



**MINISTÈRE
DE L'AGRICULTURE
ET DE LA SOUVERAINETÉ
ALIMENTAIRE**

*Liberté
Égalité
Fraternité*

MINISTÈRE DE L'AGRICULTURE ET DE LA SOUVERAINETÉ ALIMENTAIRE

DGER – Inspection de l'enseignement agricole

**BILAN DE LA MISE EN ŒUVRE DE LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE
DANS LES EPLEFPA
ENSEIGNEMENTS A EN TIRER - PRECONISATIONS**

R 23 – 001

Établi par

Benoît BULOT

Inspecteur à compétence des exploitations
Agricoles et ateliers technologiques

Marie Claude HASCOET

Inspectrice à compétence de la formation
professionnelle continue et de l'apprentissage

Bruno POUPIN, Joël SIMON, Véronique PAPERREUX

Inspecteurs à compétences administrative, juridique et financière

Février 2023

Sommaire

Résumé.....	3
1. Le cadre de l'étude.....	4
1.1. La commande.....	4
1.2. La démarche.....	4
1.2.1. Les acteurs de l'étude.....	4
1.2.2. La méthodologie.....	4
1.2.3. Le calendrier.....	4
2. Rappel du contexte.....	5
2.1. Les éléments historiques.....	5
2.2. Les éléments réglementaires.....	6
3. Résultats de l'enquête.....	8
3.1. Les établissements qui ne mettent pas en place de comptabilité analytique.....	8
3.2. Les établissements qui mettent en place une comptabilité analytique.....	9
3.2.1. Les objectifs visés.....	9
3.2.2. Les outils.....	9
3.2.3. Les acteurs.....	10
3.2.4. Les modifications de pratiques.....	10
4. Analyse des résultats.....	11
4.1. La comptabilité analytique : quelles réflexions, quels questionnements conduisent à sa mise en place.....	11
4.1.1. Recherche d'un pilotage stratégique.....	11
4.1.2. Se doter d'outils de pilotage efficaces au service du budget.....	11
4.1.3. Répondre à des obligations.....	12
4.2. La comptabilité analytique : quels objectifs opérationnels.....	12
4.2.1. Évaluer des coûts de production.....	12
4.2.2. Évaluer des seuils de rentabilité.....	12
4.2.3. Faciliter le reporting et mesurer des niveaux d'activité.....	12
4.2.4. Piloter un budget de centre.....	13
4.3. La comptabilité analytique : impacts sur les pratiques.....	13
4.3.1. Pilotage et gestion des personnels.....	13
4.3.2. Changement dans les pratiques comptables.....	13
4.3.3. Remise en cause de système.....	13
4.3.4. Quelques actions concrètes significatives issues de l'utilisation de la comptabilité analytique.....	14
4.4. Les EPLEFPA qui ne mettent pas ou plus en œuvre de la comptabilité analytique.....	14
5. Préconisations.....	15
5.1. Mettre en place une démarche collective.....	15
5.2. L'utilité d'une formation généraliste.....	15
5.3. La nécessité d'une formation aux outils.....	15
Conclusion.....	15
Annexe 1 : Enquête	
Annexe 2 : Comptabilité analytique et classement financier des EPLEFPA	

RÉSUMÉ

La mise en œuvre d'une comptabilité analytique a pour principal objectif la connaissance d'éléments d'activité économique, de coût de production, de rentabilité, que la seule analyse du budget ne permet pas. Alors que les informations budgétaires sont globales, réparties par centre ou SACD, la comptabilité analytique, créée par chaque établissement selon ses besoins et ses moyens, permet de suivre une activité, une production au sein d'un centre, ou de tracer un poste de dépenses transversal à l'EPLFPA. Elle ne répond à aucune obligation réglementaire pour les EPLFPA, mais est préconisée dans l'instruction comptable M.9.9. Après avoir impulsé son utilisation à partir de 2010 dans le cadre de la mise en place de contrôle de gestion dans les administrations de l'État et ses établissements, la DGER a formulé en septembre 2021 la commande suivante à l'inspection de l'enseignement agricole : « Bilan de la mise en œuvre de la comptabilité analytique dans les EPLFPA. Enseignements à en tirer, préconisations. ».

Le groupe de travail missionné a conduit une enquête auprès de l'ensemble des établissements de l'enseignement agricole public au printemps 2022. Avec un taux de réponse de 95 %, les résultats de cette enquête permettent d'avoir une vue complète de la situation. Après des échanges complémentaires auprès d'établissements identifiés comme représentatifs, une analyse approfondie des données a été réalisée.

Trois types d'établissements ont été identifiés : ceux mettant en place une comptabilité analytique avec des objectifs stratégiques plus ou moins structurés, ceux mettant en place une comptabilité analytique d'obligation pour répondre aux demandes de leurs financeurs et ceux ne mettant en place aucune comptabilité analytique. Les réponses révèlent un niveau de maîtrise très variable du sujet dans les établissements et permettent de constater les nombreux freins à la mise en place de la comptabilité analytique. Dans les établissements qui ne mettent pas en œuvre une comptabilité analytique ou seulement de façon superficielle, les enquêtés indiquent ne pas en voir la nécessité, ne pas disposer de temps ni des compétences pour le faire, ou encore déplorent la complexité de l'outil dont ils disposent. Pour ceux qui la mettent en place, l'impulsion peut être liée à la situation financière de l'établissement et/ou à la nécessité de se doter d'un outil de pilotage efficace au service du budget. Les établissements évaluent alors des coûts de production, des seuils de rentabilité et/ou mesurent des niveaux d'activité. Les outils proposés par le logiciel « Cocwinelle » sont généralement utilisés, mais les données sont souvent retraitées par des outils internes en fonction des besoins. 80 établissements indiquent avoir modifié leurs pratiques suite à la mise en place de la comptabilité analytique.

Face à ces constats, la mission a établi des préconisations pour favoriser la mise en place d'une comptabilité analytique opérationnelle selon trois axes :

1. Développer dans les établissements une démarche collective associant l'ensemble des acteurs pour réfléchir aux besoins, aux outils et à la méthode.
2. Déployer des formations sur les coûts pour permettre aux acteurs de s'approprier un langage et des définitions communes.
3. Déployer des formations concrètes aux outils, obligatoires et périodiques pour l'ensemble des acteurs, cette démarche pouvant s'appuyer sur le déploiement du nouvel outil comptable.

1. Le cadre de l'étude

1.1. La commande

Dans sa lettre de commande 2021-2022 adressée à l'inspection de l'enseignement agricole, la directrice générale a sollicité une expertise, sur la thématique suivante : "Bilan de la mise en œuvre de la comptabilité analytique dans les EPLEFPA. Enseignements à en tirer, préconisations."

1.2. La démarche

1.2.1. Les acteurs de l'étude

Le doyen de l'inspection de l'enseignement agricole a constitué un groupe de travail composé d'inspecteurs du domaine « établissements et missions » représentant les spécialités « administratif, juridique et financière », « formation professionnelle continue et apprentissage » et « développement exploitations agricoles et ateliers technologiques ». Ce groupe a été piloté par monsieur Joël SIMON, coordonnateur du pôle « gestion administrative et financière », pour conduire cette expertise.

Le groupe s'est réuni pour construire et valider la méthodologie, pour se prononcer sur les différents constats et élaborer des propositions au vu d'éléments apportés par les retours de l'enquête nationale et des entretiens. L'essentiel du travail a été réalisé en visioconférence ou entretiens téléphoniques.

1.2.2. La méthodologie

Le groupe est parti du principe que le bilan devait établir un état des lieux. C'est dans ce sens qu'un questionnaire d'enquête (cf annexe 1 : Enquête) a été élaboré par le groupe de travail. Ce questionnaire regroupant des questions ouvertes et fermées a été réalisé en ligne avec l'outil « Sphinx ». Il a été adressé, sous couvert des DRAAF, par messagerie électronique aux 169 EPLEFPA et aux 4 EPN (Mayotte, Wallis, Pouembout et Opunohu), accompagné d'une lettre du doyen de l'inspection de l'enseignement agricole. 164 établissements, sur les 173 répertoriés, ont répondu à l'enquête soit un taux de réponse de 95%. Les réponses se sont échelonnées entre le 1^{er} février et le 11 avril 2022. Des rappels ont été nécessaires pour améliorer le taux de réponse. Parmi les derniers à répondre, ce sont plutôt des établissements qui indiquent ne pas mettre en place de comptabilité analytique.

En parallèle à l'enquête, un travail bibliographique a été conduit afin de rappeler les textes qui ont permis un déploiement progressif d'éléments conduisant à la comptabilité analytique.

A la suite du traitement des réponses à l'enquête, des entretiens téléphoniques ont été menés avec 7 établissements, jugés représentatifs, afin de valider certaines hypothèses et de permettre d'approfondir les réponses.

1.2.3. Le calendrier

Les établissements avaient entre le 24 janvier et le 11 mars 2022 pour répondre à l'enquête informatique en ligne. Les résultats ont été analysés à partir de fin mars et des entretiens téléphoniques avec les 7 établissements cibles se sont déroulés au cours de mois de mai 2022.

2. Rappel du contexte

La mise en œuvre d'une comptabilité analytique a pour principal objectif la connaissance d'éléments d'activité économique, de coût de production, de rentabilité, que la seule analyse du budget ne permet pas. Alors que les informations budgétaires sont globales, réparties par centre ou SACD, la comptabilité analytique, créée par chaque établissement selon ses besoins et ses moyens, permet de suivre une activité, une production au sein d'un centre, ou de tracer un poste de dépenses transversal à l'EPLEFPA.

2.1 : Les éléments historiques

L'importance accordée au contrôle de gestion croît dans les années 2010. Pour rappel les notes de services suivantes fixent les premiers éléments de cadrage :

- DGER/MCG/N2006-2100 du 11 octobre 2006 : Diffusion d'un guide méthodologique pour le développement du contrôle de gestion dans les Établissements Publics Locaux d'Enseignement et de Formation Professionnelle Agricoles (EPLEFPA).

- DGER/MCG/N°2008-2141 du 25 novembre 2008 : formation au module " budget de gestion " de Cocwinelle pour le calcul de coûts et la mise en place d'indicateurs financiers pour les EPLEFPA

- DGER/MCG/N°2010-2011 du 2 février 2010. : formation au module " budget de gestion " de Cocwinelle pour le calcul de coûts et la mise en place d'indicateurs financiers pour les EPLEFPA - 2ème année de mise en œuvre.

Depuis 2010 des actions de formation ont eu lieu dans le cadre du PNF en région. Ces formations au budget de gestion étaient délivrées par des formateurs internes au ministère, eux-mêmes praticiens dans différentes régions. Ces formations se sont déroulées seulement si un besoin caractérisé était remonté d'un établissement ou d'un territoire. L'organisation de ces formations était variable, dans leur nombre et dans leur localisation. Dernièrement des actions de formation se sont déroulées dans le cadre du plan national d'accompagnement de la mise en œuvre de la loi de septembre 2018 sur la liberté de choisir son avenir professionnel. D'autres actions, comme par exemple l'action mise en œuvre par la DRAAF Occitanie en 2021 et intitulée : « Budget de gestion, logiciel Cocwinelle – Niveau débutant », ont été également menées.

La capacité de mettre en place des découpages comptables analytiques a été introduite dans les établissements avec l'arrivée du logiciel « Cocwinelle » au 1^{er} janvier 2002, grâce d'une part à la mise en place du module « autres ressources suivies » (ARS) et d'autre part du module « budget de gestion ». Ces deux outils sont à disposition dans chaque établissement sans travail de ressaisi et sans investissement tant financier qu'humain supplémentaire. Cependant, les établissements peuvent par ailleurs utiliser tout outil à leur convenance,

Les ARS permettent d'identifier une action de dépense et/ou de recette par l'attribution d'un code de gestion dédié dans la procédure de mandatement et de titrage. Cette ventilation « analytique », d'une utilisation très simple, permet de suivre des opérations budgétaires définies au sein d'un même compte budgétaire, ou s'inscrivant dans plusieurs comptes. Cette technique permet donc de suivre des opérations, selon les besoins des établissements, de manière plus détaillée que par la simple imputation budgétaire. Elle identifie une opération, une activité particulière (subvention, crédits pédagogiques,).

Le budget de gestion est un module plus complexe, dont l'architecture est à construire intégralement par l'établissement selon ses besoins, qui va beaucoup plus loin que le simple suivi d'opérations budgétaires. Il s'agit pleinement d'un outil de contrôle de gestion, qui permet d'identifier les processus de production des biens et des services. L'objectif est d'améliorer la connaissance des coûts afin d'identifier les marges de manœuvre possibles. Il permet de déterminer des indicateurs pertinents (coûts de production, seuils de rentabilité...). C'est un outil de pilotage économique de l'établissement, technique et très complet, à partir du budget, plus global et administratif. D'une

utilisation plus complexe, il nécessite un fort investissement humain, et une utilisation collective de toute l'équipe, de l'ordonnateur aux agents de saisie et avec tous les responsables de services.

2.2 : Les éléments réglementaires

Les EPLEFPA ne sont pas soumis à une obligation réglementaire de mise en œuvre d'une comptabilité analytique. Quand la direction décide de déployer un tel outil de pilotage, elle doit le faire en conformité avec les principes et les règles qui régissent la comptabilité publique des établissements. Cela n'empêche pas certains centres de travailler également en partenariat avec des centres de gestion privés. Les centres de production (EA/AT) notamment peuvent ainsi comparer leurs données à celles collectées auprès des professionnels de leur secteur.

Les principaux éléments auxquels doivent se référer les établissements sont présentés dans l'instruction comptable M.9.9 (Titre 3- Chapitres 1 et 6 en particulier). On peut notamment souligner quelques fondamentaux :

« *La comptabilité publique est un système d'organisation de l'information financière permettant :*

- *de saisir, de classer, d'enregistrer et de contrôler les données des opérations budgétaires, comptables et de trésorerie afin d'établir des comptes réguliers et sincères ;*
- *de présenter des états financiers reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat à la date de clôture de l'exercice ;*
- *de contribuer au calcul du coût des actions ou des services et, le cas échéant, des coûts de revient. »*

...

« *La comptabilité analytique doit, si elle est mise en place, être tenue en conformité avec les dispositions de la comptabilité générale. Elle constitue un mode de traitement des données dont les objectifs essentiels sont les suivants :*

- *connaître les coûts des différentes fonctions assumées par l'établissement ;*
- *déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'établissement : stocks, productions en cours, par exemple ;*
- *expliquer les résultats en calculant les coûts des produits (biens et services), pour les comparer, le cas échéant, aux prix de vente ;*
- *établir des prévisions de charges et produits d'exploitation et en constater la réalisation et expliquer les écarts qui en résultent.*

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

Pour atteindre ces objectifs, le système de comptabilité analytique d'un organisme public doit être adapté exactement à sa structure organique et aux activités particulières qu'il exerce dans le cadre des missions qui lui sont imparties. »

« *La comptabilité ... doit permettre également de porter un jugement sur l'organisme et d'orienter ses choix pour l'avenir.*

La méthode utilisée pour porter ce diagnostic s'appelle l'analyse financière; elle peut se définir comme un sous-produit du compte financier dont elle enrichit les données. »

La comptabilité analytique est donc un outil de pilotage de l'EPLEFPA. Son déploiement doit permettre à l'équipe de direction de pouvoir mieux comprendre le fonctionnement de l'établissement au travers de données comptables circonstanciées et contextualisées. Une comptabilité analytique adaptée permet de prendre des décisions de gestion éclairées, d'opérer des transformations de modèles technico-économiques et de servir le projet d'établissement.

Il est possible de compléter avec d'autres éléments de l'instruction comptable propices à guider une réflexion pour un déploiement d'une comptabilité analytique :

« *Toute analyse financière doit respecter quelques principes de base.*

- *aucune analyse ne peut être effectuée sans une bonne connaissance de l'établissement, de son environnement économique et juridique, de ses structures, de ses missions et des moyens nécessaires à son fonctionnement.*

...

- l'analyse procède essentiellement de l'étude attentive de documents fiables et, en particulier, des documents de synthèse, éléments des comptes financiers tels que bilans, comptes de résultats, annexe et tableau de financement.

...

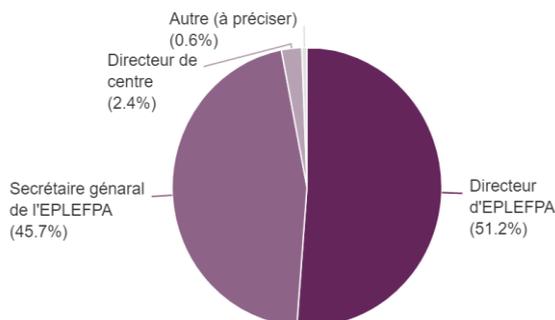
- il n'existe pas de système type d'analyse aboutissant, après quelques calculs ordonnés, à des résultats indiscutables...

Aussi la méthode d'analyse devra être définie avec soin en tenant compte des objectifs recherchés et des spécificités de l'organisme. Une fois celle-ci mise au point, il conviendra de s'y tenir en l'enrichissant le cas échéant afin de pouvoir procéder à des comparaisons significatives dans le temps pour un même établissement.

De fait, si des éléments d'organisation de la comptabilité analytique peuvent être communs à plusieurs établissements, ils doivent surtout être adaptés à chaque EPLEFPA pour une caractérisation pertinente de son fonctionnement. De même, la permanence des méthodes constitue un élément méthodologique fondamental, car elle permet de constater des évolutions significatives que la direction analysera avant de prendre des décisions stratégiques.

3. Résultats de l'enquête

Les répondants à l'enquête sont majoritairement des directeurs d'EPL (51%) et des secrétaires généraux (46%). Un répondant indique le faire au nom du CODIR (1%). Les autres répondants sont des directeurs de centres (2%).

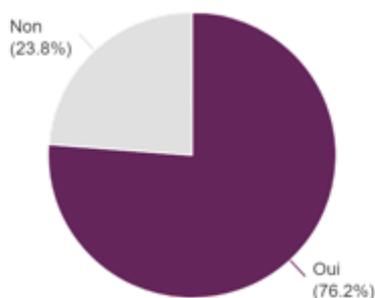


Graphique 1 : Fonction du répondant

A la question, « avez-vous mis en place une comptabilité analytique dans votre EPLEFPA? »

76% des établissements indiquent en mettre une en place soit 125 établissements et 24% indiquent ne pas en mettre en place soit 39 EPLEFPA.

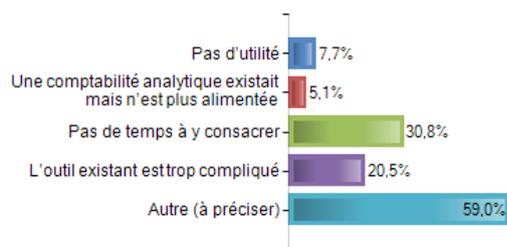
Toutefois après lecture de l'ensemble des réponses et leur analyse, ce résultat est à nuancer par rapport au niveau d'exigence des répondants, ainsi certains répondent non tout en indiquant mettre en place un suivi spécifique obligatoire pour les CFA/CFPPA et d'autre répondent oui pour la même raison.



Graphique 2 : Avez-vous mis en place une comptabilité analytique?

3.1 Les établissements qui ne mettent pas en place de comptabilité analytique

Les raisons invoquées sont diverses mais essentiellement liées au manque de temps en lien avec la complexité de l'outil.



Graphique 3 : Pourquoi ne pas avoir mis en œuvre une

comptabilité analytique?

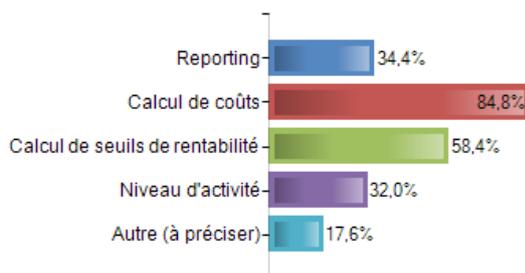
Réponse à choix multiples

En raison de la possibilité d'une réponse à choix multiples, et parmi les autres raisons citées, on relève :

- Le manque de compétences,
- Une arrivée récente dans l'établissement n'a pas permis de mettre en place la comptabilité analytique, mais l'intérêt est identifié avec la volonté de la mettre en place,
- Un travail est engagé mais non encore abouti,
- Une comptabilité analytique ou budget de gestion existe mais uniquement sur un centre (CFPPA ou exploitation) ou pour une activité (FPCA).

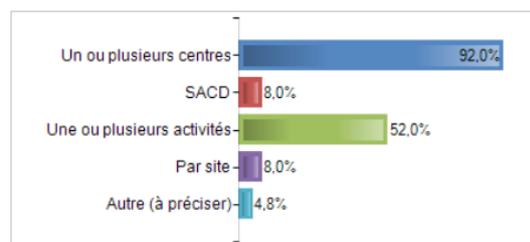
3.2 Les établissements qui mettent en place la comptabilité analytique :

3.2.1 : Les objectifs visés :



Graphique 4 : Pour quels objectifs avez-vous mis en place la comptabilité analytique?

Réponse à choix multiples



Graphique 5 : Pour qui avez-vous mis en place la comptabilité analytique?

Réponse à choix multiples

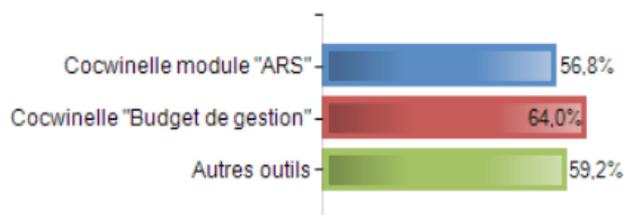
La comptabilité analytique est essentiellement mise en place pour réaliser des calculs de coûts et des calculs de rentabilité. L'objectif réglementaire lié à l'apprentissage est également mis en avant. Ainsi, les réponses permettent de distinguer deux types de démarches : celles volontaristes et d'autres répondant au caractère obligatoire de mise à disposition de données. Ainsi, certaines réponses indiquent que l'analytique permet une aide aux décisions grâce au suivi d'activité.

La situation financière de l'établissement peut être un élément de motivation à l'utilisation de la comptabilité analytique (cf annexe 2 : Comptabilité analytique et classement du suivi financier des EPLEFPA). Mais son usage semble davantage répondre à des besoins ponctuels qu'à une véritable stratégie de pilotage et d'aide à la décision par le déploiement et l'utilisation permanents de cet outil.

La comptabilité analytique est mise en place à 92% pour un ou plusieurs centres et à 52% pour une ou plusieurs activités.

3.2.2 : Les outils :

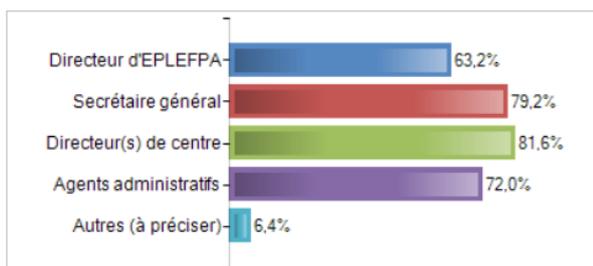
Les outils proposés par le logiciel « Cocwinelle » sont utilisés majoritairement, mais pas uniquement. Ainsi si 64% utilisent le « budget de gestion » et 57% les ARS, d'autres outils sont cités : il s'agit d'outils internes initiés à partir de tableurs et/ou d'outils de la collectivité de rattachement.



Graphique 6 : Précisez les outils utilisés pour mettre en place la comptabilité analytique
Réponse à choix multiples

Les outils hors logiciel comptable nécessitent alors des ressaisies (57% des cas) ou un retraitement (65%). Ces réponses interrogent sur l'utilisation de l'outil Cocwinelle et surtout sur l'appropriation dans les établissements du module « budget de gestion » et même des ARS.

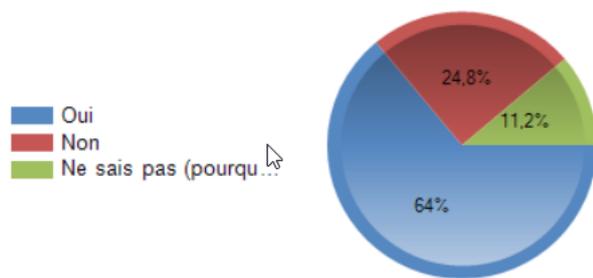
3.2.3 : Les acteurs :



Graphique 7 : Quels ont été les acteurs de la mise en œuvre de la comptabilité analytique?
Réponse à choix multiples

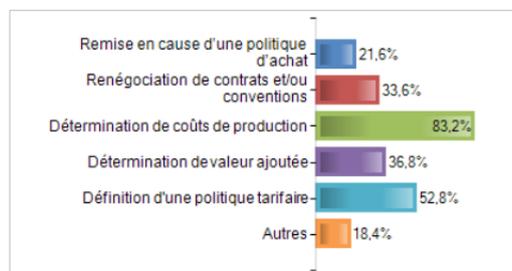
Les acteurs de la comptabilité analytique sont multiples, comme le montre le tableau ci-dessus. Les réponses montrent que cette comptabilité concerne tous les niveaux de la hiérarchie administrative. Cela traduit un fonctionnement collectif variable en fonction des outils utilisés par les établissements.

3.2.4 : Les modifications de pratiques :



Graphique 8 : Pensez-vous avoir modifié des pratiques suite la mise en place de la comptabilité analytique?

A la question « Pensez-vous avoir modifié des pratiques suite à la mise en place de la comptabilité analytique? » 36% répondent non ou ne savent pas. Pour certains, la mise en œuvre est trop récente mais pour d'autres, l'usage de l'analytique est essentiellement une obligation. 64% des répondants indiquent que la comptabilité analytique a induit des modifications de pratiques dans l'établissement.



Graphique 9 : Valorisation de la comptabilité analytique
Réponse à choix multiples

La lecture du diagramme ci-dessus met en lumière que la comptabilité analytique permet en premier lieu d'évaluer régulièrement les coûts de production et de faire évoluer la politique tarifaire.

4. Analyse des résultats

La mise en œuvre d'une comptabilité analytique dans un EPLEFPA répond le plus souvent à la volonté des acteurs d'améliorer l'efficacité financière, d'un ou de plusieurs centres constitutifs. Au-delà, cette démarche est motivée par le souci de gérer l'argent public en présentant une image économique des activités.

Conscients de la nécessité d'une bonne gestion, les établissements justifient aussi la mise en place de la comptabilité analytique pour se placer en conformité avec le projet d'établissement. C'est ainsi que trois objectifs finaux dominant dans la mise en œuvre d'une comptabilité analytique :

- La démarche d'amélioration continue,
- La construction d'une communication adaptée,
- L'optimisation des moyens alloués.

4.1. La comptabilité analytique : quelles réflexions, quels questionnements conduisent à sa mise en place ?

4.1.1. Recherche d'un pilotage stratégique :

Que la situation financière initiale d'un EPLEFPA, soit confortable ou tendue, le besoin de se doter d'une stratégie budgétaire est au cœur de la réflexion des établissements engagés. Cette stratégie est d'autant plus affirmée lorsque l'établissement ou l'un de ses centres constitutifs connaît des déficits importants qui pourraient remettre en cause la pérennité de ses activités. S'il devient nécessaire, l'élaboration d'un plan de redressement repose d'abord sur une stratégie de pilotage qui formalise des indicateurs de gestion, outils indispensables d'aide à la prise de décisions. La stratégie définie permet même dans certains cas, de remettre en cause un modèle économique établi. Et pour aller plus loin encore, des établissements se placent dans une logique prospective et définissent leur plan pluriannuel d'investissements.

D'un point de vue « communication », beaucoup d'établissements ou centres constitutifs souhaitent disposer d'indicateurs précis pour argumenter des choix, des orientations et légitimer des décisions auprès des administrateurs de l'EPL, mais aussi auprès des enseignants et formateurs, dont les actions éducatives impactent le budget des centres. Ces indicateurs prennent aussi tout leur sens lors des dialogues de gestion instaurés par les conseils régionaux. Par exemple l'instabilité actuelle des prix des matières premières et de l'énergie fait l'objet de discussions approfondies avec les services des collectivités.

4.1.2. Se doter d'un outil de pilotage efficace au service du budget:

Lorsque la stratégie est établie, les établissements engagés dans une démarche de comptabilité analytique s'emploient à définir des indicateurs qui pourront être utilisés pour justifier des choix et activer des leviers mal identifiés (marges, coûts de production, etc.). Ces indicateurs permettent d'affiner les éléments budgétaires et d'avoir une approche plus précise de l'activité de l'établissement. Dans un contexte de plus en plus concurrentiel, la recherche de la plus grande efficacité est l'une des motivations principales dans la mise en œuvre d'une comptabilité analytique. La démarche débouche bien souvent sur des décisions fortes qui touchent à la fois les activités et la gestion des ressources humaines.

4.1.3. Répondre à des obligations :

La réforme de la formation professionnelle « Pour la liberté de choisir son avenir professionnel » de septembre 2018, invite les établissements à produire une comptabilité analytique qui définit et justifie des coûts de formation. Ainsi, en apprentissage des bilans financiers annuels sont exigés par « France compétences » qui fixe le niveau de prise en charge de la formation des apprentis. De même qu'au terme d'une activité de formation, le CFPPA est tenu de produire un bilan pédagogique et financier aux commanditaires. La tenue d'une comptabilité analytique est jugée d'autant plus

importante dans le cas où l'UFA (Unité de Formation par Apprentissage) est adossée à un CFPPA ou à un lycée.

4.2. La comptabilité analytique : quels objectifs opérationnels ?

Les objectifs que se fixent les établissements pour atteindre leurs buts sont de nature différente s'ils s'appliquent à un centre constitutif ou à un autre. En effet, ces objectifs sont directement liés à la nature des activités, qu'elles soient de production (exploitations et ateliers technologiques), de formation (CFA, CFPPA et lycée) ou bien encore transversales à l'établissement (viabilisation, transports,).

4.2.1. Évaluer des coûts de production

Cette démarche de comptabilité analytique s'applique aux exploitations et aux ateliers technologiques qui ont une activité de production soumise aux règles du marché. Mais aussi, à des centres qui ont développé des activités d'expérimentation et de développement, afin de les isoler de l'activité principale de production.

C'est avant tout la recherche du coût de production ou du coût de revient qui mobilise des outils analytiques. 84,80 % des établissements interrogés cherchent à déterminer les coûts de production de leurs activités. Par exemple, dans les productions horticoles, au regard notamment du coût de l'énergie et de la main d'œuvre, ces analyses sont développées au niveau d'une campagne (campagne de printemps, Toussaint, etc.), à défaut d'une production spécifique. Autre exemple, certaines exploitations agricoles, quant à elles, adhèrent à des centres de gestion qui sont en capacité de déterminer les marges brutes, les soldes intermédiaires de gestion et de produire des éléments de comparaison avec les structures du territoire (analyse de groupe).

4.2.2. Évaluer des seuils de rentabilité

En ce qui concerne le marché de la formation, l'ouverture à la concurrence s'est élargie à l'apprentissage depuis l'application de la loi de septembre 2018. Dans ce cadre, les centres de formations doivent s'adapter pour s'imposer dans un marché concurrentiel. La recherche des seuils de rentabilité à partir de l'évaluation des coûts de formation est aujourd'hui courante (58,40 % déterminent les seuils de rentabilité) Certains établissements affirment s'être engagés dans des démarches analytiques sur lesquelles ils s'appuient pour décider d'une organisation pédagogique. Cette analyse détermine la taille des groupes (dédoublings), les seuils critiques et le cas échéant, la mutualisation de moyens (regroupements sur le tronc commun).

Il ressort des réponses que la détermination des seuils de rentabilité sont également utiles pour le dimensionnement des ateliers de production ou de transformation et l'évolution des parcours techniques.

4.2.3. Faciliter le reporting et mesurer des niveaux d'activité :

Les établissements sont sollicités par différents partenaires pour transmettre des informations comptables, financières et économiques concernant leurs activités. A titre d'exemple les collectivités territoriales peuvent demander des précisions sur l'utilisation de la dotation globale de fonctionnement (hébergement, restauration, viabilisation, ...) et/ou sur des subventions particulières (équipements, travaux, ...).

L'obligation faite aux CFA de remonter les données financières de l'activité d'apprentissage à «France compétences» est souvent évoquée dans les réponses.

Les actions d'expérimentation (CASDAR), de développement et d'animation du territoire à travers des projets pédagogiques (culturels, de coopération internationale, ...) font également l'objet de bilans d'activité, facilités par une comptabilité analytique bien tenue.

Le suivi analytique de certaines activités particulières (fonctionnement de réseaux, partenariats, résidences étudiantes, chantiers d'insertion...) non isolées en comptabilité budgétaire et générale, permet les remontées financières inhérentes.

4.2.4. Piloter un budget de centre

Les objectifs de la comptabilité analytique sont d'évaluer de manière précise les grands domaines qui constituent le budget d'un centre. Les plus fréquemment mentionnés sont :

- Le suivi des activités pédagogiques ;
- Le suivi des subventions « conditionnelles » (projets pédagogiques particuliers) ;
- Le suivi des voyages d'étude ;
- Le suivi d'une activité spécifique (atelier d'agroéquipement, de construction paysagère, etc.) ;
- Le suivi des subventions d'investissement, notamment lorsque la réalisation des dépenses se prolonge sur deux exercices budgétaires ;
- Le suivi de la restauration et de l'hébergement ;
- La maintenance des bâtiments.

Plus récemment, le budget de gestion a permis dans quelques établissements d'évaluer le coût lié à la pandémie COVID et de manière plus marginale, d'évaluer l'impact des mesures de transition agro-écologique prises dans l'établissement.

4.3. La comptabilité analytique : impacts sur les pratiques

La comptabilité analytique, lorsqu'elle est mise en place, engendre des changements de mode de pilotage, modifie des pratiques comptables et peut remettre en cause des systèmes établis.

4.3.1. Pilotage et gestion des personnels :

Bien souvent, la mise en place d'une comptabilité analytique est le résultat d'un travail collectif de l'équipe de direction de l'EPLFPA qui décide d'une stratégie partagée dans un but commun d'amélioration continue. C'est souvent l'occasion de recréer un collectif autour des questions budgétaires, financières et économiques. Lorsque la démarche est bien menée, elle favorise une meilleure connaissance du fonctionnement des centres. L'analyse peut conduire certains établissements à renégocier des contrats de maintenance et/ou de prestation et à repenser leur politique d'achat de produits courants. Sur le volet des ressources humaines, des négociations autour du protocole de gestion des personnels rémunérés sur budget d'établissement ont pu s'engager (en CFA et CFPPA) sur la base d'éléments issus de la comptabilité analytique, et même selon certains directeurs, la revalorisation des salaires et l'instauration de primes d'intéressement ont pu voir le jour.

4.3.2. Changement dans les pratiques comptables :

La mise en œuvre d'une comptabilité analytique, parfois considérée comme l'un des éléments d'une démarche d'amélioration continue, a installé une plus grande rigueur dans l'exécution budgétaire, en respectant la totalité de la chaîne comptable. Certains établissements ont même réorganisé les services afin de les rendre plus efficaces. 64 % des établissements affirment avoir modifié leurs pratiques. Quant à l'exécution budgétaire, proprement dite plutôt que des modifications profondes, la comptabilité analytique a invité les chefs de services à faire des ajustements pour tendre vers une harmonisation des pratiques comptables.

Quels que soient les systèmes retenus, la mise en place d'une comptabilité analytique implique la création de codes de gestion adaptés, partagés et maîtrisés par l'ensemble des acteurs de la chaîne budgétaire.

4.3.3. Remise en cause de système :

Même si la comptabilité analytique n'est pas le seul facteur déclenchant de remise en cause d'un système, l'extrait des données financières peut confirmer des choix radicaux. C'est le cas notamment sur des exploitations agricoles qui changent leurs systèmes de production. Il peut en être de même pour l'adaptation du mode de commercialisation des produits.

Dans le secteur de la formation continue, l'analyse financière des activités a parfois amené le centre à faire évoluer d'une part sa carte de formation et d'autre part ses modalités d'enseignement (formation à distance,). Elle permet également d'identifier les formations qui doivent être maintenues.

4.3.4. Quelques actions concrètes significatives issues de l'utilisation de la comptabilité analytique

- Suivi des activités pédagogiques :

- Ouverture et/ou fermeture de formations
- Mise en place de mixité des publics ; apprentissage/formation adulte ou apprentissage/formation scolaire ;
- Mise en place des budgets de chaire ;
- Arrêt de certaines activités et/ou restructuration d'activités dans des centres.

Gestion des ressources humaines :

- Revalorisation des salaires de certains ACB ;
- Refonte du protocole de gestion des ACB en CFA et CFPPA.

Exécution budgétaire :

- Refonte des protocoles de répartition des charges communes entre centres ;
- Suppression de certaines charges jugées non prioritaires ;
- Renégociation de certains contrats, location de voiture, photocopieurs, contrôles, etc. (33,60 % des réponses) ;
- Politique de tarification plus rémunératrice (52,80% des réponses).

4.4. Les EPLEFPA qui ne mettent pas ou plus en œuvre de la comptabilité analytique

Les établissements qui ne mettent pas ou plus en œuvre de comptabilité analytique, peuvent se classer dans 3 catégories :

- Le manque de temps à consacrer à la démarche et à la formalisation des objectifs recherchés,
- L'utilisation complexe de l'outil associé au logiciel de comptabilité des EPLEFPA,
- Le manque de ressources et de compétences en interne pour aboutir à une comptabilité analytique répondant aux besoins de l'établissement.

De façon générale, il ressort des commentaires de l'enquête et des entretiens menés que pour ces établissements le besoin même d'une comptabilité analytique ne s'exprime pas clairement. Toutefois certaines notions sont communes à tous ces EPLEFPA. Il s'agit des freins suivants :

- La non mobilisation des acteurs (manque d'information et de formation),
- La difficulté de la collecte des données (notamment le temps des personnels) ,
- Le manque de maîtrise des comptabilités budgétaires et générales pour alimenter la comptabilité analytique,
- La construction de l'ossature analytique et le passage à un mode de gestion inhabituelle par rapport à la gestion budgétaire,
- Une approche technique et parfois même pointilliste de la comptabilité,
- Le système d'informations à maîtriser, ainsi que la non maîtrise des tableurs

5. Préconisations

5.1. Mettre en place une démarche collective

Chaque établissement fonctionne dans un contexte (administratif, géographique, économique) qui lui est propre, avec des activités distinctives d'importance variable. L'ensemble des acteurs de la chaîne budgétaire doit réfléchir aux besoins, aux outils et à la méthode de mise en œuvre, dans un souci d'efficacité. Si un pilote peut être identifié pour la démarche, il est important que les agents traitant les opérations budgétaires soient associés à la réflexion avec les chefs de service, dès la détermination des besoins, afin de s'assurer de la faisabilité matérielle de la mise en œuvre.

Les différentes approches (outils, pilotage du centre/epl) sont complémentaires, et donc nécessaires pour permettre un fonctionnement efficace. Elles favorisent également la continuité et la transmission du dispositif retenu, dans le cadre des mouvements de personnels qui doivent se l'approprier lors de leur arrivée. Il va de soi que cette démarche, collective, ne peut réussir que sous l'égide du chef d'établissement, ordonnateur.

5.2. L'utilité d'une formation généraliste

Pour garantir le résultat de la démarche, une formation permettra aux décideurs et aux agents de s'approprier un langage commun et une définition commune de la comptabilité analytique. Il s'agit d'apporter à chacun des éléments de connaissance, des méthodes, des procédés, qui permettront la réflexion commune, et faciliteront les choix retenus, sans ambiguïté ni confusion. Cette formation/initiation, plus généraliste que technique, peut-être d'une durée réduite (1 ou 2 demi-journées) et peut être assurée au niveau de l'établissement ou par un regroupement territorial.

5.3. La nécessité d'une formation aux outils

L'enquête réalisée a montré que les plus grands freins étaient le temps disponible, la complexité des outils et/ou leur méconnaissance. Il est indispensable de mettre en place des formations techniques, obligatoires et périodiques pour l'ensemble des acteurs. Il est à la fois nécessaire de former les nouveaux arrivants dans les établissements, mais également d'assurer le niveau de connaissances et de maîtrise des outils des agents dans le temps. Dans le premier cas, 3 ou 4 demi-journées semblent nécessaires pour les outils actuels, et réalisés concrètement sur le logiciel utilisé aujourd'hui par les établissements.

Cette démarche pourra (devra) s'appuyer sur le déploiement du nouvel outil comptable. Il s'agit de saisir l'opportunité pour former l'ensemble des agents concernés par la comptabilité analytique, qui le seront de toute façon pour la mise en service globale du nouveau logiciel. Les retours d'expériences, les constats opérés dans les établissements, ont montré que la méconnaissance technique, la non-maîtrise de l'outil étaient très souvent à l'origine de difficultés importantes qui peuvent même dégrader le bon fonctionnement de l'établissement, instaurer un climat social délicat et nuire aux relations avec les divers partenaires.

Conclusion :

A l'issue des travaux réalisés, on constate globalement que la comptabilité analytique est un sujet auquel la plupart des établissements est sensibilisé. Le degré d'appropriation de la notion et de la mise en œuvre est très variable selon les cas. Des difficultés diverses ressortent de l'enquête et sont présentées comme de véritables freins au déploiement de cette comptabilité.

Les outils utilisés vont de la simple ARS « Autres Ressources Suivies » à un budget de gestion très élaboré (modules issus du système d'information comptable actuel « Cocwinelle »), en passant par des outils créés par l'établissement ou provenant de partenaires extérieurs.

Il est important que l'utilisation de la comptabilité analytique soit ancrée dans les établissements par des formations appropriées. Elle est l'affaire de tous les acteurs et peut concerner toutes les activités. Elle ne peut pas se traduire dans un modèle unique pour tous les EPLEFPA ; elle doit répondre avant tout aux questionnements propres des opérateurs de terrain.

L'objectif principal de la comptabilité analytique est donc d'être une aide à la décision, un outil de pilotage de l'établissement, au-delà du seul reporting.