inducteurs de coûts figure dans l'annexe 1 « La grille des processus et activités (méthode par activités) ».

8.5 Les mots-clés

Indicateur, inducteur, ressources, activités, unité d'œuvre

8.6 Les fiches associées

- ✓ La notion d'activité (Fiche 9)
- ✓ La comptabilité analytique par activités (Fiche 12)
- ✓ La comptabilité analytique en sections homogènes (Fiche 13)

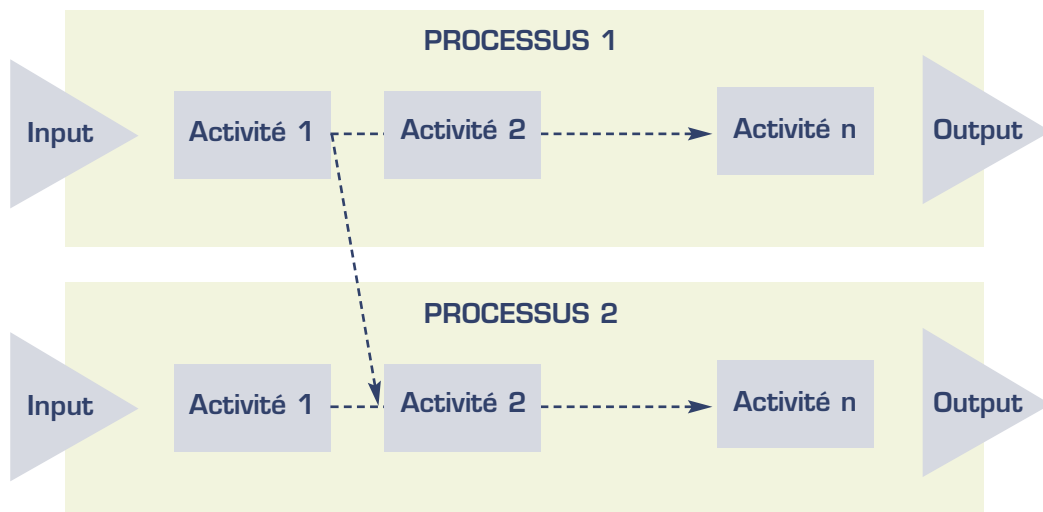
⁷ H. Bouquin « Comptabilité de gestion »

9.1 La définition

L'activité est un ensemble de tâches élémentaires orientées vers la réalisation des missions de l'entité ou la réalisation de fonctions administratives et/ou logistiques. Les activités sont en général reliées entre elles dans une logique de processus.

9.2 Les caractéristiques principales

1. L'activité se caractérise par un « input » qui déclenche sa réalisation et un « output » (biens, prestations, informations), lui-même déclencheur d'une activité au sein d'un processus.



2. Le niveau de finesse d'une activité est compris entre celui du processus et de la tâche : un processus est un enchaînement d'activités liées entre elles, et une activité est une séquence de tâches.
3. Au sein de l'ossature analytique, on doit rechercher un assez fort degré d'homogénéité des activités, ce qui tend à diminuer le nombre d'unités d'œuvre explicatives. Par exemple, l'activité d'inscription peut se mesurer par le nombre d'inscriptions réalisées. En revanche, l'enseignement ne peut pas se mesurer par une seule unité d'œuvre du fait de son hétérogénéité. Il conviendrait certainement de distinguer plusieurs activités d'enseignement qui soient chacune plus homogène.
4. Il convient de distinguer les activités « support » des activités opérationnelles (ou « finales ») :
 - ✓ les activités opérationnelles ont pour « output » une prestation ou un produit final ;
 - ✓ les activités support ont pour « output » un produit ou une prestation intermédiaire délivré à des clients internes.



5. Une activité se caractérise par sa stabilité :
 - ✓ en général, les activités sont plus stables que les services. Le schéma analytique par activité présente un caractère plus pérenne qu'un découpage centré sur les services et l'organigramme des responsabilités ;
 - ✓ à l'inverse des actions qui composent un projet, une activité est pérenne car elle correspond à la réalisation d'une mission stable de l'établissement.

6. L'activité doit faire sens : contrairement à la tâche qui prise isolément n'a pas d'objectif propre, l'activité s'inscrit lisiblement dans la réalisation d'une partie de la mission de l'établissement.

9.3 Les bonnes pratiques dans la définition des activités d'un établissement

1. Le nombre d'activités retenues est le résultat d'un arbitrage entre un **besoin de précision** dans la connaissance des coûts, qui favorise une arborescence détaillée des activités et les **difficultés techniques d'alimentation** liées au déversement des charges, qui poussent vers une simplification de la nomenclature d'activités.
2. L'établissement devra porter une attention particulière à l'homogénéité du niveau de finesse dans la nomenclature d'activités (tâches, activités élémentaires, activités majeures, processus).
3. La nomenclature d'activités doit être exhaustive : l'ensemble des activités de l'établissement devra être pris en compte.
4. Les activités devront être formalisées et désignées par un verbe. Par exemple « passer les marchés », « recruter », « former », etc.

9.4 L'exemple appliqué

Voir « Tableau des activités » en Annexe 1.

9.5 Les fiches associées

- ✓ La comptabilité analytique par activités (Fiche 12)

10.1 La définition

Le reporting (ou la revue de gestion) des coûts est le processus par lequel des informations relatives à l'activité et/ou au niveau d'atteinte des objectifs remontent à la hiérarchie avec une mise en perspective avec les résultats analytiques. Toutes les informations produites par le système de comptabilité analytique ne font pas l'objet du reporting, celui-ci opérant une sélection des informations pertinentes pour donner à la hiérarchie une bonne vision de l'activité et de ses réalisations et aussi pour lui fournir des données dont elle a elle-même besoin pour son activité (négoce budgétaire, décisions d'investissements, compte rendu aux partenaires, etc.).

L'état de compte rendu, issu du reporting, constitue un ensemble de documents informatifs, destinés à présenter une information synthétique à la hiérarchie et/ou à un autre service, reprenant les indicateurs nécessaires au suivi budgétaire, au suivi d'un budget, ou encore au suivi d'une action ou d'un projet au regard des objectifs fixés.

Le reporting fait l'objet d'une périodicité prédéterminée de remontées d'informations, se fondant sur un organigramme précis des responsabilités de gestion.

Cela suppose a priori de sortir du caractère annuel et ponctuel de la publication des résultats du calcul de coûts.

En outre, le reporting impose la fixation d'un plan de maîtrise des coûts, d'actions et un calendrier.

10.2 Les caractéristiques principales

Le reporting est constitué de sept éléments clés (ou étapes).

1) Le mode de reporting

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

2) Le recensement des informations utiles

Afin de constituer le reporting, le contrôleur de gestion (ou la personne la plus directement en charge du système de comptabilité analytique) doit se livrer soit à la constitution de bases de données utilisables soit à l'analyse des modalités de leur exploitation et, au-delà, à la mise en cohérence des données utilisables et des commentaires et explications nécessaires à leur compréhension.

L'accès au calcul et base de données de coûts est toutefois à limiter.



3) La procédure contradictoire

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

4) Le choix du support

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

5) La communication interne du reporting

Tout reporting s'accompagne d'une liste précise de destinataires (qui peuvent avoir un rôle distinct par rapport à la transmission du reporting : pour décision, pour action, pour information), de réunions périodiques dédiées à son analyse, d'un réseau de personnes en charge de sa production.

6) La diffusion externe des informations

Le reporting peut faire l'objet d'une diffusion externe mais en se fondant sur une liste précise de destinataires (au sein de la tutelle, des partenaires locaux, etc.).

7) La mise en place des mesures correctives

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

10.3 Les bonnes pratiques dans l'élaboration d'un reporting des coûts

1) Ne jamais communiquer uniquement sur la valeur absolue du coût final

Mais insister sur sa composition et les critères pouvant justifier d'une maîtrise interne.

2) Rattacher les résultats à des objectifs affichés initialement

Dépasser l'effet « découverte ».

3) Définir des modalités de validation et de diffusion du reporting

Les services doivent connaître la procédure de validation et de diffusion du reporting. Cette procédure doit être rédigée et communiquée à tous. Plus particulièrement, les services concernés par des écarts majeurs doivent avoir la possibilité de se justifier et de discuter avec le contrôleur de gestion ou le responsable de la comptabilité analytique.

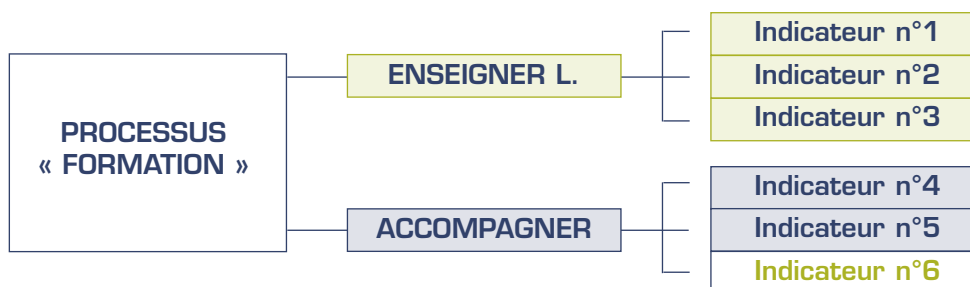
4) Définition précise des destinataires des informations en interne

La liste des personnes habilitées à accéder aux informations résultant du calcul des coûts doit être définie collégalement et validée par la direction de l'établissement. Certaines personnes peuvent avoir des accès prioritaires à certaines des informations contenues dans les documents.

- 5) Maîtriser la communication externe (partenaires institutionnels, étudiants, entreprises, etc.) sur les coûts par composantes, filières.

10.4 L'exemple appliqué

Concernant la mise en forme, le reporting de coûts peut se matérialiser par un tableau de bord qui permette de révéler rapidement les indicateurs sous forme d'alerte. Ainsi, pour le processus d'activité « Formation », mettre sur une seule page les indicateurs liés aux activités d'un même processus permet de se rendre compte des niveaux et domaines qui nécessitent une intervention spécifique dans une optique de maîtrise de coûts.



Concernant le contenu, il est primordial de déterminer au préalable les informations sur lesquelles il est possible de communiquer. Ainsi, le Conseil Général de la Nièvre a mis en place une charte interne élaborée dans le cadre du développement du contrôle de gestion. La problématique de la diffusion des outils y est abordée : « Tout outil (analyse de coûts, comptabilité analytique, tableau de bord, etc.) ne sera diffusé et utilisé de manière élargie qu'après une phase de test et d'expérimentation (en grandeur nature) in situ sur une période d'au moins 6 mois. »

En outre, le lien avec la communication sur les coûts d'exploitation (prix de la maintenance, mise à jour, formation nécessaire, équipements supplémentaires, etc.) est à prendre en compte et à maîtriser.

10.5 Les mots-clés

Indicateurs, suivi budgétaire.

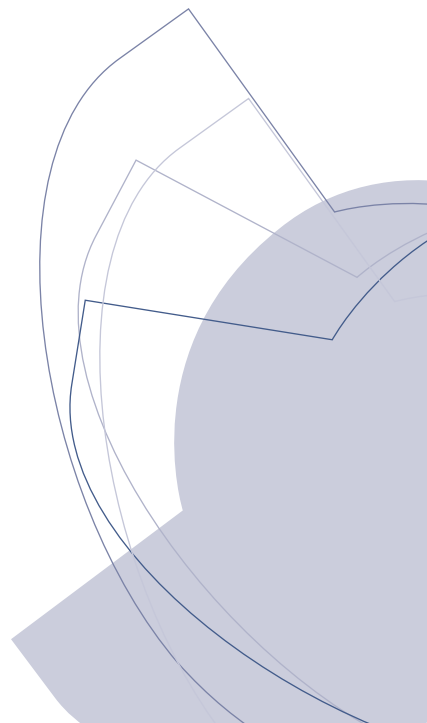
10.6 Les fiches associées

- ✓ L'analyse des coûts calculés (Fiche 14)
- ✓ L'analyse des écarts et le budget flexible (Fiche 15)

3

3

Fiches méthode



11.1 L'essentiel de la méthode

Avant d'incorporer certaines charges de la comptabilité de la structure dans le calcul des coûts en comptabilité analytique, il est possible, et parfois nécessaire de les retraiter. Les charges usuellement retraitées sont les suivantes :

- ✓ les charges de personnel ;
- ✓ les dotations aux amortissements ;
- ✓ les charges de structure.

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

- ✓ lisser les effets d'ancienneté et/ou d'entrées-sorties pour les charges de personnel ;
- ✓ éviter les distorsions dans la comparaison des coûts entre structures similaires ;
- ✓ ne faire porter sur le service que ses coûts propres (coût de la décision) ;
- ✓ intégrer une valeur moyenne en l'absence d'informations fiables.

Deux méthodes sont principalement mises en œuvre :

- ✓ **la méthode des coûts harmonisés** consiste à intégrer dans le périmètre de charges une moyenne de charges par catégorie (par exemple le salaire moyen par métier et par grade) et non pas les charges réelles supportées par la structure ;
- ✓ **l'utilisation des prestations réciproques ou internes** permet de valoriser, dans le calcul des coûts d'une entité, les services rendus par une autre entité. Le calcul du coût des prestations réciproques est d'autant plus important lorsque l'on cherche à connaître le coût complet d'une entité.

11.2 Les modalités de calcul

✓ Les étapes de calcul des coûts harmonisés :

- identifier les catégories (de personnel, d'équipements, etc.) de calcul. Ces catégories doivent être suffisamment homogènes pour que la moyenne des individus les composant ait un sens (taux de dispersion faible). D'autre part, ces catégories doivent correspondre à des groupes d'individus ayant des caractéristiques communes dans la réalité (métier similaire, taille d'équipement identique, etc.) ;
- calculer la moyenne de charges par catégorie ;
- intégrer cette moyenne au calcul des coûts.

✓ Les étapes de la valorisation du coût des prestations réciproques :

- identifier le périmètre des prestations reçues par l'entité dont on calcule le coût (entité X). Dans le cadre d'un calcul en coût complet, la liste des prestations reçues doit être exhaustive sous peine de sous-évaluation du coût ;
- calculer le coût complet des entités délivrant les prestations. Dans le cas où une comptabilité analytique existe, ce coût sera un résultat connu ;



- identifier des unités d'œuvre réalistes par entité ou activité dont le coût est à déverser ;
- calculer un coût par unité d'œuvre ;
- déterminer la consommation de l'entité X en unités d'œuvre.

11.3 Les avantages et inconvénients pour les EPSCP

11.3.1 Les avantages

- ✓ Pouvoir calculer un coût complet en l'absence d'informations précises en matière de charges de personnel ;
- ✓ Lisser les effets du « Glissement Vieillesse Technicité » dans le coût des contrats de recherche ;
- ✓ Imputer des frais de structure réalistes sur les contrats.

11.3.2 Les inconvénients

- ✓ Perte de précision dans le calcul du coût complet ;
- ✓ Système d'équations complexes pour traiter les prestations réciproques en l'absence de système de comptabilité analytique déjà implanté.

11.4 Les exemples appliqués

11.4.1 Le calcul des coûts salariaux horaires dans le cadre d'un contrat de recherche⁸

Dans le cadre de ses activités de recherche, l'Université Jean Monnet de Saint-Étienne a créé une fiche d'estimation des coûts et de bilan permettant de calculer :

- ✓ une estimation des coûts d'une opération ;
- ✓ une estimation des prix à facturer ou du montant de financement apporté par l'établissement.

Les coûts horaires de plusieurs catégories de personnel sont intégrés dans cette fiche. Ainsi, au moment de l'alimentation, il suffit d'indiquer l'estimation du nombre d'heures travaillées par catégorie de personnel. Les catégories suivantes ont été identifiées :

Catégories de personnel	Modalités de calcul du coût horaire
Enseignants chercheurs	✓ Rémunération annuelle chargée milieu de carrière / 1600 heures ✓ Les doctorants sont assimilés aux ingénieurs d'études (IGE).
Chercheurs CNRS (charges supplétives)	✓ Assimilation aux coûts personnels de rang A et de rang B pour les Directeurs et chargés de recherche
Enseignants second degré	✓ Assimilés IGE
Personnels IATOS Université	✓ Rémunération annuelle chargée milieu de carrière / 1600 heures
Personnels ITA CNRS (charges supplétives)	✓ Coût des catégories A, B et C assimilé à IGE, Technicien et Agent
Contractuels recrutés sur opération	✓ Intégration au coût réel : rémunération brute chargée à l'heure.

⁸ Extrait du « Guide de la mise en place d'un SAIC » publié par l'Amue en janvier 2003

11.4.2 L'intégration des charges de structure dans le coût d'un contrat de recherche

L'université de Strasbourg 1 a élaboré une méthode de comptabilité analytique en coût complet. Dans ce cadre, elle intègre, entre autres, une part de dépenses réalisées en matière de réseau informatique et une part du coût du service commun de documentation dans les frais de siège rattachables au contrat de recherche. Ces coûts représentent en réalité le coût des prestations délivrées en matière d'informatique et de documentation à la recherche.

Pour valoriser ces coûts, deux unités d'œuvre sont utilisées :

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

Réseau informatique

Catégories de charges	Montant	Montant/PEC (2 278 = PEC)	Coût horaire (/1 600 h)
Viabilisation	4 245,59 €	1,86 €	0,001 €
Maintenance	3 059,15 €	1,34 €	0,001 €
Restructurations	3 596,34 €	1,58 €	0,001 €
Personnels IOTAS État	271 450,08 €	119,16 €	0,074 €
Personnels IATOS Contractuels	68 320,02 €	29,99 €	0,019 €
Fonctionnement	120 418,87 €	52,86 €	0,033 €
Investissement	396 367,44 €	174 €	0,109 €
TOTAL	867 457,50 €	380,80 €	0,24 €

Ainsi, les coûts de réseau informatique sont imputés à hauteur de 0,24 € par heure de recherche prévue dans le contrat.

Service Commun de Documentation

Catégories de charges	Montant	Montant/PEC (1 583 = PEC)	Coût horaire (/1 600 h)
Viabilisation	92 901,65 €	58,69 €	0,004 €
Maintenance	66 940,13 €	24,29 €	0,003 €
Restructurations	192 487,65 €	121,60 €	0,008 €
Personnels IOTAS État	1 342 864,78 €	848,30 €	0,053 €
Personnels IATOS Contractuels	66 530,27 €	42,03 €	0,003 €
Fonctionnement	1 532 879,47 €	968,34 €	0,061 €
TOTAL	3 294 603,95 €	2 063,25 €	1,30 €

Ainsi, les coûts du SCD sont imputés à hauteur de 1,30 € par heure de recherche prévue dans le contrat.



11.5 Les mots-clés

Coût complet, taux de dispersion, unité d'œuvre, périmètre des charges, charges supplétives.

11.6 Les fiches associées

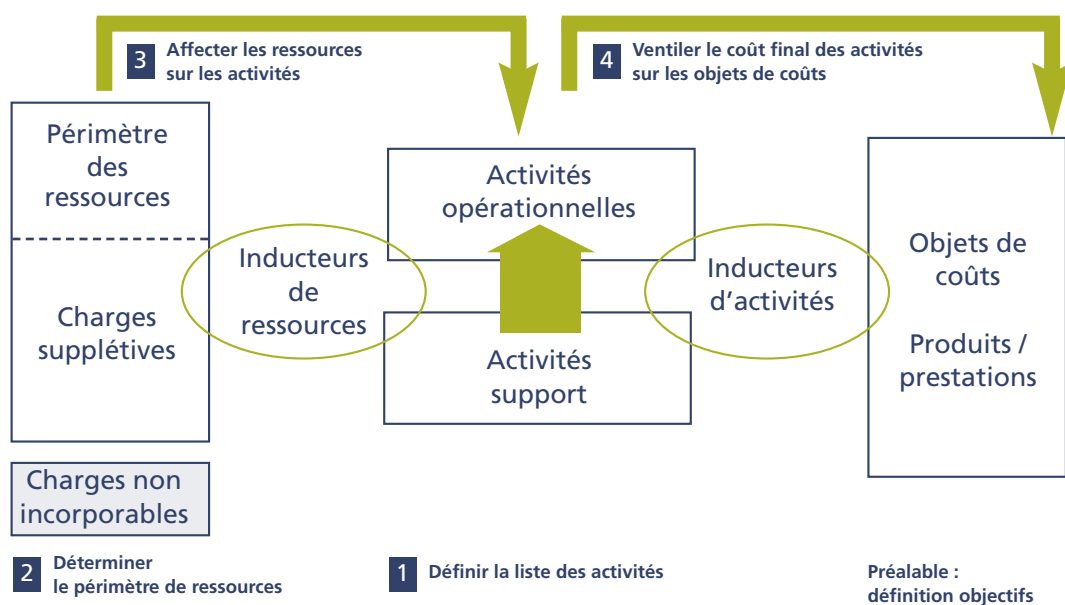
- ✓ La définition d'un périmètre de charges (Fiche n°6)
- ✓ Unités d'œuvre et inducteurs de coût (Fiche n°8)
- ✓ La comptabilité analytique en sections homogènes (Fiche n°13)

12.1 L'essentiel de la méthode

La comptabilité analytique par activités s'apparente à un modèle de comptabilité analytique en coûts complets. Elle vise à répartir dans un premier temps l'ensemble des charges voire des produits budgétaires sur des objets de coût (les activités supports et opérationnelles de l'organisation). Dans un second temps, elle permet de déverser les coûts sur les produits et prestations que l'organisation délivre.

- ✓ Elle se fonde sur un **découpage transversal** de la structure, **par processus et activités supports** (permettant le bon fonctionnement de la structure) et opérationnels (directement liés à la délivrance d'une prestation finale).
- ✓ **Les activités sont placées au cœur du modèle.** Ainsi, les charges ne peuvent être déversées que sur les activités afin d'obtenir un coût complet par activités (support et opérationnelles)⁹.
- ✓ Deux principes structurants caractérisent la méthode :
 - Les activités (et non les composantes) consomment les ressources ;
 - La délivrance de prestations ou de produits finaux implique la consommation d'activités.
- ✓ L'homogénéité des activités choisies autorise l'identification d'inducteurs¹⁰ de coût pertinents permettant l'analyse du coût de ces activités ainsi que son déversement sur les prestations délivrées.

12.2 Le schéma analytique



⁹ Voir fiche n° 9 « La notion d'activité »

¹⁰ Voir fiche n° 8 « Unités d'œuvre et inducteurs de coûts »



12.3 Les étapes du schéma analytique

Etape préalable : Identification des objets de coût, c'est-à-dire des biens produits ou services fournis par l'établissement (programmes, disciplines, etc.) sur la base des objectifs assignés au système analytique.

1. Établissement de la liste des activités.
2. Définition du périmètre des ressources (charges incorporables).
3. Affectation des ressources sur les activités (opérationnelles ou support).
4. (Etape éventuelle) Ventilation des coûts des activités sur les objets de coût finaux (biens, prestations, etc.), par le biais d'inducteurs d'activité (voir fiche n° 8 pour plus de détails).
(Etape éventuelle) L'étape n°4 est éventuellement précédée du déversement des coûts des activités supports sur les activités opérationnelles par le biais d'inducteurs d'activité.

12.4 Les avantages et inconvénients pour les EPSCP

Les avantages

- ✓ Une vision transversale de l'établissement permettant l'identification d'activités critiques, créatrices de valeur et palliant le cloisonnement des services.
- ✓ La prise en compte du coût complet des activités support, simples résultats intermédiaires de calcul dans la méthode des sections homogènes (centres d'analyse auxiliaires).
- ✓ La possibilité de connaître le coût de revient complet des activités industrielles et commerciales.
- ✓ Une méthode compréhensible par tous, favorisant l'implication des acteurs, aussi bien administratifs qu'enseignants chercheurs.
- ✓ Des modalités de calcul simplifiées, notamment du fait de l'absence de prestations réciproques.
- ✓ Des résultats lisibles et traçables.

Les inconvénients

- ✓ La difficile définition d'une nomenclature d'activité pour des établissements ayant un fonctionnement en centres de responsabilité.
- ✓ L'identification d'inducteurs d'activité pertinents et quantifiables dans un contexte d'activités complexes.
- ✓ La difficulté d'inscrire la méthode de comptabilité analytique dans une démarche de gestion par processus (ABM¹¹), notamment en l'absence de personnes responsables des processus.
- ✓ La nécessaire valorisation du temps de travail passé par les agents sur les activités en l'absence d'outils de suivi des temps.

¹¹ Activity Based Management ; sur ce sujet, voir le « Guide méthodologique pour la mise en place d'une comptabilité analytique au sein des EPSCP » ; point 6.5 « l'explication des coûts »

12.5 L'exemple appliqué

Les CREPS, Centres Régionaux d'Éducation Populaire et de Sport ont mis en place une comptabilité analytique par activités à partir de 2000/2001. Cet exemple n'illustre pas de manière exhaustive l'ensemble du schéma analytique. Il décrit, par quelques exemples, les étapes 4 et 6 explicitées ci-dessus¹².

Étape 4

Plusieurs modalités d'affectation des charges sur les activités ont été définies :

1 – Affectation directe et totale d'une charge sur une activité :

N° de compte	Nature de la dépense	Activité « destinataire »
6011	Achat de denrées alimentaires	NOURRIR
60221	Carburant et lubrifiant	TRANSPORTER
60222	Produits d'entretien	ASSURER L'ENTRETIEN COURANT
60223	Fournitures d'atelier	ASSURER L'ENTRETIEN COURANT

2 – Affectation engagement par engagement en fonction de la destination :

N° de compte	Nature de la dépense	Activité « destinataires »
60633	Fournitures de jardin et terrain	ASSURER L'ENTRETIEN COURANT ENTREtenir LE PATRIMOINE
6065	Linges, vêtements de travail	ASSURER L'ENTRETIEN COURANT NOURRIR ASSURER LE SUIVI MÉDICAL HÉBERGER...

3 – Affectation via des inducteurs de ressource :

N° de compte	Nature de la dépense	Inducteur de ressource
60612	Gaz	Surface concernée
60611	Électricité	Surface concernée
60225	Fournitures de bureau	Effectifs

Étape 6

Le coût des prestations des CREPS est constitué :

- ✓ des charges qui ont pu être affectées directement ;
- ✓ d'une partie des charges indirectes par rapport aux prestations réparties sur la base d'inducteurs d'activité¹³.

¹² Pour l'étape 3, voir la fiche n° 9 « La notion d'activité »

¹³ Voir la fiche n° 8 « Unités d'œuvre et inducteurs de coût »



Les documents élaborés par l'Amue dans le cadre de la formation à la comptabilité analytique qu'elle dispense depuis l'année 2008, contiennent deux exemples pratiques propres aux EPSCP. Il convient de s'y reporter pour une illustration détaillée de la méthode par activités.

11.6 Les mots-clés

Produits, prestations, périmètre de charges, charges supplétives et non incorporables, retraitement / reclassement de charges, coût harmonisé, activités support / opérationnelles, inducteurs de coût, charges directes / indirectes, ventilation / affectation / imputation / répartition.

11.7 Les fiches associées

- ✓ La définition d'un périmètre de charges (Fiche 6)
- ✓ Unités d'œuvre et inducteurs de coût (Fiche 8)
- ✓ La comptabilité analytique en sections homogènes (Fiche 13)

Fiche n°13 La comptabilité analytique en sections homogènes

13.1 L'essentiel de la méthode

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

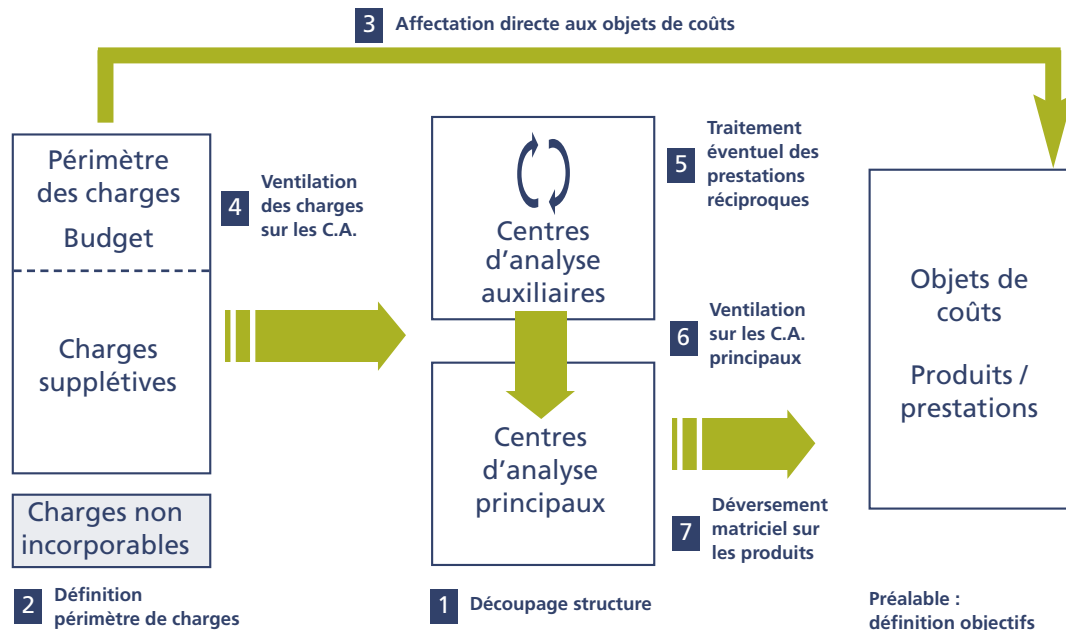
- ✓ Elle se fonde sur un **découpage organique** préétabli et stable de la structure, en distinguant :
 - les **centres d'analyse principaux** (désignés dans le schéma ci-après sous l'acronyme CAP) correspondant à des entités opérationnelles plus directement liées à l'exécution des missions ;
 - des **centres d'analyse auxiliaires** (désignés dans le schéma ci-après sous l'acronyme CAA) correspondant à des entités support offrant des prestations de services internes aux centres d'analyse principaux.
- ✓ Le modèle en sections homogènes s'apparente à un déversement en cascade du budget vers les produits ou prestations.
 - La première étape consiste à affecter de manière directe ou indirecte les charges budgétaires incorporables sur les centres d'analyse. Cette affectation repose sur l'identification de **clés de répartition**¹⁴ représentatives de la consommation de ressources par ces centres d'analyse.
 - Dans un second temps, les coûts calculés des centres d'analyse sont déversés entre eux puis sur les produits ou prestations, à l'aide d'une **unité d'œuvre**¹⁵.
- ✓ L'hypothèse majeure de cette approche consiste à ne retenir qu'une seule unité d'œuvre par centre d'analyse traduisant de manière homogène le fonctionnement et/ou l'activité du centre.

¹⁴ La clé de répartition est un critère qui permet de répartir des charges indirectes sur plusieurs centres d'analyse (m², équivalent temps plein, ...). Par exemple, les charges de fluides peuvent se répartir au prorata de la surface occupée par chacun des centres.

¹⁵ L'unité d'œuvre est le critère d'appréciation de l'activité d'un centre d'analyse qu'il soit auxiliaire ou principal (voir fiche n° 8)



13.2 Le schéma analytique



Les étapes de construction du schéma analytique

Étape préalable : identification des objets de coûts, c'est-à-dire des biens produits ou services fournis par l'établissement (programmes, disciplines, etc.) sur la base des objectifs assignés au système analytique.

1. Découpage de l'organisation en centres d'analyse auxiliaires et principaux.
2. Définition du périmètre des charges (charges incorporables).
3. Affectation des charges directes par rapport aux objets de coût.
4. Affectation des charges indirectes (par rapport aux objets de coût) aux centres d'analyse auxiliaires et principaux (répartition primaire).
5. Traitement éventuel des prestations internes¹⁶ entre centres d'analyse auxiliaires.
6. Ventilation des charges des centres d'analyse auxiliaires sur les centres d'analyse principaux (répartition secondaire).
7. Ventilation des charges des centres d'analyse principaux sur les produits finaux.

13.3 Les avantages et inconvénients pour les EPSCP

Les avantages

L'adaptation avec :

- ✓ une méthode fondée sur un découpage organique lisible et connu de tous ;
- ✓ le calage sur la structuration statutaire des établissements par UFR, département, laboratoire, service, etc. ;
- ✓ la possibilité de connaître le coût de revient complet des activités industrielles et commerciales ;

¹⁶ Le terme de prestations internes correspond à ce que l'on appelle également prestations réciproques.

- ✓ à la différence des méthodes en coûts partiels qui s'appuient sur une distinction charges fixes-charges variables, la méthode des sections homogènes s'inscrit bien dans une logique de service public puisqu'elle ne cherche pas à comparer la rentabilité différentielle des différentes composantes ;
- ✓ la méthode des sections homogènes calcule un coût complet moyen des biens et/ou prestations qui lisse les résultats car elle permet de faire porter par les produits les plus rentables davantage de charges en provenance des centres d'analyse auxiliaires ;
- ✓ l'association de la structure budgétaire qui s'appuie sur les composantes et les centres de responsabilité, avec la structure du calcul des coûts ;
- ✓ la capacité à isoler le coût des fonctions support ;
- ✓ une comparaison externe (inter-établissements) facilitée compte tenu de critères de structuration homogène, sous réserve de choix de méthodes de comptabilité analytique similaires.

Les inconvénients

- ✓ une fois les coûts obtenus, il est difficile de remonter dans la chaîne de création des coûts afin d'identifier l'origine de leur dérive et de leur évolution ;
- ✓ la faible élasticité des coûts dans le temps compte tenu de l'importance des charges de structure et des charges permanentes de personnel ;
- ✓ un fort impact potentiel des changements organisationnels sur l'ossature analytique, qui limite la traçabilité des coûts dans le temps ;
- ✓ la multiplicité des centres d'analyse due à l'organisation actuelle des EPSCP qui engendre une complexité des déversements ;
- ✓ l'insuffisante mise en relief des tâches administratives et de gestion réalisées par les unités de formation et de recherche (non mise en relief de la juxtaposition des activités administratives, pédagogiques et de recherche) ;
- ✓ la complexité du modèle peut entraîner des difficultés d'acceptation (syndrome « usine à gaz »).

13.4 L'exemple appliqué

On peut citer l'exemple d'une université qui a mené une réflexion sur un projet de comptabilité analytique en sections homogènes. Cet exemple n'illustre pas de manière exhaustive l'ensemble du schéma analytique. Il décrit les étapes 1, 2 et 7 explicitées ci-dessus.

Bien que n'ayant pas encore donné lieu à une application, ce premier travail illustre la structuration d'une université en centres d'analyse, et les choix d'unités d'œuvre qui ont été retenus. Il ne s'agit en aucun cas d'un exemple normatif.

L'université a identifié des objets de coûts (étape 1) :

Pour les composantes

- la formation initiale classique ;
- la recherche ;
- la formation initiale apprentissage ;
- la formation continue ;
- la formation professionnalisée ;



Pour les activités industrielles et commerciales (AIC) :

- les contrats de recherche ;
- la location ;
- la publication ;
- la vente de logiciels ;
- la vente de produits ;
- les droits d'auteur, etc.

Elle a également défini plusieurs types de centres d'analyse (voir étape 2 ci-dessus) :

- ✓ des centres d'analyse principaux (les composantes y compris les activités industrielles et commerciales) ;
- ✓ des centres d'analyse auxiliaires (administration générale, administration financière et comptable, scolarité, médecine préventive, affaires culturelles, accueil des étudiants étrangers, etc.).

Le travail a ensuite principalement consisté à définir les modalités de déversement des charges des centres d'analyse auxiliaires sur les centres d'analyse principaux (étape 7) (voir tableau ci-après).

	Unité d'œuvre	Composante 1	Composante 2	AIC 1	...
Administration financière et comptable	Euro dépensé	X	X	X	X
Scolarité	Nombre d'étudiants de la composante	X	X		
Médecine préventive	Effectif total (personnel et étudiants)	X	X	X	X
Accueil étudiants étrangers	Nombre d'étudiants étrangers par UFR	X	X		
...					

Les documents élaborés par l'Amue dans le cadre de la formation à la comptabilité analytique qu'elle dispense depuis l'année 2008, contiennent un exemple pratique propre aux EPSCP. Il convient de s'y reporter pour une illustration détaillée de la méthode en sections homogènes.

13.5 Les mots-clés

Produits, prestations, périmètre de charges, charges supplétives et non incorporables, retraitement/reclassement de charges, coût harmonisé, centres d'analyse auxiliaires/principaux, prestations réciproques, unités d'œuvre, charges directes/indirectes, ventilation/affectation/imputation/répartition

13.6 Les fiches associées

- ✓ Unités d'œuvre et inducteurs de coût (Fiche 8)
- ✓ La comptabilité analytique par activités (Fiche 12)

14.1 L'essentiel de la méthode

L'exploitation des résultats de l'analyse de coûts se fonde sur la mesure et l'analyse d'un écart par rapport à une valeur de référence, appelée **standard de gestion**.

Le standard de gestion permet de comparer les résultats de l'organisme à des références internes ou externes. On distingue trois types différents de standards de gestion :

1. Les standards historiques

La méthode consiste à comparer les coûts calculés avec les valeurs des années précédentes (calcul de tendance ou de moyenne sur les 3 dernières années par exemple).

2. Les standards d'objectifs

Il s'agit d'analyser l'écart avec une valeur cible déterminée a priori comme un objectif à atteindre au cours de la période. Si, par exemple, un établissement souhaite ne pas dépasser tel montant pour le coût moyen de la reprographie au cours de la période, l'analyse du coût calculé passera par la comparaison à cette valeur de référence.

3. Les standards de comparaison externe (benchmarking)

L'établissement peut également décider de comparer ses coûts à ceux d'une structure analogue ou exerçant le même type d'activité, avec des comportements de coût similaires. Un établissement pourrait ainsi comparer ses coûts d'entretien de bâtiments à ceux d'autres EPSCP voire d'autres établissements type recherche qui ont des activités pour partie similaire.

14.2 Le calcul des standards de gestion et l'analyse des coûts calculés

L'analyse des coûts calculés passe par une analyse de la différence entre la valeur observée et la valeur prévue. Cet écart doit être apprécié de façon nuancée, en fonction de la signification de la valeur de l'écart. Pour cela, plusieurs méthodes en fonction des natures de standards :

- ✓ pour les standards **historiques** :
analyse de la dispersion autour de la moyenne et analyse de tendance. Il est possible dans certains cas de procéder à des corrections de séries historiques ;
- ✓ pour les standards **d'objectifs** :
seuils de tolérance, hypothèse haute et basse, méthode de simulation (budget flexible) ;
- ✓ pour les standards de **comparaison** :
analyse de dispersion autour de la moyenne, indice de corrélation coût/activités/moyens.



14.3 Les avantages et inconvénients pour les EPSCP

- ✓ La comparaison des coûts calculés avec des standards historiques est intéressante dans les cas où le contexte ne connaît pas de rupture brutale qui bouleverse le comportement des coûts. On peut alors de façon pertinente utiliser une courbe de tendance pour déterminer le standard de gestion auquel comparer le coût calculé. Un établissement pourra ainsi établir des standards historiques en particulier pour les dépenses régulières de fonctionnement de type dépenses de fluides ou dépenses de fournitures.
- ✓ Les standards comparatifs sont particulièrement intéressants dans le cas des EPSCP qui peuvent avoir accès à l'information leur permettant de se comparer. Il est cependant nécessaire que les coûts soient calculés de la même façon. C'est bien là que réside tout l'intérêt et la difficulté de cette méthode. Dans certains secteurs comme celui de la culture, les établissements commencent à utiliser des pratiques de benchmarking.
- ✓ Les standards d'objectifs sont pertinents quand ils sont l'expression d'une volonté politique affirmée, communiquée et appropriée des personnes concernées par les objectifs à atteindre. Il faut cependant prendre garde à ce que ces valeurs-cibles soient réalistes et puissent raisonnablement être atteintes dans le temps imparti.

13.4 Les mots-clés

Standard, historique, benchmarking, valeur cible

13.5 Les fiches associées

- ✓ Objectifs et champs de la comptabilité analytique (Fiche 1)
- ✓ Le reporting sur les coûts (Fiche 10)
- ✓ L'analyse des écarts et le budget flexible (Fiche 15)

15.1 L'essentiel de la méthode

- ✓ L'analyse des écarts sur coûts standard se fonde sur l'appréciation ex post des différences entre coûts constatés et coûts préétablis (standards¹⁷). Cette méthode permet d'évaluer les différents facteurs qui ont fait dévier le coût réel du coût préétabli, afin de pouvoir, le cas échéant, prendre des mesures correctives. Partant de la constatation de l'écart de coût, on le décompose ensuite en plusieurs sous-écarts de coût correspondant aux facteurs suivants :

Facteurs	Symbole	Description	Ecart associé
Volume d'activité	V	Nombre d'unités d'œuvre d'activité (réalisées ou prévues)	Écart sur activité
Quantité de facteurs de production	q	Quantité de moyens nécessaires à la réalisation d'une unité d'œuvre (réalisés ou prévus)	Écart sur quantité
Prix (ou coût) du facteur de production	p	Montant du prix unitaire du facteur (réalisé ou prévu)	Écart sur prix

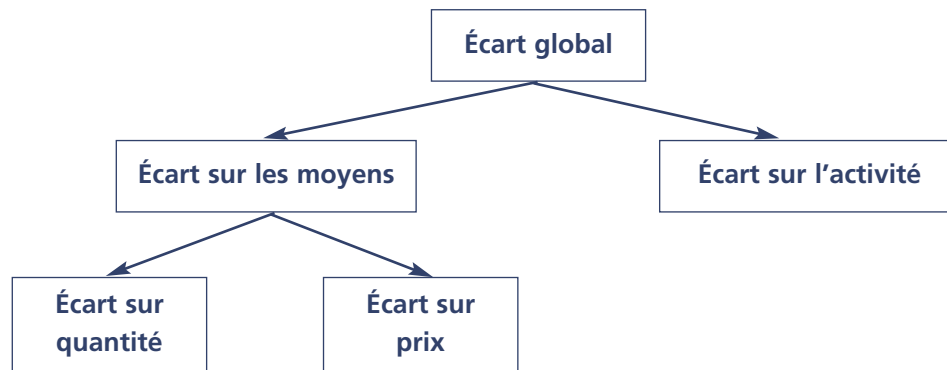
- ✓ Les écarts observés nécessitent ensuite d'être analysés de manière conjointe avec les services opérationnels. Ainsi, les écarts permettent en général de mettre en évidence :
 - la bonne ou mauvaise allocation des ressources humaines ou l'organisation du travail ;
 - l'efficacité du personnel ;
 - les dérives du coût horaire ou des prix unitaires ;
 - la qualité des produits, leurs prix, les quantités utilisées, la qualité de gestion des stocks ;
 - la mauvaise estimation des standards, ce qui induit leur révision.
- ✓ La méthode du budget flexible vise à élaborer son budget en fonction de plusieurs hypothèses de niveau d'activité. Elle se fonde sur la distinction entre charges fixes et charges variables. À partir du coût de revient unitaire, il est également possible d'estimer le prix nécessaire à fixer pour un niveau d'activité donné.

¹⁷ Pour la détermination des standards, voir fiche n°14



15.2 Les schémas analytiques

15.2.1 L'analyse des écarts



Les symboles utilisés

	Prévu (standard)	Réalisé
Volume d'activité	Vs	Vr
Quantité de facteurs de production	qs	qr
Coût (prix) du facteur de production	ps	pr

Les formules de calcul

Écart global = $(Vr \times qr \times pr) - (Vs \times qs \times ps)$

Écart sur l'activité = $(Vr - Vs) \times qs \times ps$

Écart sur les moyens = $(qr \times pr - qs \times ps) \times Vr$



Par convention, on intègre l'écart mixte dans l'écart sur prix.

Écart sur quantité = $(qr - qs) \times ps \times Vr$

Écart sur prix = $(pr - ps) \times qr \times Vr$

15.2.2 Le budget flexible

En matière de préparation budgétaire, la connaissance des coûts permet de construire un budget en fonction d'un niveau d'activité prévisionnel. Ainsi :

$$\text{Budget flexible} = (q_{\text{prévisionnelle}} \times C_{\text{vu}}) + \text{CF}$$

Avec :

$q_{\text{prévisionnelle}}$ = quantité d'activité prévue

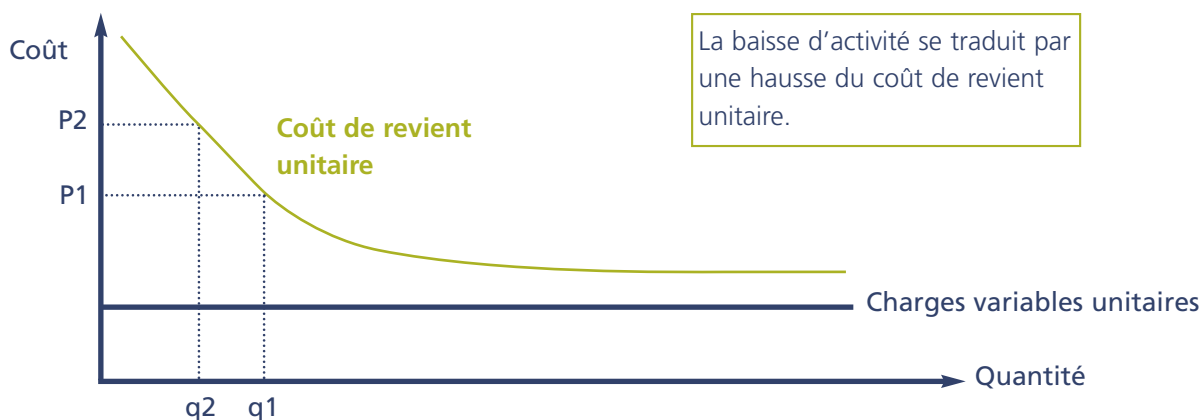
C_{vu} = coût variable unitaire

CF = coût fixe

Le calcul du coût de revient unitaire permet d'analyser le coût de l'unité produite au regard de la quantité d'activité totale :

$$\text{Coût de revient unitaire} = \frac{\text{Coût variable unitaire} \times q + \text{coûts fixes}}{q}$$

Le coût de revient unitaire se lit donc sur la courbe suivante :



15.3 Les avantages et inconvénients pour les EPSCP

Les avantages

- ✓ La possibilité de piloter par les coûts ;
- ✓ La possibilité de construire un budget en relation avec les prévisions d'activité, en accord avec la LOLF.

Les inconvénients

- ✓ La difficile identification d'unités d'œuvre représentatives de l'activité dans le contexte universitaire.



15.4 L'exemple appliqué

L'analyse des écarts dans un service de traitement de dossiers

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

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

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

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

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

$$\begin{aligned}\text{Écart sur quantité} &= (\mathbf{Qr - Qs}) \times \mathbf{Ps \times Vr} \\ &= (2,2 - 2) \times 9,5 \times 780 \\ &= \mathbf{1\ 482,00 \text{ €}}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{Écart sur coût} &= (\mathbf{Pr - Ps}) \times \mathbf{Qr \times Vr} \\ &= (9,97 - 9,5) \times 2,2 \times 780 \\ &= \mathbf{806,52 \text{ €}}\end{aligned}$$

Conclusion

Les moyens (durée de traitement des dossiers et coût salarial) ont coûté globalement plus cher que ce qui était prévu, pour une valeur de 2 288,52 €, soit plus de 13% du budget (budget prévu = 17 100 €). Parmi les moyens, c'est l'accroissement de la durée de traitement des dossiers qui a été le facteur le plus coûteux. Ainsi, la maîtrise du temps de traitement des dossiers est le facteur essentiel dans ce cas de figure.

15.5 Les mots-clés

Coût standard, coût préétabli, unité d'œuvre, charges fixes, charges variables

15.6 Les fiches associées

- ✓ Unités d'œuvre et inducteurs de coût (Fiche 8)
- ✓ L'analyse des coûts calculés (Fiche 14)
- ✓ La méthode de la contribution (Fiche 16)
- ✓ La méthode de l'imputation rationnelle des frais fixes (Fiche 17)

16.1 L'essentiel de la méthode

Les méthodes de comptabilité analytique en coût partiels (méthode de la contribution et imputation rationnelle) ont pour principe de ne rattacher au coût des produits ou prestations que les charges jugées pertinentes : charges directes par rapport au produit ou charges variables. En effet, les utilisateurs de ces méthodes considèrent les charges indirectes comme fixes et irréversibles.

- ✓ Elles se fondent sur un rattachement des charges directes (variables puis fixes) à chaque produit ou prestation vendu ou subventionné.
- ✓ Ces charges sont ensuite comparées au niveau de recettes perçues par chaque produit afin de calculer plusieurs indicateurs de rentabilité des produits :
 - la **marge sur coût variable** caractérisant la capacité du produit à couvrir les charges fixes de la structure ;
 - la **contribution nette**, indicateur de couverture des charges de structure (charges fixes indirectes) ;
 - le **point mort** ou le **seuil de rentabilité** du produit : le nombre de produits à vendre pour atteindre une marge nulle.
- ✓ Les méthodes en coûts partiels visent à étayer le **choix des prestations à favoriser et des productions à arrêter** compte tenu de leur rendement en utilisant comme critère de décision le niveau de marge sur coût variable ou la contribution nette. Elles permettent ainsi de :
 - mesurer l'impact d'une décision en terme de rentabilité (bénéfices dégagés) ;
 - décider de l'augmentation ou de la diminution voire de la suppression de l'offre de produits ou services ;
 - déterminer un niveau optimal d'activité nécessaire pour couvrir les coûts.
- ✓ La méthode de l'imputation rationnelle se traduit par une certaine élasticité des charges fixes et permet ainsi de déterminer un montant de charges fixes incorporables calculées en fonction du niveau d'activité de la structure. Elle autorise ainsi de mettre en avant un « coût de chômage » ou « un bonus de suractivité ».

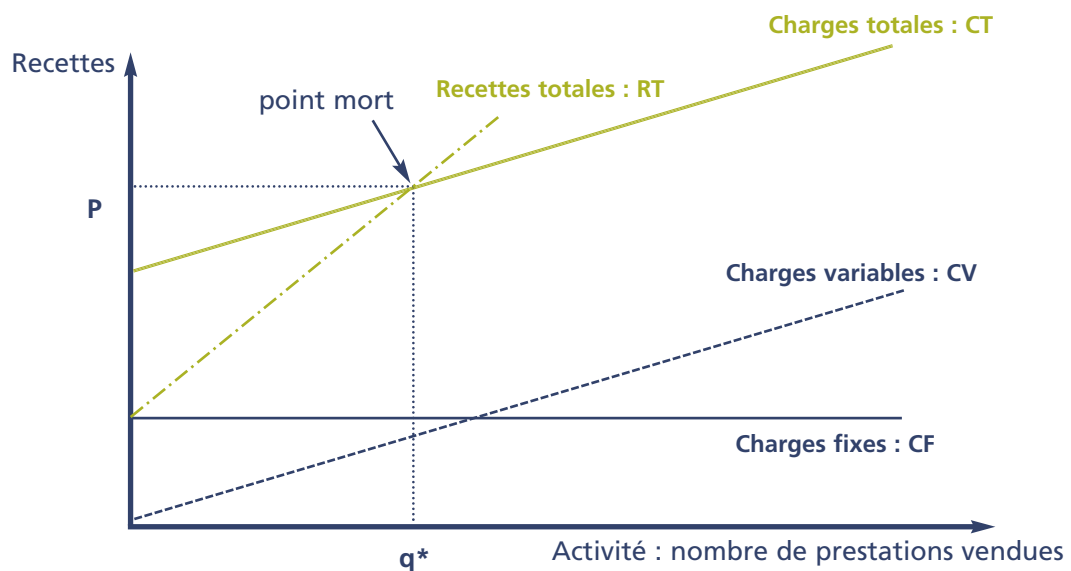


16.2 Les schémas analytiques

16.2.1 L'élaboration du compte d'exploitation produit (chiffres fictifs)

	Produit 1	Produit 2
Chiffre d'affaires (1)	1 500	2 000
Charges variables (2)	300	500
Marge sur coût variable (3) = (1) - (2)	1 200	1 500
Charges fixes directes (4)	1 000	1 800
Contribution nette (5) = (3) - (4)	200	- 300
Charges indirectes	NON RÉPARTIES	

16.2.2 Le calcul du point mort



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

$$RT = CT$$

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

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

$$\text{ou } q^* = CF / MsCV_u$$

avec :

p = prix de vente correspondant au point mort ;

q^* = quantité correspondant au point mort ;

avec CV_u = coût variable unitaire ;

avec $MsCV_u$ = marge sur coût variable unitaire.

16.3 Les avantages et inconvénients pour les EPSCP

Les avantages

- ✓ La possibilité de mesurer la rentabilité des activités marchandes des EPSCP ;
- ✓ La possibilité de mesurer l'impact de la variation de trois variables sur la rentabilité du produit ou de la prestation vendue :
 - le prix unitaire ;
 - le coût variable unitaire ;
 - la quantité vendue ;
- ✓ L'absence de répartition des charges de structure selon des clés souvent arbitraires : des mesures fiables ;
- ✓ La possibilité de connaître le coût des écarts d'activité par rapport à une activité normale (taux d'occupation des laboratoires...).

Les inconvénients

- ✓ Des choix de gestion souvent induits par des critères autres qu'économiques (facteurs politiques ou de service public) ;
- ✓ La délicate détermination du niveau « normal » d'activité en l'absence de standards nationaux ;
- ✓ La difficile distinction entre charges fixes et charges variables.

16.4 L'exemple appliqué

La méthode de la contribution permet entre autre de calculer le point mort en volume ou en valeur en intégrant les éventuels versements de subventions ou d'aides forfaitaires. La formule de décomposition du calcul est alors la suivante :

$$(P \times Q) + (SQ) + F = VQ + CF$$

avec :

P = prix du bien ou de la prestation ;

Q = quantité ;

S = subvention perçue par unité produite ;

F = subvention forfaitaire perçue par l'établissement ;

V = coût variable unitaire de production ;

CF = charges fixes ;

RT = Recette Totale (Globale).

En prenant un exemple dans une logique d'édition, il serait possible de calculer le prix (P) d'un ouvrage. Les informations complémentaires sont les suivantes :

- Coûts de production variables (V) = 20 €
- Coûts fixes de production (CF) incluant l'amortissement des machines = 40 000 €
- Subvention forfaitaire (F) = 10 000 €
- Subvention par unité (S) = 3 € par ouvrage
- Vente estimée (Q) = 3 000 ouvrages sur 3 ans



Il est donc possible de calculer le prix d'équilibre (p) à fixer afin de ne pas produire à perte. Le résultat serait donc le suivant :

$$P = (CF - F) / Q + (V - S) = \mathbf{27 \text{ €}} \quad \mathbf{(40.000 - 10.000) / 3.000 + (20 - 3)}$$

16.5 Les mots-clés

Produits, prestations, charges directes / indirectes, charges fixes / variables, ventilation / affectation / imputation / répartition

16.6 Les fiches associées

- ✓ La comptabilité analytique par activités (Fiche 12)
- ✓ La comptabilité analytique en sections homogènes (Fiche 13)

17.1 L'essentiel de la méthode

Les méthodes de calcul du coût de revient complet incorporent dans le calcul du coût d'une activité ou d'un produit l'ensemble des charges fixes. Le coût de revient varie de manière inversement proportionnelle au volume de production : en cas d'augmentation de la production, le coût de revient unitaire diminue car les charges fixes sont réparties sur un plus grand nombre de produits.

Alors que les méthodes en coûts partiels renoncent à répartir les charges fixes, la méthode de l'imputation rationnelle consiste à éliminer les variations de niveau d'activité sur le coût de revient d'un produit. Les charges fixes sont intégrées au coût de revient en tenant compte d'un niveau d'activité préalablement défini, dit niveau d'activité « normale ».

Les différences constatées entre le niveau d'activité réelle et le niveau d'activité normale représentent bien entendu un coût : il s'agit du coût de sous-activité ou **coût du chômage**, ou du coût de suractivité, également nommé **bonus de suractivité**.

L'objectif de la méthode d'imputation rationnelle des charges fixes n'est pas tant de calculer un coût de revient qui soit plus pertinent, parce que moins dépendant des variations d'activité, mais de montrer qu'il existe des entités dont l'activité se situe en dessous ou au-dessus de leur capacité de fonctionnement.

Mettre en évidence la sous-activité d'une composante et son coût fournit un indicateur physique et monétaire important pour le gestionnaire ou le décideur. La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes est en particulier intéressante dans l'analyse des coûts de personnel. Elle permet d'étudier le coût de la sous utilisation des moyens en ressources humaines sur une période donnée et de planifier le déploiement de ces moyens vers d'autres centres ou d'autres activités.

L'imputation rationnelle des charges fixes peut donc davantage être perçue comme un outil de pilotage interne que comme une méthode de calcul d'un coût de revient à usage externe, telle que la tarification des produits, par exemple.

17.2 Les schémas analytiques

17.2.1 La définition d'un niveau d'activité « normale »

La difficulté essentielle qui réside dans l'utilisation de la méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes est la définition d'un niveau d'activité normale. Cette notion constitue la pierre angulaire du modèle. Le niveau d'activité normale sert de référence au calcul des charges fixes qui seront incorporées dans le calcul du coût de revient. Il permet de mettre en évidence le coût de la sous-activité ou de la suractivité définie par rapport au niveau d'activité normale.



Le Conseil National de Comptabilité a distingué deux types de capacités susceptibles de définir le niveau d'activité normale :

- ✓ d'une part la **capacité « nominale »** ou « **théorique** » : il s'agit par exemple du potentiel référencé indiqué par le constructeur d'un matériel ;
- ✓ et, d'autre part, la **capacité « normale »** qui soustrait à la capacité « théorique » les temps d'arrêts qu'implique l'organisation de l'établissement (temps d'arrêts normaux, congés, nombre d'heures de fonctionnement, nombre d'équipes, etc.).

La capacité « normale » se réfère ici au niveau d'activité prévue par la programmation budgétaire. La capacité « normale » est, dans cette acception, définie comme la **capacité « budgétée »** ou « **programmée** »¹⁸. L'inconvénient de cette définition est de ne pas mettre en évidence le coût de la sous-activité qui résulte de la différence entre le potentiel représenté par une capacité et le niveau budgété de l'activité.

En définitive, le niveau d'activité « normale » peut être défini en tenant compte de deux groupes d'éléments¹⁹ :

- ✓ des éléments endogènes comprenant des données :
 - techniques (capacité de production que permet l'infrastructure de l'organisation ou du centre analysé) ;
 - stratégiques (croissance prévisible de l'activité) ;
 - sociales (temps de présence, temps d'activité, temps productif, dépendants de la politique sociale de l'organisation) ;
 - organisationnelles (existence de goulets d'étranglement, mauvaise organisation des centres de travail, réduction d'activité, etc.) ;
- ✓ des éléments exogènes faisant intervenir la situation conjoncturelle du secteur d'activité dans lequel se trouve l'organisation.

En pratique, le niveau d'activité « normale » peut être fixé en retenant soit le niveau moyen annuel d'activité des années précédentes, soit le niveau d'activité d'une période jugée représentative d'un niveau normal d'activité, bien qu'il soit préférable de tenir compte des perspectives de développement à plus ou moins long terme.

17.2.2 Le calcul du coefficient d'imputation rationnelle

Le principe de la méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes est de pondérer les coûts fixes qui seront intégrés dans le calcul du coût d'un produit ou d'une activité. Cette pondération est réalisée en rapportant le niveau d'activité réelle constatée au niveau d'activité normale défini préalablement. Ce rapport définit le « coefficient d'imputation rationnelle ». Il est généralement noté K.

$$K = n / N$$

n représente le niveau d'activité réelle ;

N représente le niveau d'activité normale ;

n et *N* sont mesurés sur la base du nombre d'unités d'œuvre représentatives de l'activité ou sur la base du nombre de produits.

¹⁸ d'après H. BOUQUIN, « Comptabilité de gestion », Ed. Sirey, 2ème édition, 1997, p374.

¹⁹ d'après N. GUEDJ et ali., « Le contrôle de gestion », Les Editions d'Organisation, 2ème édition, 1995, pp156-157.

Exemple : le niveau d'activité normale mensuelle d'un service comptable est fixé à 100 mandats. Au mois de janvier, l'activité réelle du service s'établit à 40 mandats. Le coefficient d'imputation rationnelle K est donc égal à : $40/100 = 0,4$.

Les coûts fixes F' qui seront réellement imputés au coût du produit ou de l'activité seront égaux à :

$$F' = F \times k = F \times n / N$$

F représente les coûts fixes réels (CFR)

F' représente les coûts fixes incorporables (CFI)

Exemple (suite) : les coûts salarial des deux agents chargés du traitement des factures s'élèvent à 110 000 € par an soit 9.167 euros par mois. Ces coûts réels sont considérés comme des coûts fixes. Le montant des coûts fixes incorporés au coût de revient des mandats sera donc égal pour le mois de janvier à :

$$9.167 \text{ €} \times 0,4 = 3.667 \text{ €}.$$

17.2.3 La mesure de l'écart d'activité

L'écart d'activité correspond à la différence entre le niveau d'activité réelle et le niveau d'activité normale :

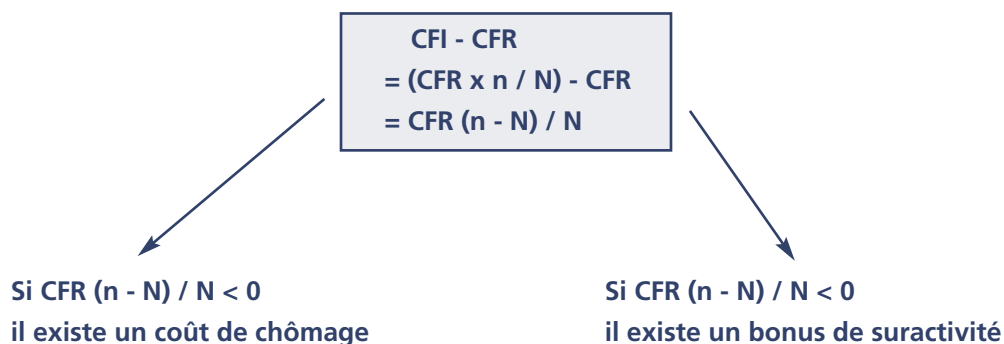
- ✓ si cet écart est négatif (activité réelle < activité normale), il correspond à une sous-activité ou sous utilisation des capacités de production ;

$$n - N < 0 \Rightarrow \text{sous-activité}$$

- ✓ si cet écart est positif (activité normale > activité réelle), il correspond à une suractivité.

$$n - N > 0 \Rightarrow \text{suractivité}$$

Le coût de la sous-activité ou de la suractivité est mesuré par la différence entre les coûts fixes incorporables et les coûts fixes réels. Les coûts de sous-activité sont dits **coûts de chômage**. Les coûts de suractivité sont dits **boni de suractivité**.



Exemple (suite) : dans le cas précédent, l'activité réelle est inférieure à l'activité normale ($N = 100$ et $n = 40$). Le « coût de chômage » pour le mois de janvier est égal à : $9.167 \text{ €} - 3.667 \text{ €} = 5.500 \text{ €}$.



17.3 Les avantages et inconvénients pour les EPSCP

Les avantages

- ✓ La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes fournit un indicateur interne de gestion d'un composant, et en particulier d'un centre de coûts pour lequel la majorité des charges est considérée, comme des charges indirectes et fixes.
- ✓ Cette méthode permet d'évaluer réellement le coût d'utilisation des équipements.
 - Le calcul des coûts dit « rationnels », c'est-à-dire intégrant les coûts fixes incorporables et non les coûts fixes réels, s'appuie sur la méthode des coûts complets. Les charges fixes indirectes sont donc réparties selon des clefs de répartition ou des unités d'œuvre simples.

Les inconvénients

- ✓ La principale difficulté liée à la méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes est la définition d'un niveau d'activité normale, qui constitue le fondement de la méthode.
- ✓ La méthode de l'imputation rationnelle n'échappe donc pas aux critiques adressées aux caractères « simpliste » et « contestable » des unités d'œuvre. La pertinence du calcul des coûts rationnels est d'autant plus altérée qu'elle dépend de la définition d'un niveau d'activité normale.
- ✓ L'utilisation de coûts standards ou coûts préétablis semble plus riche d'enseignements que la méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes. Elle permet d'expliquer les écarts de coûts d'un centre autrement que par le seul indicateur du volume d'activité.

17.4 Les mots-clés

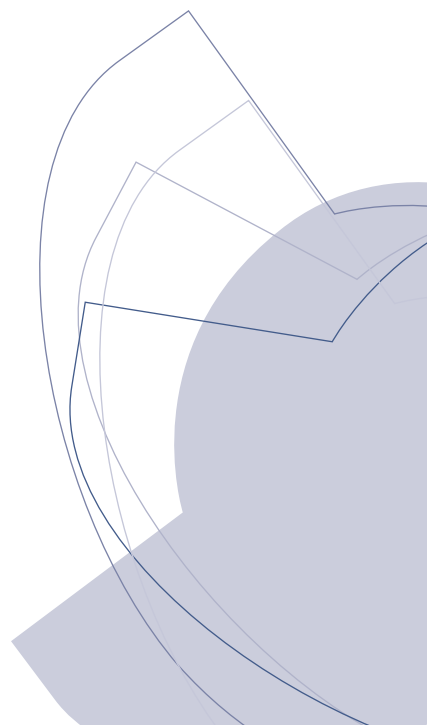
Activité réelle/activité normale, charges fixes, unité d'œuvre, coût complet

17.5 Les fiches associées

- ✓ Unités d'œuvre et inducteurs de coût (Fiche 8)
- ✓ L'analyse des écarts et le budget flexible (Fiche 15)

4

Annexes



Le contenu de cette annexe vient compléter et illustrer les descriptifs des fiches n°9 « La notion d'activité ». et n°12 « La comptabilité analytique par activités ». Les données qui figurent ci-après sont issues de la réflexion du groupe de travail piloté par l'Amue et constitué pour les besoins de la rédaction du « Guide méthodologique pour la mise en place d'une comptabilité analytique au sein des EPSCP ». Les inducteurs proposés ne doivent pas être lus comme représentatifs de l'exhaustivité des situations pouvant exister dans les établissements.

Il s'agit de fournir aux lecteurs une liste d'inducteurs, qui ont été analysés comme pouvant être pertinents par les membres du groupe de travail. Il appartient à chaque établissement de s'appuyer, s'il le souhaite, sur cette liste. Néanmoins, il convient de souligner que la sélection de tel ou tel inducteur **dépend avant tout de sa représentativité au sein de la structure**. L'inducteur doit faire sens d'une part et, d'autre part, il doit s'appuyer sur une base de données (existante ou à créer). Ainsi, si pour une activité un inducteur peut paraître pertinent mais que son obtention suppose de disposer de données que l'établissement juge par trop ardu à réunir, il conviendra (au moins dans un premier temps) de porter son choix sur un autre inducteur. Ce dernier paraîtra peut être moins pertinent mais se révélera en revanche quantifiable.

Il est également rappelé que seul un inducteur de ressource et d'activité doit être retenu par activité. Un choix doit donc nécessairement être effectué au sein de la liste proposée.

La liste des processus et des activités doit être appréhendée selon le même axe de lecture. En aucun cas, il ne s'agit ici de tracer le schéma unique et exhaustif des activités menées par les EPSCP. Il appartient à chaque établissement de se forger son propre plan analytique et donc de dessiner sa cartographie des processus et activités qu'il entend suivre et mesurer. Là aussi, une activité qui peut paraître intéressante mais pour laquelle, il est difficile de déterminer un inducteur ou pour lequel la collecte des données nécessaires à l'alimentation de l'inducteur est par trop hasardeuse devra (au moins dans un premier temps) être écartée ou regroupée au sein d'une autre activité.

Utilisation de la grille

✓ **Objet de la grille des activités**

Elle a pour but de lister la totalité des activités susceptibles d'être mobilisées pour l'offre de prestations des EPSCP et la connaissance des coûts. Ces activités sont regroupées au sein de processus : formation, recherche, diffusion des savoirs et de la connaissance, pilotage, support et logistique. Autrement dit, sont distingués des processus qui se déclinent en activités.

Dans le cadre du calcul des coûts si les charges directes ne posent pas de difficultés quant à leur affectation sur les objets de coûts (processus, activité, bien ou opération dont on veut apprécier le coût), les charges indirectes, importantes dans les EPSCP, doivent être nécessairement retraitées. A cet égard, la détermination d'**inducteurs de coûts** permet d'une part de disposer de critères de répartition de ces charges et d'autre part de s'intéresser aux facteurs



explicatifs de l'émergence et de la variation des coûts. Ainsi, il s'agit de dépasser le stade du simple calcul ex abrupto et d'alimenter au mieux la réflexion analytique et le système de contrôle de gestion de l'établissement. En effet, les inducteurs peuvent être repris dans les tableaux de bord.

Autrement dit, cette approche est indubitablement ambitieuse en ce qu'elle a pour objet d'offrir des éléments d'analyse plus fins que la ventilation des coûts sur des entités organiques et/ou comptables.

✓ Mode de lecture de la grille des activités

La grille s'appuie sur la logique de la méthode par activités, ce qui signifie que :

**les ressources (charges) sont consommées par des activités,
lesquelles sont elles-mêmes consommées par la production du produit fini
appelé objet de coût.**

La colonne activités regroupe, de façon plus synthétique, les missions identifiées par le groupe de pilotage. Chaque processus est décomposé en activités élémentaires. Pour chaque processus et activités sont ensuite proposés des inducteurs de coût :

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

La colonne charge ne comporte volontairement pas de données. Il s'agit ici d'illustrer les étapes de la réflexion à savoir que les charges se déversent sur les activités et que cette étape nécessite la mise en œuvre d'inducteur de ressources.

✓ Illustration du mode de lecture de la grille des activités

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

Une fois les inducteurs de ressources identifiés, les inducteurs d'activités, c'est-à-dire les critères de répartition des coûts des activités entre les objets de coûts, pourraient être : le nombre de dossiers d'inscription par parcours de formation et/ou par grade et/ou le nombre d'heures de travail des agents.

INDUCTEURS DE RESSOURCES critères de ventilation des charges sur les activités (permettant de mesurer l'activité)	ACTIVITÉS REGROUPÉES AU SEIN D'UN PROCESSUS	INDUCTEURS D'ACTIVITÉS critères de ventilation du coût de l'activité sur le produit final (justification de la consommation des coûts)	SOURCE D'INFORMATION
Le processus de formation			
<ul style="list-style-type: none"> Nb de diplômés et de formations Évolution des équipes pédagogiques (rotation du corps enseignant) - difficilement mesurable Mise en ligne de l'offre 	Diffuser l'information sur les programmes	<ul style="list-style-type: none"> Nb de documents envoyés / diffusés Routage des plaquettes Nb de connexions sur le site 	Équipe de formation, SCUIO
<ul style="list-style-type: none"> Nb d'étudiants inscrits 	Informier, accueillir et orienter l'étudiant	<ul style="list-style-type: none"> Nb d'étudiants ayant eu recours au SCUIO 	Équipe de formation, directeur des études, services scolarité, SCUIO
<ul style="list-style-type: none"> Nb de dossiers de candidatures retirés (y compris VAE) Nb de demandes de renseignements Nb d'arrivées en cours de cycle LMD Typologie des candidatures Nb demandes d'équivalence 	Recruter et procéder aux inscriptions administratives et pédagogiques	<ul style="list-style-type: none"> Nb de dossiers d'inscription par parcours de formation, par grade Nb d'heures de travail des agents (titulaires et vacataires) Nb de vacances 	Équipe de formation, services scolarité
<ul style="list-style-type: none"> Nb de diplômés et de formations et Nb moyen d'étudiants par diplôme Nb d'étudiants inscrits 	Réaliser les enseignements en présentiel et accompagner l'étudiant dans son appropriation des savoirs et compétences	<ul style="list-style-type: none"> Nb d'heures d'enseignement Nb d'heures consacrées à l'accompagnement 	Enseignants-chercheurs : enquête temps Logiciel de scolarité + heures complémentaires
<ul style="list-style-type: none"> Nb d'étudiants inscrits par formation 	Accompagner l'étudiant (soutien pédagogique, tutorat, conseil, orientation)	<ul style="list-style-type: none"> Nb d'étudiants ayant eu recours à l'équipe de formation (à défaut au SCUIO) 	Enseignants-chercheurs : enquête temps Équipe de formation
<ul style="list-style-type: none"> Nb accords de coopération et conventions Nb échange d'enseignants et d'étudiants (entrants / sortants) Nb d'étudiants étrangers : mobilité LMD Unité de valeur des diplômes Reconnaissance des filières Programmes européens et internationaux Nb accords de coopération et conventions (ERASMUS) : politique de choix du niveau des bourses Nb de filières avec accueil étranger Nb de cours en langue étrangère Action de solidarité 	Favoriser la mobilité internationale et promouvoir l'établissement à l'étranger	<ul style="list-style-type: none"> Nb de cohabilitations Nb de stages Nb d'étudiants entrant/sortant et/ou inscrits Durée des études Nb de candidats sélectionnés Nb d'heures de prépa linguistique Nb de délocalisation de diplôme Nb de double de diplôme Taux de réussite aux diplômes Nb de déplacements Action de relation publique Visite de responsables Colloques et séminaires 	Services scolarité, directeur des études, services RI
<ul style="list-style-type: none"> Nb d'UE faisant l'objet d'une sanction semestrielle Nb d'étudiants admis par diplôme et nb de présents aux examens Nb de « diplômes signés » Copies d'examens et sujets d'examens 	Évaluer les étudiants ou les apprenants (valider les enseignements)	<ul style="list-style-type: none"> Nb d'étudiants admis par diplôme et nb de présents aux examens Nb d'heures consacrées aux corrections (mais manipulable) Nb d'UE faisant l'objet d'une sanction semestrielle Nb d'épreuves / de copies Nb d'attestations de stage (FC non diplomante) 	Logiciel de scolarité, Services scolarité
<ul style="list-style-type: none"> Nombre de formations évaluées Nb d'étudiants interrogés Durée de suivi des cohortes (Suivi de l'intégration des étudiants) Nb de diplômés concernés 	S'auto-évaluer : évaluer les formations et suivre les cohortes d'étudiants	<ul style="list-style-type: none"> Nb admissibles/admis Taux d'employabilité Insertion au niveau de la formation et délai d'insertion professionnelle, rémunération 	Observatoire Services scolarité

RESSOURCES (charges indirectes par rapport à l'activité)



	INDUCTEURS DE RESSOURCES critères de ventilation des charges sur les activités (permettant de mesurer l'activité)	ACTIVITÉS REGROUPÉES AU SEIN D'UN PROCESSUS	INDUCTEURS D'ACTIVITÉS critères de ventilation du coût de l'activité sur le produit final (justification de la consommation des coûts)	SOURCE D'INFORMATION
RESSOURCES (charges indirectes par rapport à l'activité)	Le processus de la recherche			
	<ul style="list-style-type: none"> Nb d'heures réunion Nb de conventions de recherche Demande de rattachement des chercheurs Recrutement jeune chercheur Durée contractuelle des programmes Nb d'équipes et UMR et EA 	Constituer des équipes et des laboratoires (importante mais difficilement mesurable)	<ul style="list-style-type: none"> Nb d'équipes, d'UMR et équipe d'accueil Nb de chercheurs Nb d'heures Nb doctorants 	Service de la recherche
	<ul style="list-style-type: none"> Nb de réponses à des appels d'offres, à des appels à projets Nb d'heures consacrées à la rédaction des propositions Nb de prospects/déplacements (France, UE, reste du monde) Réponse à des demandes de partenariats Taux de réponse à des appels d'offres 	Rechercher les partenariats et obtenir les contrats (élaborer des propositions) et les financements	<ul style="list-style-type: none"> Nb de contrats obtenus Nb de chargés de valorisation Nb de missions Nb de congrès Montant relatif des contrats 	Service de la recherche
	<ul style="list-style-type: none"> Nb de chercheurs et de doctorants Nb d'heures de travail par contrat de recherche Nb d'heures utilisation locaux, matériel 	Chercher : réaliser les programmes et les contrats	<ul style="list-style-type: none"> Nb d'heures consacrées à la recherche Nb de rapports Nb de thèses et HDR 	Service de la recherche
	<ul style="list-style-type: none"> Nb d'accords de coopération scientifique Nb d'articles proposés Nb de déplacements en France et à l'étranger Nb d'heures de cours (encadrement doctorants), gestion des thèses Notoriété et qualité de la recherche Nb de brevets partagés Coopération scientifique 	Valorisation scientifique de la recherche (y compris à l'échelle internationale ainsi que la production des savoirs)	<ul style="list-style-type: none"> Nb de rapports publiés Nb d'articles publiés Nb de thèses publiées Nb de participations à des colloques et manifestations Nb d'ouvrages issus des travaux de recherche Nb de thésards, Nb de thèses Nb de missions d'expertise 	Service de la recherche
	<ul style="list-style-type: none"> Nb d'heures (hommes ou matériel) Nb de contrats Nb de projets incubés Nb de pôle de compétitivité Nb de chercheurs placés et création de sociétés Prise de participation des chercheurs dans des sociétés 	Valorisation marchande de la recherche	<ul style="list-style-type: none"> Nb de contrats (y compris brevets, licences, expertises) Nb de brevets, Nb de licences Nb de contrats Nb de produits diffusés Nb d'entreprises créées Nb de séminaires d'entreprise 	Service de la recherche ou de la valorisation
	<ul style="list-style-type: none"> Nb d'experts Modalités de fonctionnement du conseil scientifique 	Évaluer la recherche	<ul style="list-style-type: none"> Nb de comités scientifiques Taux de diffusion des rapports 	Service de la recherche

	INDUCTEURS DE RESSOURCES critères de ventilation des charges sur les activités (permettant de mesurer l'activité)	ACTIVITÉS RÉGROUPEES AU SEIN D'UN PROCESSUS	INDUCTEURS D'ACTIVITÉS critères de ventilation du coût de l'activité sur le produit final (justification de la consommation des coûts)	SOURCE D'INFORMATION
RESSOURCES (charges indirectes par rapport à l'activité)	Le processus de diffusion du savoir et de la connaissance			
	<ul style="list-style-type: none"> Nb d'agents du service Nb de contrats avec des éditeurs 	Éditer	<ul style="list-style-type: none"> Nb d'ouvrages diffusés 	Service des presses
	<ul style="list-style-type: none"> Nb d'inscrits Évolution du fonds documentaire Demandes nouvelles satisfaites, refusées Nb d'inscrits Diversité des publics Amplitude des heures d'ouverture 	Offrir de la documentation (bibliothèque)	<ul style="list-style-type: none"> Nb d'heures d'ouvertures Nb de lecteurs internes / externes Nb de prêts 	SCD
	<ul style="list-style-type: none"> Nb de colloques et de séminaires organisés Temps de préparation 	Organiser des manifestations	<ul style="list-style-type: none"> Taux de participation Nb de payants 	Service communication, service recherche
	<ul style="list-style-type: none"> Nb de projets d'exposition Valeurs et diversité du fonds documentaire et des collections 	Muséologie, expositions permanentes	<ul style="list-style-type: none"> Surfaces occupées Temps consacrés aux expositions Nb de visiteurs 	Musée
	Le processus de coopération internationale : processus reconstitué			
	Voir pilotage	Favoriser la mobilité internationale		
	Voir formation et recherche	Promouvoir l'établissement à l'étranger		
	Le processus des fonctions de pilotage			
	a) Processus de pilotage et de gouvernance (gestion)			
	<ul style="list-style-type: none"> Nb de composantes Nb de discipline, projets pluridisciplinaires, Nb de nouveaux diplômes Nb de nouveaux programmes de recherche proposés Projets de collaboration Projets de coopération nationaux et internationaux de l'établissement Nb d'agents Nb de tableaux de bord élaborés Recours à des prestations de services externes 	Pilotage stratégique de l'établissement, contrôle et évaluation	<ul style="list-style-type: none"> Nb de participants à des réunions institutionnelles Temps des participants ou Nb d'heures de réunions Nb de nouvelles habilitations Nb d'heures de nouveaux enseignements (LMD, formation continue) Temps consacré à la mise en œuvre du contrôle de gestion 	Services centraux en charge du pilotage de la structure et de l'organisation des différents instances et conseils
	<ul style="list-style-type: none"> Montant du budget de l'établissement Évolution de la structure du budget Mise en place de nouveau système comptable Respect des délais de paiements 	Assurer la gestion financière et comptable	<ul style="list-style-type: none"> Nb de factures liquidées Nb de contrats ou de marchés signés 	Services financiers Services achat/marché
	<ul style="list-style-type: none"> Nb d'agents (titulaires et non titulaires) Évolution du corps enseignants Nb de vacataires GPEC Médecine du travail 	Gérer les ressources humaines	<ul style="list-style-type: none"> Nb ETPT Nb de fiches de paie Nb d'heures rémunérées Nb ETPT Nb de contrats 	Services ressources humaines
	<ul style="list-style-type: none"> Développement international Orientations nouvelles Filières et diplômes 	Communication institutionnelle et relations publiques	<ul style="list-style-type: none"> Nb de connexions internet Nb de publications 	Service communication et relations internationales



	INDUCTEURS DE RESSOURCES critères de ventilation des charges sur les activités (permettant de mesurer l'activité)	ACTIVITÉS REGROUPÉES AU SEIN D'UN PROCESSUS	INDUCTEURS D'ACTIVITÉS critères de ventilation du coût de l'activité sur le produit final (justification de la consommation des coûts)	SOURCE D'INFORMATION
RESSOURCES (charges indirectes par rapport à l'activité)	Le processus des fonctions de pilotage			
	a) Processus de pilotage et de gouvernance (gestion)			
	<ul style="list-style-type: none"> Nb d'applications Évolution du système d'information Diversité des applications Taux de panne 	Piloter les systèmes d'information	<ul style="list-style-type: none"> Nb de connexions sur le système central propriétaire Taux d'utilisation du système d'information Nb de connexions sur le système central propriétaire Heures de maintenance 	Services informatiques
	b) Vie de l'étudiant (attention car libellé du programme 2 LOLF) et service à l'utilisateur (vie de la communauté)			
	<ul style="list-style-type: none"> Nb de visites (infirmière, médecins, psychologue, assistance sociale) Nb d'inscrits au service de sport Nb de repas Chiffre d'affaires 	Accompagner l'étudiant (culture, santé, sport, soutien psychologique, emploi, services sociaux, restauration, cafétéria, librairie, crèches)		Les services en charge de la vie de l'étudiant
	Le processus des fonctions support et logistique			
	<ul style="list-style-type: none"> Taux de vétusté du patrimoine Nb de contrats et taux de location 	Entretien le patrimoine immobilier et espace vert	<ul style="list-style-type: none"> Surfaces rénovées et / ou entretenues 	
	<ul style="list-style-type: none"> Nb d'agents Montant des contrats d'entretien Nb de services Valeur des immobilisations et nombre d'équipements techniques 	Maintenir les équipements (biens mobiliers)	<ul style="list-style-type: none"> Nb d'interventions des services techniques 	
	<ul style="list-style-type: none"> Montant (régie ou contrats de prestation de service) Nb de véhicules de service 	Assurer le fonctionnement des services et installations communes (viabilisation, nettoyage, parc automobile, gardiennage, blanchissage)	<ul style="list-style-type: none"> Nb d'heures d'intervention Nb de kilométrage parcourus 	
	<ul style="list-style-type: none"> Nb d'équipement de l'établissement en parc de matériels 	Reprographier	<ul style="list-style-type: none"> Nb de documents reprographiés par nature 	



Annexe 2 Les informations utiles à la comptabilité analytique

DONNÉES À OBTENIR	SOURCES Logiciel/Progiciel, Application/ Document, etc.. (ex: Jefyco, NABuCo, etc....)	DISPONIBILITÉ Menu déroulant	LOCALISATION ET MODE D'ACCÈS À L'INFORMATION AU SEIN DE LA SOURCE (ex: modules, fenêtres, types de requête, menu, etc....)
La comptabilité budgétaire de la structure			
Enregistrement des charges et produits	Sifac	Oui, de manière informatique	Capacité de gérer le service fact et d'alimenter en temps réel la situation des dettes et des créances en comptabilité générale
	NABuCo	Oui, de manière informatique	Fiches de l'ordonnateur : - en Dépenses (Mandat, Ordres de reversements, Ré imputations de Dépenses) - en Recettes (Titres, Rébattions de titres, Réimputations de Recettes) Ecritures comptables
	IBasso / Carambole / Pio / Marouja	Oui, de manière informatique	Modules
Passe en compte des amortissements et des provisions	Sifac	Oui, de manière informatique	Module dédié intégré avec la gestion en comptabilité auxiliaire des immobilisations
	NABuCo	Oui, de manière informatique	Ecritures comptables sur comptes 111
	IBasso / Carambole / Pio / Marouja	Oui, de manière informatique	Modules
Gestion des contrats (conventions, ressources affectées, opérations)	Sifac	Oui, de manière informatique	Un module dédié à la définition des opérations/conventions PS. Un module PH pour les comptes budgétaires et l'enregistrement des crédits. Des modules permettant d'effectuer et de suivre l'exécution des opérations/conventions : SO, MM, FI, OO
	NABuCo	Oui, de manière informatique	Module dédié à la gestion des conventions
	(Cocktail) ECONOMIS / MARAQUA	Oui, de manière informatique	Modules, éditions, tableaux croisés dynamiques
Transferts entre sections de fonctionnement et d'investissement	Sifac / NABuCo	Oui, de manière informatique	Sifac : module budgétaire : PH NABuCo : DEM : Edition détaillée D'UNE DEM ETAB. APRES REG EN EXEC. (ENGL06M) en Naturel ou Requête sur les tables de DBI
	(Cocktail) IBASSE	Oui, de manière informatique	Module
Affectation du résultat	Sifac / NABuCo	Oui, de manière informatique	Saisie des écritures comptables Dans Sifac module R Dans NABuCo : gestion des Opérations Diverses sur comptes 120 et 129. Consultation des canaux d'un compte (CPTCCCP1), Détails compte et élargissement (CPTCCCP1)
	(Cocktail) MARAQUA	Oui, de manière informatique	Module
La comptabilité générale et patrimoniale			
Evolution des en-cours	Sifac	Oui, de manière informatique	Sifac : gestion automatisée des en-cours de production
	NABuCo	Oui, de manière informatique	NABuCo : Saisie des écritures comptables (gestion des Opérations Diverses) sur comptes 15 et 14, Consultation des canaux d'un compte (CPTCCCP1), Détails compte et élargissement (CPTCCCP1) Menu app de gestion des en-cours
	Corosol / Marouja	Oui, de manière informatique	Modules
Production immobilisée	Sifac	Oui, de manière informatique	via la gestion des contrats
	NABuCo	Oui, de manière informatique	Saisie des écritures comptables (gestion des Opérations Diverses) sur comptes coconcompta
Immobilisations	Corosol / Marouja	Oui, de manière informatique	Modules
	Sifac	Oui, de manière informatique	Module intégré de gestion des immobilisations gestion en tant que comptabilité auxiliaire
	NABuCo - Immobilisations	Oui, de manière informatique	Etat des immobilisations
Suivi de l'actif (corporel et incorporel)	Corosol / Marouja	Oui, de manière informatique	Modules
	Sifac	Oui, de manière informatique	Module intégré de gestion des immobilisations
	NABuCo - Immobilisations	Oui, de manière informatique	Etat de l'actif
Règles de provision et d'amortissement	Corosol / Marouja	Oui, de manière informatique	Modules
	Sifac	Oui, de manière informatique	Module intégré de gestion des amortissements et provisions
	NABuCo - Immobilisations	Oui, de manière informatique	Modules
	Corosol / Marouja	Oui, de manière informatique	Modules

COMMENTAIRES

La comptabilité budgétaire de la structure

Modification retenue : sans mandats et sans titres de recette : suppression de ces pièces ordinaires

Consultation des courants d'un compte (DPT000CP1) détaillé comptes et aménagement (DPT000CP1) dans NABA00

Evolution: Cahier des charges en cours

si utilisation du Module Conventions de NABA00

Dans SP02 tous les mouvements sont retracés et conservés et instructibles

Dans NABA00, les transferts entre sections ne sont pas mémorisés dans les tables. Seules les restitutions du budget et du cadre 4 les font apparaître : pour éditions budget selon le paramétrage des masses, pour le cadre 4 selon le paramétrage de certains codes 4.

La comptabilité générale et patrimoniale

Evolution 2006: Cahier des charges en cours

Evolution 2006: Cahier des charges en cours

Intégrité des éditions de l'état de fait, des modèles de financement des biens, de gestion des biens (acquisition, production, usage, amortissement)

Listes des éditions : Détail physique des biens, Écritures de cession des aménagements exceptionnels, Écritures de cession d'ordre non budgétaire, Etat de fait, Etat des immobilisations, Etat des biens par Niveau 1, 3 et Catégorie, Fiche des biens et... , Fiche d'immobilisation et mandats/titres, Fiche d'inventaire, Inventaire, Liste des cessions/sorties, Liste des mandats, Liste des mandats trop ou partiellement immobilisés, Liste des titres de cession, Liste des écritures de dotations, Plan d'amortissement, Plan de reprise, Etat des autres immobilisations corporelles, Etat des autres immos financières, Etat des constructions, Etat des installations techniques, Etat des participations et créances rattachées, Liste des entrées, Etat des dépréciations

Evolution 2006: Cahier des charges en cours

Evolution 2006: Cahier des charges en cours

Evolution 2006: Cahier des charges en cours



DONNÉES À OBTENIR	SOURCES Logiciel/Progiciel, Application/ Document, etc.. (ex: Jefyco, NABuCo, etc....)	DISPONIBILITÉ Menu déroutant	LOCALISATION ET MODE D'ACCÈS À L'INFORMATION AU SEIN DE LA SOURCE (ex: modules, fenêtres, types de requête, menu, etc....)
Les locaux et les équipements			
Répartition des m2 SHON	(Cocktail) SoleGo	Oui, de manière informatique	Module / requête
	ABYLA	Oui, de manière informatique	Requêteur intégré
État de vétusté des équipements	Sihac	Oui, de manière informatique	Module intégré de gestion des aménagements et provisions
	NABuCo (immobilitaire)	Oui, de manière informatique	
	(Cocktail) Coraal	Oui, de manière informatique	Module / éditeurs
Modèles et heures d'utilisation des salles	(Cocktail) Superplan	Oui, de manière informatique	Module
	Pas de logiciel implanté de façon suffisamment représentative (projet ADE)	Non	
Intervention de la maintenance	(Cocktail) DemandeDeTravaux / Guichet	Oui, de manière informatique	Module
	ABYLA	Oui, après rebrassage	Module "Prévisionnel" (optionnel)
La comptabilité de stocks et matière			
Prix moyens, certains et processus de transformation	Solutions Amue Solution Cocktail	Non	
Valorisation de la variation des stocks	Solutions Amue Solution Cocktail	Non	
La gestion des effectifs et des emplois			
Répartition des emplois par catégories (OUI/DIR/NOI/OUI/DIR)	ASTRE	Oui, après rebrassage	Il est possible de tirer les données agrégés sur des critères de répartition. Il est possible également de les récupérer directement en base mais il faut écrire les requêtes SQL adéquates.
	(Cocktail) MANUE	Oui, de manière informatique	Fenêtre
	HARPEGE	Oui, de manière informatique	Requêtes à développer selon le besoin pour tout ce qui relève d'HARPEGE (possibilité de passer par SO ou par des requêtes directes sur la base)
Répartition des ETPT et de la masse salariale	ASTRE	Oui, après rebrassage	Requête type SQL
	HARPEGE	Oui, de manière informatique	Requêtes à développer selon le besoin pour tout ce qui relève d'HARPEGE (possibilité de passer par SO ou par des requêtes directes sur la base)
	PDMS	Oui, de manière informatique	Intégration des fichiers XML, suivi des plannings d'emplois et suivi et simulation de la masse salariale
	(Cocktail) FÈVE/MANUE/PMPAYE/ RICHES XML, PDMS	Oui, après rebrassage	Intégration/Requête
Pose en compte du personnel externe	HARPEGE	Oui, de manière informatique	Requêtes à développer selon le besoin pour tout ce qui relève d'HARPEGE (possibilité de passer par SO ou par des requêtes directes sur la base)
	(Cocktail) MANUE	Oui, de manière informatique	Fenêtre
Formations et compte-formation	HARPEGE	Oui, de manière informatique	Requêtes à développer selon le besoin pour tout ce qui relève d'HARPEGE (possibilité de passer par SO ou par des requêtes directes sur la base)
	(Cocktail) MANUE	Oui, de manière informatique	Fenêtre
Héas à disposition	HARPEGE	Oui, de manière informatique	Requêtes à développer selon le besoin pour tout ce qui relève d'HARPEGE (possibilité de passer par SO ou par des requêtes directes sur la base)
	(Cocktail) MANUE	Oui, de manière informatique	Fenêtre
Personnels présents non-rémunérés sur le budget	HARPEGE	Oui, de manière informatique	Requêtes à développer selon le besoin pour tout ce qui relève d'HARPEGE (possibilité de passer par SO ou par des requêtes directes sur la base)
	(Cocktail) MANUE	Oui, de manière informatique	Module

COMMENTAIRES

Les locaux et les équipements

La comptabilité de stocks et matière

La gestion des effectifs et des emplois

Il est à noter que ASTRE est utilisé pour gérer la paie des agents payés sur budget propre. Il ne permet pas d'avoir une vision globale du personnel travaillant dans l'établissement.

UARPEGE distingue bien la notion de titulaire et de non-titulaire et couvre l'ensemble des individus qui interviennent dans l'établissement. Il convient cependant de s'entendre sur la notion d'emploi : pour UARPEGE, les emplois sont ceux qui sont alloués sur le budget de l'état et qui détiennent des postes une fois qu'ils sont cotés avec une RAR, une CN, une discipline de 2^o degré,
Sur le budget de l'établissement, on ne dispose pas du concept de poste.

Pour chaque agent on aait le taux d'effectif, pour en déduire ensuite les ETP).

La gestion des ETP est bien prise en compte dans UARPEGE mais il faut être vigilant sur le fait qu'un certain nombre de contrats sont gérés différemment (horaires, forfaitaires) et qu'il est difficile de tout ramener en ETP).

Pour ce qui est de la masse salariale, les projets d'intégration d'UARPEGE avec les applications de paie nous amène à prendre en compte les besoins de calcul de masses salariales.

A partir du moment où la clé de répartition est bien gérée par UARPEGE, il est également possible d'avoir des états de répartition par ETP.

Pour la masse salariale, il est déjà possible de faire une première estimation à partir des quelques données financières (index, taux horaires, forfait) présentées dans UARPEGE, il faudra attendre la mise en place des interfaces pour avoir un état plus précis.

Tout individu qui intervient dans l'établissement est supposé être dans UARPEGE.

Les congés de formation sont bien dans UARPEGE mais pour ce qui est de la gestion du contenu de la formation (formation connue des personnels), plusieurs établissements utilisent une application nationale (LAGATTE).

Il convient de distinguer deux cas :

- les agents de l'établissement, mis à disposition à l'extérieur, bien gérés dans UARPEGE

- les agents de l'extérieur qui sont mis à disposition de l'établissement (qui font à priori partie des personnels extérieurs vu un peu plus haut). Pour ceux-ci, des évolutions sont prévues à court terme pour mieux les connaître dans le cadre de la LOU.

Cette catégorie de personnes peuvent entrer dans ce cadre :

- les individus hébergés comme les chercheurs ;

- les personnes mis à disposition par une autre administration.

Ces deux cas sont connus dans UARPEGE.



DONNÉES À OBTENIR	SOURCES Logiciel/Progiciel, Application/ Document, etc.. (ex: Jefyco, NABuCo, etc....)	DISPONIBILITÉ Menu déroulant	LOCALISATION ET MODE D'ACCÈS À L'INFORMATION AU SEIN DE LA SOURCE (ex: modules, fenêtres, types de requête, menu, etc....)
La comptabilité, les états de paie, la rémunération			
Répartition de la paie	ASTRE/GRAPE/IX ASTRE/HARPEGE/IX	Oui, après retraitement	Livre de rémunération (Édition ACCORD) Interface complète opérationnelle en 2010 (HARPEGE/IX)
	HARPEGE (Cocktail) HARPEGE / IRIX (IX)	Oui, après retraitement	Module
Temps de présence et absence	ASTRE	Oui, après retraitement	Requête SQL
	(Cocktail) MANGUE/ HARPEGE	Oui, de manière informatique	Module
Primes et avantages sociaux	ASTRE	Oui, après retraitement	Requête SQL
	Module PRIMES connecté à HARPEGE	Oui, de manière informatique	
	MANGUE logiciel externe	Oui, de manière informatique Oui, après retraitement	Module
Heures supplémentaires	ASTRE	Oui, après retraitement	Requête SQL
	Produit développé localement (Cocktail) HCOMP	Oui, après retraitement Oui, de manière informatique	Module
Le fichier de structure et l'organigramme (EPSCP)			
Codification des composantes d'un EPSCP	Sifoc/NABuCo, APOGEE, HARPEGE, GRAAL, Extrastat	Oui, après retraitement	Gestion des structures dans chaque applicatif
	HARPEGE	Oui, de manière informatique	
	ASTRE	Oui, après retraitement	
	(Cocktail) GRHUM	Oui, de manière informatique	Module
Organigramme du budget de gestion	Sifoc	Oui, de manière informatique	module TR
	NABuCo	Oui, après retraitement	IVALEC (gestion des nomenclatures : Nomenclature des extractions (NOMEXTRN), Edition des extractions (BUDGETEN))
	ASTRE	Oui, après retraitement	
	(Cocktail) Jefyco/ix	Oui, de manière informatique	Module
Typologie des prestations (diplômes, filères, cycles)	(Cocktail) GRHUM	Oui, de manière informatique	Fenêtre
	APOGEE	Oui, de manière informatique	Domaine Structure des enseignements (concepts de diplômes, de cursus LMD, selon LOLF, cycle, ...)
Maquettes pédagogiques	(Cocktail) SCOLARD/SOULPEAODGEE	Oui, de manière informatique	Module
	APOGEE	Oui, manuellement	Domaine Structure des enseignements (concepts de diplômes, de cursus LMD, selon LOLF, cycle, ...)
Liste des contrats	Sifoc	Oui, de manière informatique	Module SD
	NABuCo	Oui, après retraitement	Si utilisation du Module Conventions, il est possible d'obtenir SITUATION GENERALE DES CONVENTIONS (OVALGRI), sur les consultations et éditions
	(Cocktail) Coconu/Coalign/Coconu	Oui, de manière informatique	Module
La comptabilité de liquidation			
Nombre de factures liquidées par semestre	Sifoc	Oui, de manière informatique	Module MM
	NABuCo (Cocktail) JEFICO	Oui, de manière informatique Oui, de manière informatique	Requête sur la table E_MAM (Table des mandats/liquidations) éditions/extractions
Nombre de factures (ou notes de mandat) émisses plus dans Sifoc	Sifoc	Oui, de manière informatique	Module MM
Nombre de mandats	NABuCo	Oui, de manière informatique	Requête sur la table E_MAM (Table des mandats/liquidations)
	(Cocktail) JEFICO	Oui, de manière informatique	éditions/extractions
Successifs liés aux modifications (variation de prix, intérêts, etc...)	Sifoc	Oui, de manière informatique	Module MM (mandat)
	(Cocktail) JEFICO	Non	

COMMENTAIRES

La comptabilité, les états de paie, la rémunération

Tous les éléments de paie sont répartis par LH CR destination et convention.

LI Répartition des ETP et de la masse salariale

Seuls les congés maladie sont saisis dans ASTRE. Les autres absences ne le sont pas. En outre, dans ASTRE, sont à disposition les heures supplémentaires (ATCSS).

Un module "PRIME" a été mis à disposition des établissements par un MARQUE mais son utilisation reste très limitée (moins d'une dizaine d'établissements). Toutes les primes ne sont pas prises en charge par le module.

La gestion des heures supplémentaires et complémentaires ne fait pas partie du périmètre des applications de l'AMUJ mais un nombre significatif d'établissements utilise des produits développés localement qui permettent de répondre à question (GEISHA, ANADUS, HELICO, ...).

Le fichier de structure et l'organigramme (EPSCP)

Il n'existe que rarement un référentiel unique des composantes. Les composantes d'un EPSCP sont définies en fonction de la vue considérée : vue finance, vue académique, vue personnel, vue recherche.

La notion de composante est présente dans APOGEE, mais elle est traitée plus précisément (c'est à dire proche de la réglementation) dans HARPECE.

Certaines de ces informations sont présentes dans ASTRE mais ne sont que des copies d'informations issues de MARQUE.

gestion courante nature gestion comptable, révisée.

Certaines de ces informations sont présentes dans ASTRE mais ce sont des copies d'informations issues de MARQUE.

La carte des formations est présente dans APOGEE. L'ensemble des cursus est saisi typés. La notion de composante est également présente (dans HARPECE aussi, et ce de façon plus proche des dispositions réglementaires).

La notion de "maquette pédagogique" correspond plus aux choix des établissements avant la codification dans les logiciels (ou en parallèle lors d'offre de formation).

La comptabilité de liquidation



DONNÉES À OBTENIR	SOURCES Logiciel/Progiciel, Application/ Document, etc.. (ex: Jefyco, NABuCo, etc...)	DISPONIBILITÉ Menu déroulant	LOCALISATION ET MODE D'ACCÈS À L'INFORMATION AU SEIN DE LA SOURCE (ex: modules, fenêtres, types de requête, menu, etc....)
Le suivi des marchés publics et les achats			
Nombre de marchés passés selon la procédure adaptée	Sihc	Oui, de manière informatique	Module MM (marchés)
	NABuCo	Oui, de manière informatique	Si utilisation de Module Marchés (ou requête sur table E_MAR)
	(Cocidal) Sapics	Oui, de manière informatique	Module
Nombre de commandes et/ou engagements juridiques	Sihc	Oui, de manière informatique	Module MM (marchés)
	NABuCo	Oui, de manière informatique	Requête sur la table E_CDE (Table des commandes) et E_CME (Table des engagements)
	(Cocidal) Sapics	Oui, après retraitement	Requête
Années de lots pour les marchés	Sihc	Oui, de manière informatique	Module MM (marchés)
	NABuCo	Oui, de manière informatique	Si utilisation de Module Marchés, requête sur la table E_PALLOT (Table des fournisseurs de lot.) et E_LOT_MAR (Table des lots de marchés.)
	(Cocidal) Sapics	Oui, de manière informatique	Module
Montant min/max sur les marchés à bon de commande	Sihc	Oui, de manière informatique	Module MM (marchés)
	NABuCo	Oui, de manière informatique	Si utilisation de Module Marchés, CONSULTATION D'UN MARCHÉ (MARCENT) et FICHE DE SYNTHÈSE DES MARCHÉS (MARFSM) sur les marchés dont le Type juridique=MB
	(Cocidal) Sapics	Oui, de manière informatique	Module
Montant des branches fermes et conditionnelles	Sihc	Oui, de manière informatique	Module MM (marchés)
	NABuCo	Oui, de manière informatique	Si utilisation de Module Marchés, consultation des branches d'un marché (MARCHI) (dM: Fermes/Conditionnelles)
	(Cocidal) Sapics	Oui, de manière informatique	Module
Le suivi des temps de travail des agents			
Temps suivant les activités	(Cocidal) Demande de Travail / Superplan	Oui, de manière informatique	Modules
Répartition par programmes et par projets de recherche	(Cocidal) Demande de Travail / Superplan / Kiv	Oui, de manière informatique	Modules
	Four répartition par programmes : Reprochement Harpage/Apogee	Oui, après retraitement	Rapprochement "Potentiel enseignant Harpage/Charges d'enseignement Apogee"
Temps de présence dans et hors de l'établissement	(Cocidal) Superplan / Kiv	Oui, de manière informatique	Modules
La gestion des activités			
Inscriptions	(Cocidal) SCOLARD	Oui, de manière informatique	Module
	APOEE	Oui, de manière informatique	Module
Examens	(Cocidal) SCOLARD/ScolPédagogie/Superplan	Oui, de manière informatique	Modules
	APOEE	Oui, de manière informatique	Domaine Mobilités de contrôle et Contrôle Organisation des Examens
Gestion des contrats et des programmes	(Cocidal) COCONUT/SapheR/GRUM	Oui, de manière informatique	Modules
	ENTREPUT	Oui, après retraitement	
Résultats et diplômés	(Cocidal) SCOLARD/ScolPédagogie	Oui, de manière informatique	Modules
	APOEE	Oui, de manière informatique	Domaine Collecte et Diffusion des Résultats
Vie étudiante et fonctions d'animation et de soutien	APOEE (partiellement)	Oui, après retraitement	Aides Financières (Sources, ...)
	(Cocidal) SCOLARD/ScolPédagogie	Oui, de manière informatique	Modules



DONNÉES À OBTENIR	SOURCES Logiciel/Progiciel, Application/ Document, etc.. (ex: Jefyco, NABuCo, etc...)	DISPONIBILITÉ Menu déroulant	LOCALISATION ET MODE D'ACCÈS À L'INFORMATION AU SEIN DE LA SOURCE (ex: modules, fenêtres, types de requête, menu, etc....)
La fréquentation			
Fréquentation des équipements, services et cours	(Docktail) Superplan/Reu/Dijet/Récapac	Où, de manière informatique	Incluse
Fréquentation des associations scientifiques et étudiants	(Docktail) Sonus/Pro/Webservice/GTRUM	Où, de manière informatique	Incluse
Le journal des ventes			
Nombre de produits livrés	Site	Où, de manière informatique	Module PS (gestion des articles)
	(Docktail) PE	Où, de manière informatique	Fenêtre/Menu/Extraction
Nombre de ventes	Site	Où, de manière informatique	Module PS
	NABuCo	Où, de manière informatique	Requête sur la table E_TIT
Taxes	(Docktail) PE	Où, de manière informatique	Fenêtre/Menu/Extraction
	Site	Où, de manière informatique	Module PS (gestion des articles)
Vente de prestations	(Docktail) PE	Où, de manière informatique	Module
	Site	Où, de manière informatique	Module PS et SA
	NABuCo	Où, de manière informatique	Titres de recettes, réductions de recettes et imputations de recettes sur les comptes 756...
		Où, de manière informatique	Module

COMMENTAIRES

La fréquentation

Le journal des ventes

Attention au regroupement de factures sur un même titre. Il sera plus facile d'utiliser les données de facturation si un tel logiciel existe.

Attention au regroupement de factures sur un même titre. Il sera plus facile d'utiliser les données de facturation si un tel logiciel existe.



Annexe 3 Glossaire

Précisions

Outre la définition qui s'attache aux notions couramment usitées en comptabilité analytique, le lecteur trouvera dans ce glossaire les références des fiches auxquelles il peut se reporter pour recueillir des éléments d'information complémentaire.

Index

Activités	Inducteur d'activité
Affectation	Inducteur de coût
Analyse des écarts	Inducteur de ressources
Benchmarking	Input / Output
Centre d'analyse	Méthode par activités (ABC)
Centre de responsabilité	Méthode ABM
Charge et dépense	Méthode des sections homogènes
Charges incorporables	Nomenclature d'activités
Charges non incorporables	Objet de coût
Charges supplétives	Périmètre de charges
Clé de répartition	Pertinence
Comptabilité analytique	Prestation
Coût cible	Prestations internes (ou réciproques)
Coût complet	Processus
Coût de revient	Produits
Coût direct	Répartition
Coût fixe	Reporting
Coût harmonisé	Ressources
Coût indirect	Retraitement / Reclassement de charges
Coût marginal	Revue de gestion
Coût standard	Standard de gestion
Coût variable	Système de pilotage
Déversement	Tableau de bord
Efficacité	Tâche
Efficience	Target costing
Entrée / Sortie	Unité d'œuvre
Imputation	Ventilation
Indicateur	

Activités

Ensemble de tâches élémentaires réalisées par un individu ou un groupe ; faisant appel à un savoir-faire spécifique. Une activité correspond à tout ce que l'on peut décrire par un verbe traduisant l'action : réaliser les enseignements, chercher, négocier un contrat, préparer un budget, etc.

L'activité est à la base de l'analyse des processus. La circulaire du 21 juin 2001 relative au développement du contrôle de gestion souligne l'intérêt d'établir une nomenclature d'activité du contrôle de gestion dans les administrations d'État.

9
11
17

Affectation

Technique qui consiste à déterminer la destination directe ou indirecte d'une charge ou d'une recette. L'affectation se fait au regard du critère de consommation de la ressource et de l'identification du fait générateur de la charge. L'imputation analytique est la résultante comptable du choix d'affectation.

11
12
15

Analyse des écarts

Méthode qui consiste à valoriser les écarts entre les prévisions et les réalisations. Il s'agit de dégager les causes des écarts éventuels constatés en distinguant les écarts budgétaires, les écarts sur volume d'activité, les écarts sur facteurs de production (ou moyens incorporés), les écarts sur prix et les écarts d'incorporation de facteurs. Les analyses d'écarts sont à la base des méthodes de contrôle de gestion. Elles peuvent être systématisées et informatisées et se fonder sur des consommations budgétaires comme sur des coûts résultant de la comptabilité analytique.

14
17

Benchmarking

Le benchmarking (encore appelé parangonnage ou référenciation ou amélioration comparative) est la méthode d'évaluation de produits, services, matériel, techniques ou processus d'une organisation par comparaison avec les modèles qui sont reconnus comme des normes de référence.

Il existe 4 types de benchmarking :

- benchmarking interne (comparaisons à l'intérieur de sa propre organisation) ;
- benchmarking de concurrence (comparaisons spécifiques de concurrent à concurrent) ;
- benchmarking fonctionnel (comparaisons avec des fonctions similaires, dans des entités non concurrentes, à l'intérieur du même secteur d'activité) ;
- benchmarking générique (comparaisons des méthodes de travail ou des processus dans des secteurs d'activité différents).

13

Centre d'analyse

Unité comptable et composante d'affectation primaire d'une charge en comptabilité analytique.

Le centre d'analyse peut être « principal » (associé directement à la réalisation des prestations) ou « auxiliaire » (offrant des prestations aux centres d'analyse principaux). On recherche souvent une certaine concordance entre les notions de centre de responsabilité et celle de centre d'analyse.

5
11



Selon la Délégation interministérielle à la réforme de l'État, c'est une : « *Unité comptable servant à analyser des éléments de charges indirectes avant leur imputation au coût de produits. L'analyse peut conduire à une affectation des charges pouvant être directement rattachées aux centres (charges semi-directes) ou à une cession de prestation entre centres* ». (Guide méthodologique sur la contractualisation dans le cadre du contrôle de gestion, 2001).

Centre de responsabilité

Nota : cette notion est à distinguer du centre de responsabilité caractérisant un des éléments de la structure financière des EPSCP.

Entité organisationnelle constituant un échelon de décision et de contrôle des budgets.

Les centres de responsabilité peuvent être des centres de dépenses (frais), de profit, d'investissement, de chiffre d'affaires, ou discrétionnaires.

Selon la Délégation interministérielle à la réforme de l'État, c'est une « *Unité que l'on constitue en vue d'exercer un meilleur contrôle et d'assurer une répartition appropriée des responsabilités grâce à un aménagement des comptes qui permet de connaître soit les charges propres seulement (centre des coûts), soit les charges, le chiffre d'affaires et le profit (centre de profit), soit le rapport entre le profit et le capital utilisé (centre d'investissement)*. » (Guide méthodologique sur la contractualisation dans le cadre du contrôle de gestion – septembre 2001).

1

Charge et dépense

Une charge est une consommation de ressources.

Une dépense est un flux monétaire de sortie qui se traduit par un décaissement de monnaie.

Certaines charges ne sont pas des dépenses comme les amortissements ou les provisions.

6
10

Charges incorporables

Charges effectives, prises en compte dans la comptabilité générale, qu'il est nécessaire d'intégrer dans la détermination du coût des produits.

6
10

Charges non incorporables

Charges effectives, prises en compte dans la comptabilité générale, mais dont la comptabilité analytique fait abstraction.

Exemple : frais financiers, frais de fonctionnement de la direction générale, provisions, certains amortissements.

3
6
10

Charges supplétives

Charges hors budget qui ont une relation logique avec la réalisation des produits et qu'il convient d'intégrer au périmètre des charges pour l'analyse des coûts.

Exemple : les moyens mis à disposition gratuitement comme les locaux (loyers), les moyens des partenaires (unités mixtes de recherche).

6
10

Clé de répartition

Critère à partir duquel il est possible de répartir les charges indirectes sur les centres d'analyse ou sur les activités. En ce qui concerne les centres d'analyse, la clé de répartition peut correspondre à une unité d'œuvre.

Comptabilité analytique

La comptabilité analytique est une méthode visant au calcul des coûts des produits d'un organisme en articulant les informations issues des états comptables avec des données quantitatives de consommation et d'activité de services. Elle recouvre plusieurs types de modèle allant des coûts complets aux coûts partiels.

Selon la définition proposée par le plan comptable 1982 :

« La comptabilité analytique est un mode de traitement de données dont les objectifs essentiels sont les suivants, d'une part :

- connaître les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise ;
- déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise ;
- expliquer les résultats en calculant les coûts des produits (biens et services) pour les comparer aux prix de vente correspondants.

d'autre part :

- établir des prévisions de charges et produits courants (coûts préétablis et budgets d'exploitation, par exemple) ;
- en constater la réalisation et expliquer les écarts qui en résultent (contrôle des coûts et des budgets, par exemple) ;
- d'une manière générale, elle doit fournir tous les éléments de nature à éclairer les prises de décision. Elle apporte son concours dans l'application de méthodes mathématiques telles que la recherche opérationnelle. Pour atteindre ces objectifs, le système de comptabilité analytique d'une entreprise doit être adapté exactement à sa structure organique et aux activités d'exploitation particulières qu'elle exerce. »

Autre définition extraite du Guide méthodologique sur la contractualisation dans le cadre du contrôle de gestion – DIRE (septembre 2001) :

« *Comptabilité dont l'objet est d'une part de connaître, de calculer, de classer et d'enregistrer les coûts des activités de production et de distribution de biens et de services de l'entité et d'autre part d'établir des prévisions de charges et de produits (par exemple coûts préétablis et budgets d'exploitation), d'en constater la réalisation et d'expliquer les écarts qui en résultent.* »

Coût cible

Système de comptabilité visant à sélectionner les coûts d'objectif des fonctionnalités essentielles d'un produit ou d'une prestation, puis à identifier les coûts d'objectifs des composants élémentaires.

Il s'oppose à la recherche d'un « coût complet global » calculé de manière ascendante.

Coût complet

« *C'est la somme des coûts directs et indirects* ». Guide d'auto-évaluation du contrôle de gestion à l'usage des administrations publiques de l'État, Ministère de l'économie et des finances, direction du budget, (Août 2000).

Fiche

11
12

Toutes

4

Annexes

12

5, 10
16
17



Coût de revient

Le coût de revient d'un produit est calculé en intégrant toutes les charges directes et indirectes afférentes à l'objet de calcul. Il est analysé en distinguant plusieurs types de coûts :

- le coût d'achat : c'est l'ensemble des coûts de mise à disposition d'une marchandise au sein de l'organisation ;
- le coût de production : c'est l'ensemble des coûts de transformation des marchandises en vue de la fabrication du produit final ;
- le coût de distribution : c'est l'ensemble des coûts de distribution supportés pour délivrer des produits au client final.

8

Coût direct

C'est un coût qui est dégagé après affectation directe de charges à un seul objet de coût c'est-à-dire indépendamment de tout calcul intermédiaire.

« *C'est un coût imputable de manière simple à un produit ou un service* ». Guide d'auto-évaluation du contrôle de gestion à l'usage des administrations publiques de l'État, Ministère de l'économie et des finances, direction du budget, (Août 2000).

3
6
11
13

Coût fixe

Il dépend de la structure de production ou de distribution de biens et de services, indépendamment du volume de production ou d'activité.

« *Il est supporté par la collectivité du fait même de son existence et indépendamment du volume de son activité (exemple : frais de direction générale, de secrétariat etc.)* ». Guide d'auto-évaluation du contrôle de gestion à l'usage des administrations publiques de l'État, Ministère de l'économie et des finances, direction du budget, (Août 2000).

6
13
17

Coût harmonisé

Coût qui intègre, dans le périmètre de charges, une moyenne de charges par catégorie (exemple : salaire moyen par métier et par grade) et non pas les charges réelles supportées par la structure.

10
11

Coût indirect

C'est un coût auquel est imputée, après répartition, une fraction des charges communes à plusieurs objets de coûts.

« *C'est un coût sans relation simple ou immédiate avec le produit ou le service (ex : coût de la formation professionnelle)* ». Guide d'auto-évaluation du contrôle de gestion à l'usage des administrations publiques de l'État, MINEFI, direction du budget, (Août 2000).

3
5
11
13

Coût marginal

« *C'est le coût lié à une unité supplémentaire produite* ». Guide d'auto-évaluation du contrôle de gestion à l'usage des administrations publiques de l'État, Ministère de l'économie et des finances, direction du budget, (Août 2000).

5

Coût standard

« *C'est la norme à laquelle on se réfère pour établir des comparaisons* ». Guide d'auto-évaluation du contrôle de gestion à l'usage des administrations publiques de l'État, Ministère de l'économie et des finances, direction du budget, (Août 2000).

Fiche5
17**Coût variable**

C'est un coût qui varie proportionnellement avec le niveau de production et d'activité.

« *C'est un coût dont le montant varie en fonction du niveau d'activité réalisé (ex : matières premières, frais du personnel de production etc.)* ». Guide d'auto-évaluation du contrôle de gestion à l'usage des administrations publiques de l'État, Ministère de l'économie et des finances, direction du budget, (Août 2000).

5
13
15**Déversement**

Démarche qui consiste à répartir les coûts des centres auxiliaires sur les centres principaux.

Le déversement est ensuite opéré des centres principaux sur les objets finaux de coûts à partir de clés de répartition (unité d'œuvre) ou selon un calcul matriciel.

11
12
13**Efficacité**

C'est le rapport entre le résultat atteint et le résultat recherché (croisement résultat et objectif).

« *Rapport entre les réalisations obtenues et les objectifs fixés ; la mesure de l'efficacité se fait, en principe par l'évaluation quantitative des produits concrets / accomplissements au regard d'un ensemble de critères préétablis ou d'un objectif* ». Guide méthodologique sur la contractualisation dans le cadre du contrôle de gestion, DIRE, septembre 2001.

16

Efficience

C'est le rapport entre le résultat obtenu et les moyens mis en œuvre pour y parvenir.

Elle se distingue de la productivité car elle intègre une notion de qualité des moyens et pas seulement un effet volume.

16

Entrée / Sortie

Voir Input /Output.

9

Imputation

Démarche qui consiste à déterminer une charge par nature en fonction d'une codification et d'une nomenclature comptable pré établie.

L'imputation peut être directe en comptabilité analytique sur la base d'un plan de compte (classe 9 ou autres) distinguant les centres d'analyse, des comptes de reclassement et les produits.

11
12
15



Indicateur

C'est à la fois :

- un instrument d'analyse à la fois signifiant (illustratif et représentatif) et significatif (« qui a un sens » et explicatif) d'un phénomène ou d'une situation ;
- un instrument de mesure qui dispose de toutes les qualités requises (fidélité, précision...) pour évaluer l'atteinte des objectifs.

8
16

Inducteur d'activité

Il permet d'apprécier comment le coût d'une activité est consommée par les produits finis qui s'y rattachent et qui constituent les objets de coûts.

8

Inducteur de coût

Il permet d'expliquer la variation du coût d'une activité (inducteur de ressources) ou d'un produit fini (inducteur d'activité).

14

Inducteur de ressources

Critère permettant de répartir les ressources en fonction de leur consommation respective par les différentes activités accomplies.

8
11

Input / Output

L'Input (entrée) correspond à l'ensemble des flux d'entrée souvent assimilé à un ou plusieurs facteurs de production. Dans une logique de processus, l'input peut être le produit d'une activité donnée consommée par l'activité avale.

L'Output (sortie) correspond au flux de sorties après l'ultime phase du processus de transformation.

C'est le produit fini ou intermédiaire porteur de valeur ajoutée.

9

Méthode par activités dite méthode "ABC" (Activity Based Costing)

La comptabilité ABC a pour objectif d'obtenir des coûts en répartissant les charges sur des activités. Elle a également pour but de rendre visibles des activités cachées, de rendre « variables » des charges fixes. Elle s'apparente à un modèle de comptabilité analytique en coûts complets. Elle vise à répartir dans un premier temps l'ensemble des charges voire des produits budgétaires sur les activités supports et opérationnelles de l'organisation. Dans un second temps, elle permet de déverser les coûts des activités sur les produits de l'entité concernée.

Elle se fonde sur un découpage transversal de la structure, par processus et activités support (permettant le bon fonctionnement de la structure) et opérationnels (directement liés par exemple à la fourniture d'une prestation finale).

Les activités sont placées au cœur du modèle. Ainsi, les charges peuvent n'être déversées que sur les activités afin d'obtenir un coût complet par activités (support et opérationnelles).

Deux principes structurants caractérisent la méthode : les activités (et non les composantes) consomment les ressources et la fourniture de prestations ou de produits finaux implique la consommation d'activités.

1
7
8
11

Méthode ABM (Activity-Based Management)

Méthode visant à passer du calcul des coûts par activités (méthode ABC) au management de ces activités. Cela amène à réfléchir sur la stratégie de l'organisation. Le premier volet de la méthode est de relier le déclenchement des activités au rôle joué par celle-ci dans la performance de l'entreprise.

11

Méthode des sections homogènes

La méthode des sections homogènes (ou méthode des coûts complets) a pour objectif le calcul du coût de revient d'un produit en vue de la définition de son prix de vente ou de sa comparaison avec le prix de vente déterminé par le marché.

La méthode des sections homogènes retient trois principaux éléments d'analyse :

12

- la détermination des charges à traiter ;
- la définition des centres d'analyse ;
- l'identification de l'objet du calcul des coûts.

Nomenclature d'activités

C'est l'ensemble des activités retenues dans un souci d'homogénéité et de finesse (ex : tâches, activités élémentaires, activités majeures, processus, etc.). La nomenclature d'activités doit être exhaustive c'est-à-dire, prendre en compte l'ensemble des activités de l'EPSCP. Les activités devront alors être formalisées de manière homogène par un verbe (ex : « enseigner », « chercher », « publier », etc.).

11

Objet de coût

Élément dont on veut mesurer le coût : bien, service, activité, etc.

5

Périmètre de charges

Zone de sélection d'un ensemble de charges et de coûts retenus dans le processus de déversement analytique et visant à caractériser le coût final d'une fonction, d'une activité, d'un processus, d'un service ou d'un produit.

6

Pertinence

Rapport direct entre l'envergure des objectifs, leur complexité et la qualité des moyens humains, financiers et techniques mis en œuvre.

1

Prestation

Service rendu en interne ou en externe avec ou sans rémunération en contrepartie. La fourniture d'une prestation peut nécessiter la réalisation de plusieurs activités. Exemple : Diplôme, contrat de recherche, etc.

12

Prestations internes

Valeur des échanges croisés de prestations entre deux ou plusieurs centres d'analyse. Appelées aussi prestations réciproques.

12



Processus

« Ensemble d'activités reliées entre elles par des flux d'informations (ou de matière porteuse d'information) significatifs et qui se combinent pour fournir un produit matériel ou immatériel important et bien défini. » P. LORINO, « *La gestion stratégique des activités* ».

Selon H. BOUQUIN : « *Un processus est un ensemble d'actions ou d'activités interdépendantes dans le temps et l'espace quant à leurs coûts ou leurs conséquences et débouchant sur un résultat commun identifiable.* »

Selon la norme ISO 9000 /2000 : Un processus est un « ensemble d'activités corrélées ou interactives qui transforme des éléments d'entrée en éléments de sortie ; les processus d'un organisme sont généralement planifiés et mis en œuvre dans des conditions maîtrisées afin d'apporter une valeur ajoutée ».

1
11

Produits

Objet du calcul des coûts (service, activité ou « bien » fabriqué) sur lequel porte le processus d'analyse de coûts. Les produits d'une structure sont donc les réalisations « finales » de cette structure (ex : un cycle de formation, une publication, etc.).

7
12

Répartition

Affectation d'une charge, scindée en plusieurs parts, sur plusieurs activités (dans le cadre de la méthode par activités) ou sur plusieurs centres principaux (dans le cadre de la méthode en sections homogènes).

10
11
12

Reporting

Système interne à l'organisation qui consiste, selon une périodicité préalablement définie, à remonter les informations de gestion dont les résultats des calculs de coûts, aux instances de décision. Cette démarche est avant tout ascendante.

16

Ressources

Ensemble de moyens consommés pour la fourniture d'un service ou la production d'un bien. Les ressources correspondent notamment à la main d'œuvre, aux services, à l'utilisation des biens immobilisés, etc.

12

Retraitement / Reclassement des charges

Répartition de charges (usuellement les charges de personnel, les dotations aux amortissements et les charges de structure) par calcul d'une moyenne par catégorie intégrée au calcul de coûts dans le but, par exemple, de lisser les effets d'ancienneté, et/ou d'entrée-sortie pour les charges de personnel, d'éviter les distorsions dans la comparaison des coûts entre structures similaires ou encore d'intégrer une valeur moyenne en l'absence d'informations fiables.

6
10

Revue de gestion

La revue de gestion représente une des formes du dialogue de gestion et consiste, selon un processus ascendant et descendant au sein de l'établissement, à instaurer

13

un mode particulier d'explication des résultats au regard des objectifs et des plans d'action.

Standard de gestion

Élément de base du contrôle de gestion servant à la comparaison entre les prévisions et les réalisations.

Il permet de comparer l'organisme à des références internes ou externes. Les standards peuvent être historiques, d'objectifs ou comparatifs (benchmarking).

13

Système de pilotage

Instrument au service du management par objectifs pour suivre, contrôler, évaluer les résultats obtenus par rapport aux objectifs fixés.

14

Tableau de bord

Instrument de gestion synthétique de court terme, à la fois rétrospectif et prospectif. Il recense des indicateurs hiérarchisés pour une période donnée, permettant de situer l'état de performance et de fonctionnement et décider des actions de réglage.

14

Le destinataire prioritaire doit disposer d'une influence directe et d'une marge de manœuvre réelle sur les indicateurs.

Tâche

Composant élémentaire ou sous-ensemble d'une activité, elle doit être distinguée de la notion de mode opératoire. Elle se concrétise par une prestation (output) identifiable et homogène et traduit une pratique et un savoir-faire.

9

Target costing

Voir Coût Cible

12

Unité d'œuvre

Unité de mesure représentative de l'activité d'un centre d'analyse qui permet de déverser le coût d'un centre d'analyse auxiliaire sur un centre d'analyse principal (méthode des sections homogènes).

8

C'est l'expression quantitative qui permet d'apprécier l'activité d'un centre d'analyse.

11

14

Dans certains cas, l'unité d'œuvre peut être identique à la clé de répartition.

Ventilation

Démarche de répartition d'une charge et/ou du montant d'une facture de manière indirecte, à partir d'une clef de répartition, sur plusieurs centres d'analyse, activités et objets de coûts.

11

12

15

La ventilation est souvent réalisée au stade initial (calcul des coûts primaires) de la mécanique analytique.