

# Modèle de calcul des coûts pour les institutions de formation

Institut d'économie financière et de droit financier  
de l'Université de Saint-Gall (HSG)

Conférence suisse des directeurs cantonaux de l'instruction publique  
(CDIP)  
Berne 1998

## Rapport à l'intention de la CORECHED

### Groupe de projet:

Prof. Dr. Kuno Schedler (chef de projet, Institut d'économie financière et de droit financier)

Hugo Bossi (collaborateur externe, solit Informatik-Partner AG)

Marc-Anton Hochreutener (collaborateur externe)

Hans Mäder (collaborateur externe, solit Informatik-Partner AG)

Dr. Luca Stäger (collaborateur externe)

Thomas Stauffer (Institut d'économie financière et de droit financier)

### Editeur:

Conférence suisse des directeurs cantonaux de l'instruction publique (CDIP)

### Traduction:

Manuel Ravasio

### Edition allemande:

Kostenrechnungsmodell für Bildungsinstitutionen

### Commandes:

Secrétariat CDIP, Zähringerstrasse 25, case postale 5975, 3001 Berne

### Impression:

Schüler SA, Bienne

## Préface

Aussi bien le monde politique que le monde économique se préoccupent de savoir ce que coûte la formation. Il en est ainsi non seulement pour chaque canton pris individuellement - qui, tout en fournissant des offres en matière de formation, en est également le garant -, mais aussi pour les cantons dans leur totalité ainsi que la Confédération qui, soit ensemble, soit en se répartissant les tâches, soit encore en coopération ou en libre concurrence, offrent ou encouragent des formations. En l'occurrence, dans un système de formation fédéraliste tel que le nôtre, la transparence et la comparabilité des modèles de calcul des coûts sont des facteurs essentiels.

Aussi la Conférence de coordination pour la recherche en éducation (CORECHED) placée sous la responsabilité de la CDIP et de la Confédération, a-t-elle chargé l'Institut d'économie financière et de droit financier de l'Université de St-Gall d'élaborer un modèle de calcul des coûts pour les institutions de formation. Le rapport a été présenté au cours d'une séance réunissant des experts à la fin de l'automne 1997 et discuté par la CORECHED en janvier 1998. Le projet ayant été de part et d'autre considéré comme un bon document de base, la CDIP s'est déclarée prête à en assurer la publication et la traduction en français.

Le rapport a été soumis aux cantons et à d'autres milieux intéressés. Cependant, comme certaines questions restent encore en suspens et que les systèmes appliqués par les cantons diffèrent l'un de l'autre, il serait trop tôt de promulguer une recommandation invitant les cantons à le mettre immédiatement et intégralement en œuvre. Nous prions toutefois les instances politiques et administratives concernées d'appliquer les principes de base du modèle et de vérifier si celui-ci est réalisable. Cette demande ne s'adresse pas uniquement aux spécialistes, mais aussi aux directions des départements de l'instruction publique et aux écoles. La discussion devrait également porter sur l'utilité d'un tel modèle et sur les dépenses que sa mise en place entraînerait. Elle devrait en outre permettre de révéler d'éventuelles lacunes et montrer s'il y a lieu d'apporter des corrections au modèle. La CORECHED suivra de très près les débats et les échanges d'expériences consacrés au modèle.

Moritz Arnet  
Secrétaire général de la CDIP



## Table des matières

<b>1 RÉSUMÉ.....</b>	<b>6</b>
<b>2 COMMENT LIRE LE PRÉSENT RAPPORT - SA STRUCTURE .....</b>	<b>8</b>
<b>3 MANDAT.....</b>	<b>10</b>
3.1 OBJECTIFS DU MANDAT.....	10
3.2 TENEUR DU MANDAT.....	10
<b>4 FONDEMENTS THÉORIQUES ET APPROCHE ÉCONOMIQUE DU DOMAINE DE L'ÉDUCATION.....</b>	<b>12</b>
4.1 CADRE ANALYTIQUE .....	12
4.1.1 <i>La gestion politique de la formation</i> .....	12
4.1.2 <i>Fonction - intérêt pour les informations - instruments de collecte des informations</i> .....	14
4.1.3 <i>Modèles structurels dans le domaine de la formation</i> .....	17
4.2 QUELQUES ASPECTS DE L'ÉCONOMIE DE L'ÉDUCATION .....	20
4.2.1 <i>Coûts et utilité sur le plan macroéconomique</i> .....	20
4.2.2 <i>Financement de la formation</i> .....	23
4.2.3 <i>Séparation des rôles des acteurs</i> .....	26
<b>5 LES BASES DE LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE PUBLIQUE.....</b>	<b>28</b>
5.1 COMPTABILITÉ FINANCIÈRE .....	28
5.1.1 <i>Instruments de la comptabilité financière de l'administration publique</i> .....	28
5.1.1.1 Bilan .....	29
5.1.1.2 Compte de fonctionnement.....	29
5.1.1.3 Compte d'investissement .....	29
5.2 LES NOTIONS DE COÛT ET DE PRESTATION .....	30
5.2.1 <i>Décaissements (encaissements) et dépenses (recettes)</i> .....	30
5.2.2 <i>Dépenses (recettes) et charges (produits)</i> .....	30
5.2.3 <i>Charges (produits) et coûts (revenus)</i> .....	31
5.2.4 <i>Vue d'ensemble</i> .....	31
5.3 COMPTABILITÉ D'EXPLOITATION.....	33
5.3.1 <i>Calcul des types de coûts</i> .....	33
5.3.2 <i>Calcul des centres d'activité</i> .....	34
5.3.3 <i>Calcul des objets des coûts</i> .....	34
5.3.4 <i>Compte de résultats</i> .....	34
5.3.5 <i>Compte de centres de profit</i> .....	35
5.4 LES SYSTÈMES DE CALCUL DES COÛTS.....	35
5.5 LES MODÈLES DE CALCUL DES COÛTS EN SUISSE .....	35
5.5.1 <i>Le plan comptable selon le modèle PME</i> .....	35
5.5.2 <i>Calcul des coûts dans le secteur public</i> .....	37
5.5.2.1 Financements spéciaux prévus dans le MCH .....	37
5.5.2.2 H+, les hôpitaux de Suisse.....	37
5.5.2.3 Centrales d'électricité .....	38
5.5.2.4 Installations d'incinération des ordures.....	38
5.5.2.5 Modèle de calcul des coûts à l'intention des hautes écoles spécialisées .....	38
5.6 POINTS DE RECOUPEMENT AVEC LA COMPTABILITÉ FINANCIÈRE.....	40
5.6.1 <i>Comptabilité financière</i> .....	40
5.6.1.1 Modèle comptable de la Confédération.....	41
5.6.1.2 Modèle de compte harmonisé .....	42
5.6.1.3 Coûts généraux.....	43
5.6.2 <i>Statistique</i> .....	44
5.6.2.1 Statistique financière / comptabilité nationale .....	44
5.6.2.2 Les indicateurs de l'enseignement de l'OCDE .....	46

<b>6 FINANCEMENT ET CALCUL DES COÛTS DANS LE DOMAINE DE L'ÉDUCATION.....</b>	<b>48</b>
6.1 DESCRIPTION DE QUELQUES SYSTÈMES ÉDUCATIFS ÉTRANGERS.....	48
6.1.1 Danemark.....	49
6.1.2 Allemagne.....	50
6.1.3 Angleterre.....	52
6.1.4 France .....	54
6.1.5 Pays-Bas .....	55
6.2 LE SYSTÈME ÉDUCATIF DE LA SUISSE.....	57
6.2.1 Les degrés d'enseignement en Suisse.....	57
6.2.2 Degré primaire et degré secondaire I.....	60
6.2.3 Degré secondaire II.....	60
6.2.4 Degré tertiaire.....	61
6.2.5 Degré quaternaire.....	62
<b>7 UN MODÈLE DE CALCUL DES COÛTS POUR LES INSTITUTIONS DE FORMATION.....</b>	<b>64</b>
7.1 LE MODÈLE DE BASE .....	65
7.2 LES GROUPES DE PRESTATIONS.....	66
7.2.1 Enseignement .....	66
7.2.2 Recherche.....	66
7.2.3 Formation continue .....	68
7.2.4 Prestations de services .....	68
7.2.4.1 Prestations de services scientifiques dans le secteur tertiaire.....	68
7.2.4.2 Tâches n'appartenant pas aux missions de base .....	69
7.2.5 Calcul des informations sur les achats et sur le financement.....	69
7.3 LES DEGRÉS D'ENSEIGNEMENT.....	70
7.3.1 Principes de base pour l'application du modèle .....	70
7.3.2 Application du modèle au degré tertiaire .....	73
7.3.2.1 Prestations au degré tertiaire .....	73
a) Enseignement .....	73
b) Recherche .....	73
c) Formation continue.....	73
d) Prestations de service .....	74
7.3.2.2 Le processus de gestion.....	75
7.3.3 Prestations aux autres degrés d'enseignement.....	76
7.3.3.1 Prestations aux degrés primaire et secondaire I .....	77
a) Enseignement .....	77
b) Recherche .....	77
c) Formation continue.....	77
d) Prestations de service .....	78
7.3.3.2 Prestations au degré secondaire II.....	78
a) Enseignement .....	78
b) Recherche .....	79
c) Formation continue.....	79
d) Prestations de service .....	79
7.3.3.3 Prestations dans le domaine de la formation continue.....	80
a) Enseignement .....	80
b) Recherche .....	80
c) Formation continue.....	80
d) Prestations de service .....	80
<b>8 DÉLIMITATIONS À L'INTÉRIEUR DU DOMAINE DE L'ÉDUCATION .....</b>	<b>81</b>
8.1 CLASSIFICATION FONCTIONNELLE.....	81
8.1.1 Délimitation par rapport au domaine de la santé.....	81
8.1.1.1 Répartition entre les degrés d'enseignement de l'offre en matière de formation, de formation complémentaire et de formation continue dans le domaine de la santé.....	82
8.1.1.2 Délimitation des compétences à propos du financement par le système de formation et par le système de santé.....	83
8.1.1.3 Délimitation de la formation par rapport à la fourniture de prestations.....	83
8.1.1.4 Recherche.....	83

8.1.2	<i>Délimitation par rapport au domaine social.....</i>	84
8.1.3	<i>Délimitation par rapport à l'agriculture.....</i>	84
8.2	CLASSIFICATION GÉOGRAPHIQUE .....	85
<b>9</b>	<b>ABRÉVIATIONS.....</b>	<b>86</b>
<b>10</b>	<b>BIBLIOGRAPHIE .....</b>	<b>88</b>

# 1 Résumé

A l'heure actuelle, différentes collectivités publiques et institutions chargées de la formation mènent des travaux visant l'introduction d'un calcul des coûts<sup>1</sup>. En raison du manque de coordination dans les développements réalisés jusqu'ici et de la diversité des comptabilités d'exploitation qui s'est ensuivie dans l'administration publique, la Suisse court le risque de voir se dégrader la comparabilité relativement bonne de ses comptabilités. Dans les années 70, la Conférence des directeurs cantonaux des finances (CDF) s'était efforcée, avec un certain succès, d'établir un modèle de compte harmonisé (MCH).

Dans ce contexte, la CORECHED a confié à l'Institut d'économie financière et de droit financier de la Haute Ecole de Saint-Gall le projet d'élaborer un modèle de calcul des coûts pour les institutions de formation sur des bases favorisant une approche économique de la formation. Au cours de ces travaux, il est cependant apparu qu'il n'existe pas de rapport direct entre les différentes approches économiques de la formation et les divers modèles de calcul des coûts. La partie du projet consacrée aux comparaisons internationales a cependant révélé un fait intéressant: c'est plus particulièrement lorsque de nouveaux modèles de financement sont appliqués que l'on introduit un calcul des coûts. Ces nouveaux modèles s'inspirent souvent des derniers développements dans l'économie de l'éducation, développements qui s'appuient dans une large mesure sur l'introduction, dans ce domaine, d'éléments visant à davantage de concurrence.

Alors que chez nous, le calcul des coûts sert à améliorer la transparence des coûts aux yeux des autorités supérieures, à l'étranger, le compte d'exploitation a pour tâche première de créer des conditions propices à différentes formes de concurrence dans le domaine de l'éducation. Contrairement à ce qui se passe à l'étranger, le recours au calcul des coûts en Suisse n'a en principe jamais entraîné jusqu'ici de modification des modèles de gestion et de financement. Ainsi, l'introduction d'un calcul des coûts ne s'accompagne pas forcément d'un financement favorisant la concurrence (par le biais de bons de formation p.ex.), pas plus qu'il n'entraîne obligatoirement la privatisation du financement dans le domaine de la formation. Un tel calcul des coûts peut tout aussi bien conduire à l'amélioration de la qualité des informations collectées jusque-là et à une plus grande centralisation de celles-ci.

A l'inverse, on peut affirmer que l'introduction d'un calcul des coûts ne suffit pas à lui seul à amorcer une réforme du système de formation. De notre point de vue, le modèle structurel en vigueur dans le domaine de la politique de la formation accorde une grande importance à la performance: la séparation stricte des rôles entre financeur, acheteur et fournisseur de prestations constitue la condition principale pour ordonner théoriquement les différentes attentes vis-à-vis du système de formation et pour véritablement prendre en compte ces dernières dans le calcul des coûts<sup>2</sup>. Certes, cette approche repose sur le désir de susciter une concurrence aussi forte que possible dans le domaine étatique. La question de

---

<sup>1</sup> Par souci de simplification, nous utilisons dans notre rapport le terme de «calcul des coûts» pour le calcul des coûts et des prestations. C'est notamment le cas lorsque, dépassant une perception purement institutionnelle des coûts («centres de profits»), nous imputons les coûts à des prestations définies («objets des coûts»).

<sup>2</sup> Dans le modèle fondé sur la concurrence, ces trois entités entretiennent entre elles des rapports inspirés du marché. Elle concluent des accords en tant que partenaires égaux.



savoir si l'Etat doit remplir lui-même ces trois rôles ou les confier à des tiers revêt toutefois une importance secondaire dans notre propos. C'est à la politique de formation qu'il incombe d'en décider.

Un *modèle global de calcul des coûts* destiné aux institutions de formation doit satisfaire aux conditions suivantes:

- il doit pouvoir couvrir en permanence des besoins en informations en constante évolution, qu'ils soient motivés par des facteurs internes ou externes,
- il doit poser les bases permettant d'obtenir des informations adaptées à différents modèles de gestion et de financement. Un de ces modèles pourrait être une gestion centralisée auprès des directions de l'instruction publique, un autre pourrait s'inspirer des bons de formation;
- il ne doit pas anticiper de décision en matière de politique de formation;
- il doit en outre pouvoir satisfaire les besoins en informations des différents acteurs de la politique de formation, en apportant des réponses à diverses questions par des agrégations variables des données sur les coûts. Il s'agit en particulier de fournir à chaque échelon de gestion des *données visant à faciliter la prise de décisions*;
- il doit être suffisamment simple pour pouvoir être utilisé, dans sa structure de base, à tous les niveaux de formation (également par des comptables non professionnels).

La *vue d'ensemble au niveau national* montre qu'aujourd'hui tous les degrés de formation ne connaissent pas dans une même mesure de calcul des coûts ni les mêmes développements en la matière. De tels calculs sont monnaie courante dans le domaine *quaternaire* (privé). Le *tertiaire* présente une situation hétérogène: des comptabilités analytiques sont actuellement développées au niveau universitaire, sans que l'on dispose pour autant ne serait-ce que d'un modèle de base uniforme et reconnu. Un groupe de travail élabore actuellement un modèle «harmonisé» à l'intention des hautes écoles spécialisées, modèle déjà assez avancé pour être appliqué. De leur côté, les écoles professionnelles supérieures sont très hétérogènes, et seule une comptabilité rudimentaire donne quelque peu de transparence aux développements ponctuels qu'elles enregistrent. Au *degré secondaire II*, les informations sur les coûts sont collectées de deux manières: le Tessin et Genève ont adopté un système recourant à des centres de profit rudimentaires; chaque école dispose d'une comptabilité réalisée dans le cadre du MCH et reposant dans une large mesure sur des imputations internes. Un deuxième groupe de cantons a appelé des écoles à participer à des projets visant l'introduction d'un calcul des coûts. En font partie les cantons de Berne, de Lucerne, de Zurich, de Soleure et du Valais. Des essais similaires, appelés «modèles scolaires partiellement autonomes» sont actuellement pratiqués au *degré primaire* et au *degré secondaire I*. Pour ce qui est de l'utilisation du calcul des coûts à l'école obligatoire, c'est pour l'heure le calme plat: seules la ville de Lucerne et la commune de Köniz comptent en introduire dans un proche avenir; dans les autres communes, une telle introduction en est encore au stade de projet.

## 2 Comment lire le présent rapport - sa structure

Le présent rapport est divisé en dix chapitres qui apportent chacun des informations dans un domaine particulier. Voici quelques indications qui doivent permettre une lecture ciblée.

Le *quatrième chapitre* aborde différents aspects de **l'économie de l'éducation**. Ceux-ci revêtent une importance certaine pour le modèle de calcul des coûts destiné aux institutions de formation, dans la mesure où l'on peut déterminer, ou à tout le moins expliquer les fondements du système de financement en matière de formation à partir du contexte économique de cette même formation. De là naissent des *attentes particulières quant aux résultats*, et les besoins en informations que le calcul des coûts est appelé à satisfaire deviennent évidents. Ce chapitre est destiné notamment

- ☒ aux personnes qui s'intéressent à la dimension économique de la formation,
- ☒ aux personnes qui cherchent à mieux comprendre les rapports existants au niveau «global».

Le *cinquième chapitre* est consacré aux **modèles comptables existants**, comme le modèle de compte harmonisé (MCH) ou le modèle comptable de la Confédération. Viennent ensuite les **bases du calcul des coûts**, qui mettent en évidence le développement ultérieur des logiques comptables. Ces bases sont essentielles à la compréhension de la structure micro-économique du modèle comptable proposé et des *exigences posées à ce modèle*, exigences souvent présentes implicitement dans la discussion, mais qui ne sont que rarement formulées de manière explicite. Il apparaît également qu'une certaine connaissance préalable est requise pour l'interprétation des chiffres disponibles à propos du financement de la formation si l'on veut être en mesure d'apprécier correctement la teneur de l'information que ces chiffres véhiculent.

Le cinquième chapitre met également en évidence les **points de recoupement** avec les modèles comptables existants, comme les modèles statistiques de l'Office fédéral de la statistique ou ceux de l'OCDE. On peut tirer de ces points de recoupement des *exigences* pour un modèle comptable qui reste à créer. Ce chapitre est destiné notamment

- ☒ aux personnes ayant peu de connaissances en matière micro-économique,
- ☒ aux personnes chargées d'interpréter des chiffres sur le financement de la formation,
- ☒ aux personnes chargées de lire et d'interpréter les statistiques relatives à la formation.

Le *sixième chapitre* montre les **expériences** réalisées à l'étranger et dresse un **état de la situation** sur le plan national. Il met en évidence les raisons qui ont déterminé, à l'étranger, l'introduction ou non d'une comptabilité analytique. Les modèles étrangers y sont également décrits, notamment du point de vue de la tenue de la comptabilité. Et la récapitulation des résultats du sondage effectué à l'échelon national montre quels sont les germes existant

et à quel point les développements encore à accomplir sont importants dans la plupart des domaines. Ce chapitre est notamment destiné à

- ☒ offrir un aperçu des développements sur les plans national et international,
- ☒ représenter, dans une perspective pratique et au moyen d'exemples, les liens existants.

Le *septième chapitre* part des bases posées dans les chapitres précédents pour présenter un **modèle de calcul des coûts** destiné aux institutions de formation qui satisfait aux exigences posées. Enfin, le *chapitre huit* aborde des questions plutôt techniques relatives à la délimitation et à la sectorisation, questions particulièrement importantes pour une application ultérieure du modèle.

Voici une représentation simplifiée de la structure du rapport:

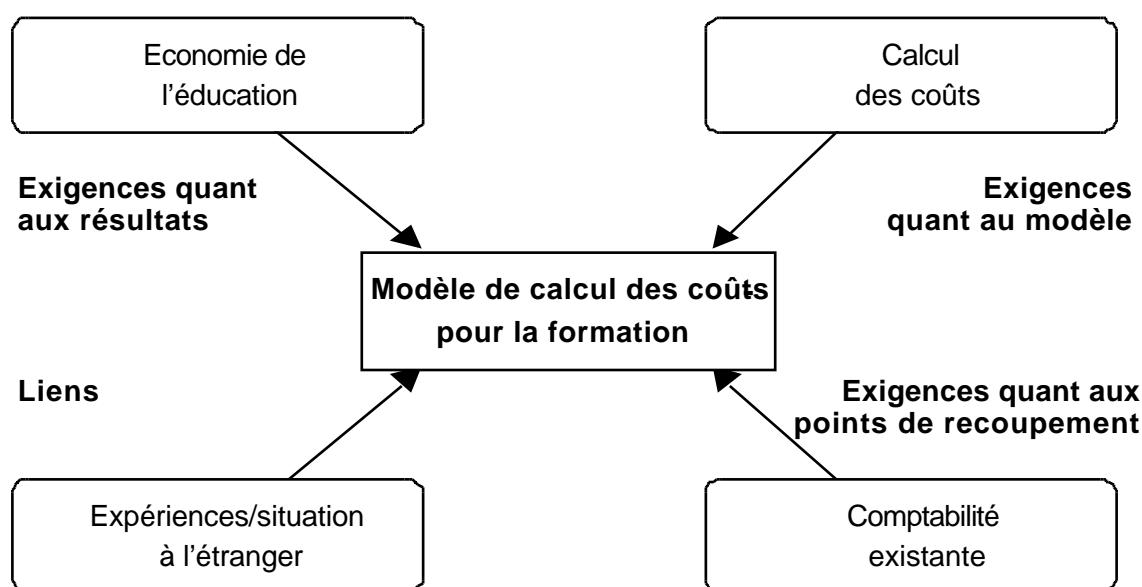


Fig. 1: Structure du rapport

## **3 Mandat**

### **3.1 Objectifs du mandat**

Par le projet de modèle de calcul des coûts pour les institutions de formation, nous poursuivons deux objectifs:

- Le premier consiste en l'élaboration des bases économiques en matière de formation nécessaires pour établir un calcul des coûts dans ce domaine. Parallèlement, le mandat doit résoudre, sur le plan théorique, la question de savoir si le calcul des coûts constitue par principe un instrument d'information du système de formation adéquat. Il convient par ailleurs de dresser un aperçu des principales expériences en la matière amorcées à l'étranger ainsi que des tentatives correspondantes entreprises par les cantons.
- Le second objectif du projet de recherche, plus important que le premier, est l'élaboration d'un modèle de base de calcul des coûts pour les institutions de formation applicable aux différents échelons et, au-delà, l'adaptation de ce modèle aux différents degrés. Le modèle de base ne doit pas seulement garantir la comparabilité des modèles comptables entre eux, il doit également assurer leur comparabilité avec ceux en vigueur à l'étranger, avec la comptabilité et les finances publiques et avec la statistique.

### **3.2 Teneur du mandat**

Le mandat prévoit deux phases, dont la première s'est achevée le 20 décembre 1996 par la publication d'un rapport intermédiaire. Le présent rapport final clôt la seconde phase. Par analogie, les deux objectifs se subdivisent en deux phases:

1re phase:

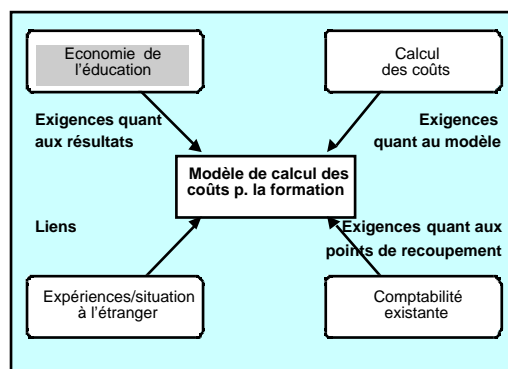
- élaboration et représentation des théories économiques en matière de formation et des fondements théoriques déterminants;
- réalisation d'un résumé des modèles comptables étrangers pour les institutions chargées de la formation (Allemagne, France, Angleterre, Pays-Bas);
- inventaire des efforts cantonaux entrepris pour introduire un calcul des coûts pour les institutions de formation et tentatives entreprises dans les universités et dans les hautes écoles spécialisées.

2e phase:

- analyse de la compatibilité entre les normes internationales (OCDE, EUROSTAT) et les modèles suisses et, plus particulièrement, les spécificités cantonales;
- établissement des liens (possibles) avec la statistique des finances publiques et avec d'autres travaux;

- élaboration d'un modèle comptable suisse destiné aux institutions chargées de la formation;
- élaboration des bases permettant une analyse des coûts au niveau suisse dans le domaine de la formation.

## 4 Fondements théoriques et approche économique du domaine de l'éducation



Au cours du développement du projet, il est apparu que l'approche économique du domaine de la formation n'est que de peu d'importance pour la construction d'un modèle comptable. Après avoir consulté le groupe de travail, les auteurs ont donc décidé de commencer par élaborer un cadre analytique à partir duquel les modèles comptables destinés aux institutions chargées de la formation pourraient être développés. Une telle démarche n'occulte pas complètement les aspects économiques relatifs à la formation; au contraire, elle met

en évidence les questions qui peuvent revêtir de l'importance pour l'économie de l'éducation. Nous ne présentons donc que brièvement la théorie relative à cette branche de l'économie.

### 4.1 Cadre analytique

#### 4.1.1 La gestion politique de la formation

La gestion politique de la formation<sup>3</sup> doit être entendue comme un processus de transformation au cours duquel des situations de départ diverses (processus de planification: besoins, objectifs, projets) se transforment en des événements définis (processus de prestations: prestations, résultats, effets). Le modèle présenté ici nous servira par la suite de référence et revêt donc une importance certaine pour la compréhension des travaux.

Deux points du schéma sont à souligner:

1. Les institutions chargées de la formation sont des *unités de transformation* qui produisent des prestations par la consommation de moyens définis. Ces prestations consistent en des *services* de formation (cours, consultations, etc.). Ainsi, un établissement de formation doit être perçu comme un prestataire de services au sens large du terme. Une telle approche cache volontairement les processus qui se déroulent au sein même de l'institution («activités scolaires»), tout en mettant en évidence les aspects quantitatifs de cette chaîne fonctionnelle<sup>4</sup> (cette restriction n'a pas du tout un caractère normatif)<sup>5</sup>.

<sup>3</sup> Nous ne faisons aucune distinction entre les termes éducation, formation, formation continue et perfectionnement professionnel, une telle distinction n'ayant pas de sens du point de vue de l'économie d'entreprise. Les termes d'éducation et de formation et leurs dérivés sont donc à considérer comme synonymes des prestations des institutions de formation. La gestion politique de la formation est une notion destinée à l'administration générale qui représentait à l'origine le «processus de production à l'intérieur du système politico-administratif»; cf. Mäder/Schedler (1994), p. 354 et suiv.

<sup>4</sup> A propos de la dimension qualitative du processus de transformation, cf. Szaday et al. (1996).

<sup>5</sup> A propos du modèle input/output dans le domaine de la formation, cf. Mees (1995), p. 71 et suiv.

2. *Il ne faut pas confondre la production directe de prestations par les institutions chargées de la formation avec les résultats ni avec les effets découlant de ces prestations.*

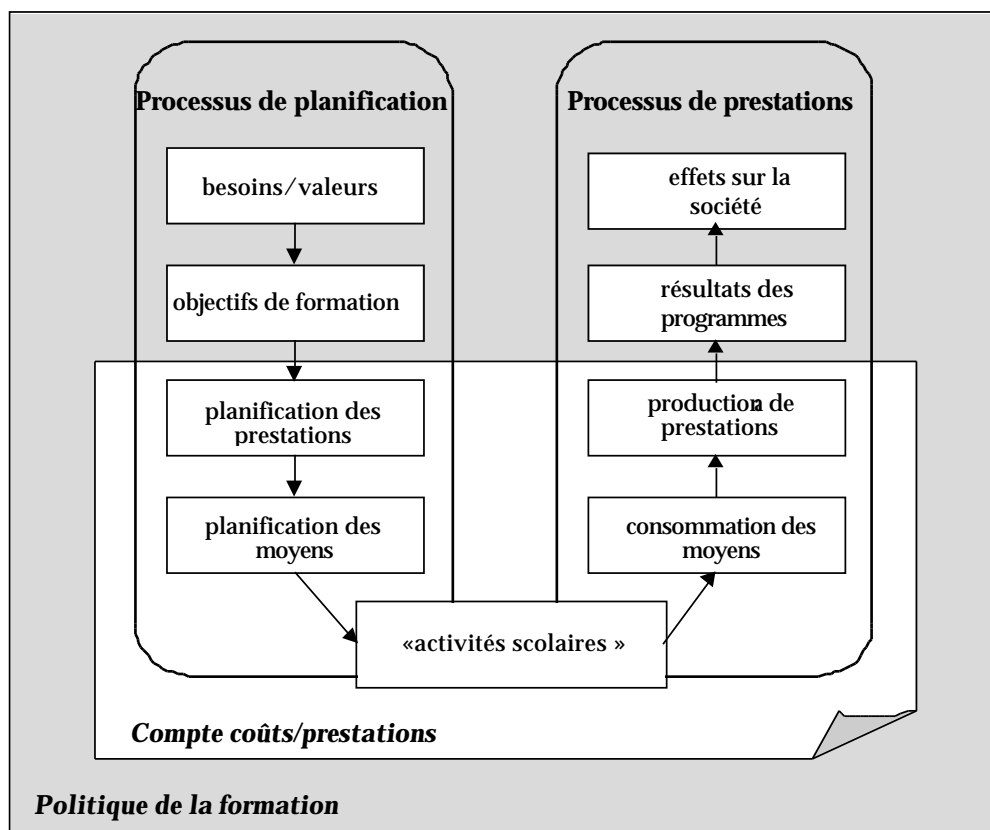


Fig. 2: La gestion politique de la formation

Le caractère mesurable des résultats dépend du processus de planification: les résultats sont d'autant plus faciles à mesurer que cette planification (besoins, objectifs, etc.) est formulée de manière précise. Un exemple permettra de mieux montrer la relation existant entre les différents niveaux (cf. fig. 2):

- Hypothèse 1: on constate qu'il est nécessaire de mieux surmonter les contingences.
- Hypothèse 2: l'acquisition de compétences linguistiques permet de satisfaire ce besoin. On définit donc l'étape suivante du processus de planification, qui est l'accroissement des compétences linguistiques de certains groupes par le biais de l'enseignement des langues.
- Sur la base de cet objectif, on détermine le nombre de leçons qui seront consacrées à l'enseignement des langues (planification des prestations).
- Une institution de formation planifie ensuite l'utilisation des ressources<sup>6</sup> nécessaires à l'application du plan de prestations (planification des moyens).

<sup>6</sup> Salles d'école, enseignants, matériel pédagogique, etc.

- Dans le processus de prestations, les moyens consommés peuvent différer de ceux planifiés. C'est là qu'intervient le calcul des coûts, par lequel les moyens estimés sous une forme monétaire sont mis en relation avec les prestations fournies à l'époque correspondante. Mais le calcul des coûts ne fournit pas d'autres informations.
- Pour vérifier le succès des mesures adoptées, il faut apprécier, au moyen de méthodes ad hoc, les résultats de l'enseignement linguistique, soit les changements effectifs quant aux compétences en la matière.
- Même si l'objectif a été rempli, il est possible que le besoin initial d'améliorer la capacité à surmonter les contingences ne soit pas atteint (effets) en raison de l'absence d'un lien suffisant entre les compétences linguistiques et la maîtrise des contingences. Il peut ainsi ne pas y avoir de rapport entre les conséquences et les effets ou entre la réalisation d'un objectif et la satisfaction des besoins.

Dans ce contexte, on peut préciser le cadre d'utilisation du calcul des coûts: le modèle de calcul des coûts (et des prestations) que nous devons élaborer ne peut inclure que les deux échelons les plus proches du processus scolaire en tant que tel. Cela signifie que seules les prestations fournies directement par les institutions chargées de la formation peuvent être saisies du point de vue des coûts. Les *conséquences* objectives sur l'environnement et les *effets* subjectifs sur l'élève ne peuvent généralement être estimés que de manière limitée sur le plan quantitatif et leurs coûts ne peuvent donc pas être évalués.

Le graphique met en évidence la différence entre efficience et efficacité: la première représente le rapport entre production, résultats et effets d'une part et les moyens investis (et utilisés) d'autre part; à l'inverse, l'efficacité met en évidence le rapport respectivement entre les résultats et l'objectif fixé et entre les effets réels et les besoins formulés. A la différence du domaine de l'économie de l'éducation, où efficience et efficacité peuvent prendre des formes diverses, le calcul des coûts ne peut fournir des informations qu'aux deux échelons inférieurs de la gestion politique de l'éducation.

#### **4.1.2 Fonction - intérêt pour les informations - instruments de collecte des informations**

Le regard porté aux institutions publiques change de plus en plus. La nouvelle économie en matière d'institutions et d'autres théories économiques ont conduit, dans les années quatre-vingt et dans les années nonante, à ce qu'on oriente de plus en plus les recherches vers les interactions entre différentes institutions (et entre différents acteurs). C'est dans ce contexte qu'est apparu le New Public Management (nouvelle gestion publique), qui se caractérise essentiellement par une nouvelle philosophie de gestion: les différents rôles ou fonctions sont séparés, puis réunis par de nouveaux liens formels. Peu importe la forme de ces liens. Il peut s'agir de contrats dits de prestations conclus entre partenaires définis ou de liens entre des entités fonctionnant selon les règles du marché, ce qui élargit le choix des institutions. D'une manière ou d'une autre, la séparation des fonctions fait qu'une entité assumant une fonction peut désormais s'orienter plus clairement, dans sa recherche d'informations, vers celles qui concernent son propre champ décisionnel. Ainsi, le fournisseur de prestations doit connaître ses propres coûts de revient, alors que l'acheteur ne s'intéresse que dans une faible mesure aux coûts de revient de son fournisseur.



La séparation entre les fonctions a pour but, d'une part, de poser les germes qui favoriseront une efficacité et une efficacité adaptées au processus de conduite politique en matière de formation. D'autre part, il s'agit d'accroître la transparence qui bénéficie à la politique dans le domaine de la formation, en améliorant les connaissances sur lesquelles se fondent les décisions. Cet aspect devrait encore gagner en importance à l'avenir. Nous affirmons donc que la qualité des décisions dépendra de la qualité des informations.

Voici comment sont définies les différentes fonctions économiques du système de formation:

1. **Le financeur** est l'entité qui fixe les objectifs politiques et met à disposition les ressources nécessaires pour remplir ces objectifs. Exemples typiques: l'Etat, en tant que financeur de l'enseignement obligatoire; l'entreprise, en tant que financeur de la formation continue.
2. **L'acheteur** est l'entité qui utilise les prestations de formation. Exemples typiques: les étudiants lors du libre choix de leur université, l'office chargé des écoles pour la coordination centralisée de la formation.
3. **Le fournisseur** est l'entité qui offre des prestations dans le domaine de la formation. Exemples typiques: toutes les institutions chargées de la formation.
4. **L'utilisateur** est l'entité qui bénéficie des prestations dans le domaine de la formation. Exemples typiques: tous ceux qu'il faut former, les élèves, les étudiants.

Pour la suite, il est essentiel de garder à l'esprit que chacune de ces fonctions détermine l'intérêt porté aux informations, intérêt qui ne peut être satisfait que grâce à des instruments d'information particuliers<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup>

A propos de la relation entre les différents instruments financiers de collecte des informations et les comptes financiers des ménages publics de Suisse, cf. les points 5.1 et 5.6.1 (Comptabilité financière).

FONCTION	INTÉRÊT PORTÉ À L'INFORMATION	INSTRUMENT DISPENSANT L'INFORMATION
<b>1. Financeur</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Dépenses/charges par degré de formation, et notamment: <ul style="list-style-type: none"> <li>dépenses totales</li> <li>dépenses de fonctionnement et d'investissements</li> <li>bourses</li> <li>dépenses pour des prestations d'assistance</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Négociations</li> <li>Budget de la collectivité qui finance, soit: <ul style="list-style-type: none"> <li>compte financier</li> <li>compte de fonctionnement</li> </ul> </li> </ul>
<b>2. Acheteur</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Prix par unité de formation et</li> <li>Coûts des transactions</li> <li>Coûts des contrôles</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Négociations</li> <li>Calcul des coûts propres</li> <li>Comparaison transversale</li> </ul>
<b>3. Fournisseur</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Informations sur les coûts/les prestations, et notamment sur les <ul style="list-style-type: none"> <li>Coûts fixes/variables</li> <li>Coûts généraux</li> <li>Coûts calculés</li> <li>Contributions à la couverture</li> <li>Rentes</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Négociations</li> <li>Calcul des coûts (d'exploitation)</li> <li>Calculs prévisionnels et calculs de vérification</li> </ul>
<b>4. Utilisateur</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Quantité et qualité des prestations de formation</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Comparaisons</li> <li>Perception du vécu</li> </ul>

Fig. 3: Les différents intérêts fonctionnels portés à l'information

1. L'intérêt que porte le *financeur* à l'information s'oriente en premier lieu vers les dépenses, la tâche de celui-ci étant d'attribuer des ressources financières limitées à des fins concurrentes. Selon le niveau d'agrégation, une telle décision se prendra dans le domaine même de la formation et concernera différentes prestations de ce domaine, une institution spécifique ou le domaine de la formation dans son ensemble (niveau primaire contre niveau tertiaire, domaine de la formation contre domaine de la santé, etc.). C'est à travers les comptes de recettes et de dépenses, qui ont fait leurs preuves, qu'on recueille le plus facilement des informations sur le volume, l'origine et l'utilisation des ressources financières.
2. En revanche, c'est essentiellement le prix de l'unité de formation qui intéresse l'*acheteur de prestations*. S'ajoutent à ce prix les frais administratifs que ce dernier doit assumer et qui apparaissent sous la forme de coûts des transactions et de coûts des contrôles. Les coûts des transactions sont générés par la recherche de fournisseurs appropriés, tandis que les coûts des contrôles dépendent des mesures nécessaires pour assurer l'application des contrats. Pour l'acheteur de prestations dans le domaine de la formation, les prix sont fixés par le marché ou lors de négociations avec le fournisseur.
3. A l'inverse, ce sont les coûts d'exploitation qui revêtent de l'importance aux yeux du *fournisseur*. C'est d'eux que dépend la survie de ce dernier, les prix par unité de formation étant déjà fixés (par le marché). Les informations que les comptes financiers ordi-

naires fournissent à propos des coûts ne sont pas assez exactes ni détaillées; il faut impérativement disposer d'un compte d'exploitation à cet effet.

4. L'*utilisateur* ne s'intéresse guère aux informations d'ordre financier, puisqu'il apparaît comme le plus privilégié dans ce modèle. Il n'a donc aucun lien, ni direct, ni indirect avec l'instrument que représente le calcul des coûts. Ce sont la quantité et la qualité des prestations fournies, et non leur coût qui sont décisives pour l'utilisateur.

#### **4.1.3 Modèles structurels dans le domaine de la formation**

Dans le chapitre précédent, nous avons distingué plusieurs fonctions dans le système de formation. Les prestations fournies directement bénéficient à des personnes physiques (privées). L'économie et la société, qui profitent également, de manière indirecte, de la formation de la main-d'œuvre (hausse de la productivité) peuvent également être qualifiées d'utilisatrices indirectes des prestations fournies dans le domaine de la formation. Les trois autres fonctions peuvent être assumées entièrement ou en partie par

1. l'Etat,
2. des unités organisationnelles publiques jouissant d'une autonomie partielle ou complète,
3. des privés.

De la répartition de ces fonctions entre les unités qui les assument dépendent les modèles structurels, dont voici les quatre principaux<sup>8</sup>:

---

<sup>8</sup> Cf. Schedler (1996), p. 131 et suiv.

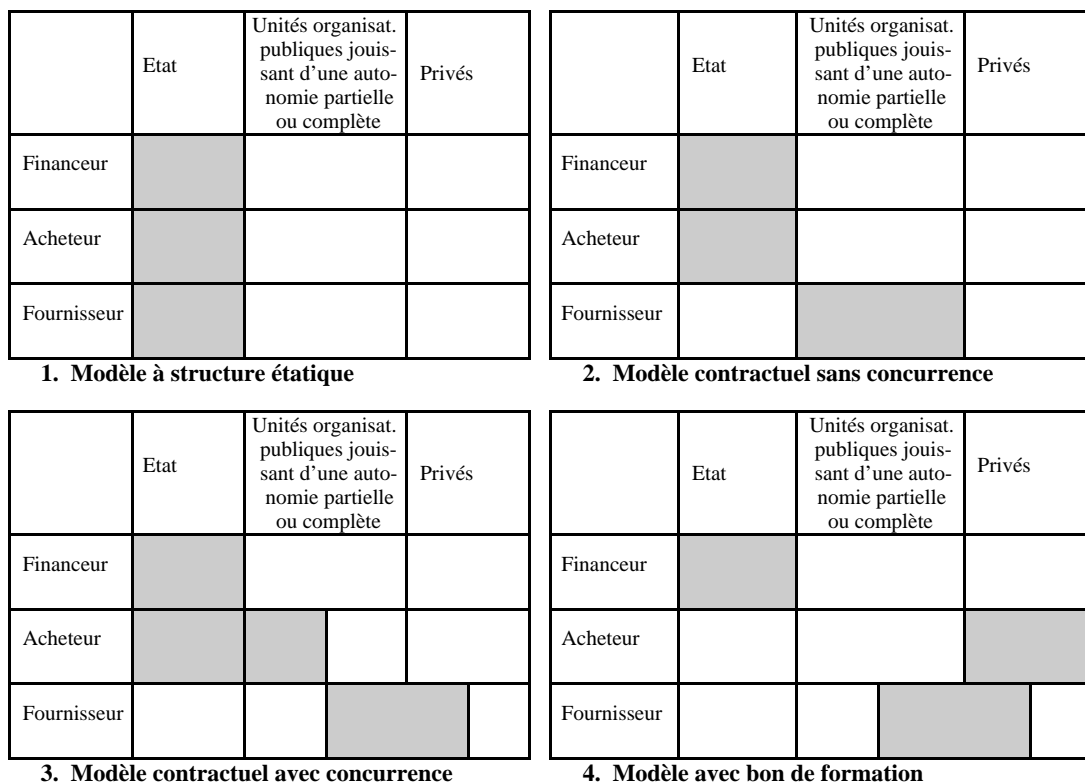


Fig. 4: Modèles structurels dans le domaine de la formation

1. Dans le *modèle à structure étatique*, qui prédomine en Suisse, sauf dans le domaine de la formation continue, l'Etat est à la fois financier, acheteur et fournisseur de prestations, qu'il répartit entre les utilisateurs de la formation.
2. Dans le *modèle contractuel sans concurrence*, les institutions publiques qui s'occupent de formation assument les opérations sur une base contractuelle, tandis que la direction compétente fixe la politique, le budget et les directives relatives aux prestations à fournir. Cela signifie que, sur le plan institutionnel, la fonction de fournisseur est séparée de celle d'acheteur, ce qui permet une autonomie accrue des institutions chargées de la formation<sup>9</sup>.
3. Le *modèle contractuel avec concurrence* prévoit le recours à des fournisseurs privés; il représente la variante classique d'application d'une certaine concurrence. Dans ce modèle, écoles publiques et écoles privées coexistent en se concurrençant. Selon la situation, l'importance des unes ou des autres évolue (les flèches illustrent les changements). C'est toujours l'Etat ou une autorité indépendante du pouvoir exécutif qui remplit la fonction d'acheteur. L'acheteur fixe le contenu, la quantité et la qualité des prestations et assume seul la responsabilité de ses choix vis-à-vis des utilisateurs de la formation.
4. Dans le *modèle avec bon de formation* (modèle des «vouchers»), c'est l'utilisateur qui assume la fonction d'acheteur, tandis que l'Etat veille au maintien de certains standards

<sup>9</sup> A propos de la justification et de la structure de l'école partiellement autonome, cf. Dubs (1996), p. 11 et suiv.

minimaux. Idéalement, l'utilisateur choisit librement les prestations dont il souhaite bénéficier et qui sont reconnues par l'Etat. Il paie ces prestations au moyen de bons de formation de l'Etat. Les fournisseurs de ces prestations sont privés ou publics. Dès lors, l'Etat n'assume à lui tout seul plus que la fonction de financeur<sup>10</sup>.

L'analyse de ce qui précède montre que le modèle à structure étatique se distingue de tous les autres par la concentration, auprès de l'Etat, de la fonction de fournisseur et de celle de financeur notamment. Les ressources des institutions chargées de la formation peuvent donc être gérées uniquement sur le plan politique, par la conduite du budget, qui repose sur des informations tirées non pas du compte d'exploitation (comptabilité analytique), mais forcément du compte financier<sup>11</sup>.

La gestion par le compte financier des ressources pour la formation ne posait guère de problèmes tant que le financement des dépenses (croissantes) pour la formation était assuré, du moins à moyen terme. Cependant, ces dix dernières années ont été marquées par un déséquilibre structurel durable entre les ressources disponibles et les dépenses souhaitées. Pour apporter les changements structurels nécessaires à un rééquilibrage, il faut savoir exactement comment les ressources sont utilisées, ce qui n'est possible qu'au moyen d'une comptabilité analytique. Pour le modèle à structure étatique, on doit disposer de modèles comptables tels que ceux qui sont actuellement développés dans différents projets pilotes (comme le projet «ECORE» de la ville de Lucerne)<sup>12</sup>. Ces modèles ont pour particularité de placer le calcul des coûts au niveau de l'administration centrale des écoles.

Le modèle comptable développé dans le présent rapport est, lui, indépendant du modèle structurel en vigueur dans le domaine de la formation. Peu importe, du point de vue du calcul des coûts, que les dépenses pour la formation soient assumées par des institutions publiques (partiellement) autonomes et/ou par des prestataires privés, étant donné que toute institution, qu'elle soit privée ou publique, peut être gérée, sur le plan financier, comme une entité d'exploitation indépendante. Au cas où l'on renoncerait à un tel mode de fonctionnement, l'administration centrale des écoles peut tout à fait consolider les données afférentes aux coûts des différentes institutions. Notre modèle comptable prévoit une certaine décentralisation et permet notamment d'accorder, au cours de phases de tests et de périodes transitoires, une autonomie à certaines institutions en particulier, sans que les informations sur les coûts dans leur ensemble s'en trouvent compromises.

Alors que le calcul des coûts permet de mettre en évidence, de manière relativement simple, le flux des ressources d'une institution de formation sur le plan des moyens et des prestations, les comptes de résultats en sont encore au stade de développement. Cependant, les institutions jouissant d'une autonomie (partielle) ne pourront assumer correctement leurs responsabilités quant aux ressources et aux prestations que lorsqu'elles disposeront de ces deux instruments.

---

<sup>10</sup> A propos du modèle avec bons de formation, cf. point 4.2.3 «Séparation des rôles des acteurs».

<sup>11</sup> Ainsi, dans la publication «Les indicateurs de l'enseignement en Suisse», les «dépenses publiques par élève» sont utilisées explicitement en lieu et place des coûts de formation [OFS (1995) p. 82 et suiv.].

<sup>12</sup> Cf. à ce propos le point 6.2.2 «Degré primaire et degré secondaire I».

En résumé, on observe premièrement que le calcul des coûts est un instrument susceptible de satisfaire les besoins en informations des fournisseurs de prestations. Deuxièmement, dans le système suisse de formation, l'Etat joue aussi bien le rôle de financeur que de fournisseur et d'acheteur de prestations, ce qui a jusqu'ici incité à recourir à la comptabilité financière du financeur au lieu d'utiliser le calcul des coûts du fournisseur. Troisièmement, dès que la fonction de fournisseur est assumée de manière indépendante, pour des raisons structurelles ou financières, les besoins en informations qui y sont liés refont surface.

## 4.2 Quelques aspects de l'économie de l'éducation

Comme nous l'avons dit, le calcul des coûts n'est pas en mesure de livrer des informations sur les conséquences et les effets d'une prestation éducative; il revient donc au monde politique de traiter les questions touchant à ce domaine (cf. fig. 2). En règle générale, la comptabilité analytique ne fait pas partie des instruments utilisés par les parlements et par les responsables politiques dans la prise de décisions. C'est là qu'intervient l'économie de l'éducation, vaste domaine que l'on retrouve lorsqu'il s'agit de décider si, oui ou non, il convient de séparer ou de répartir les fonctions de financeur, de fournisseur et d'acheteur. La description suivante, qui porte sur quelques aspects de l'économie de l'éducation, a pour but de montrer les différences qui existent entre deux approches, l'une fondée sur l'économie d'entreprise, l'autre sur l'économie de l'éducation, tout en évoquant de manière simple les fondements de cette dernière<sup>13</sup>. Par ailleurs, nous tentons de montrer l'importance de conceptions relatives à l'économie de l'éducation pour le financement des prestations éducatives et pour la gestion financière des institutions chargées de la formation.

### 4.2.1 Coûts et utilité sur le plan macroéconomique

Il existe, hélas, plusieurs définitions de la notion de coûts, parmi lesquelles l'une répond à des critères macroéconomiques et l'autre à des caractéristiques microéconomiques. Sur le plan microéconomique, les coûts correspondent aux ressources, estimées selon des critères uniformes, qui sont consommées par l'entreprise pour la production de prestations<sup>14</sup>. Ce sont les seuls coûts à apparaître dans le compte des coûts d'exploitation. A la différence des coûts microéconomiques, qui sont exprimés en francs et en centimes, la notion de coûts telle qu'elle est utilisée en macroéconomie et dans l'économie de l'éducation comporte plusieurs composantes, qu'il n'est pas toujours possible de déterminer, ou qu'il n'est possible de définir que partiellement ou de manière approximative<sup>15</sup>.

---

<sup>13</sup> C'est sur le rapport de tendances réalisé par François Grin dans le cadre du PNR n°33 et intitulé «L'économie de l'éducation et l'évaluation des systèmes de formation» que nous nous sommes fondés dans notre brève description, pour laquelle nous avons adopté une structure différente [Grin (1994), pp. 41-109].

Nous recommandons de lire, en plus de l'ouvrage de Grin (1994), ceux de Blaug (1970), qui constitue une bonne introduction à l'économie de l'éducation (notamment les pages 169 et suiv. qui concernent directement notre propos) et de Cohn/Johnes (1994), qui propose un aperçu historique. Voir également Psacharopoulos (1987).

<sup>14</sup> A propos de l'estimation de la notion de coût, voir également les points «Kosten» (coûts) et «Kostenbegriff» (notion de coût) dans: Vahlens (1993), vol. 1 p. 1214 et suiv.

<sup>15</sup> A propos de la notion de coût et des questions qui s'y rapportent, cf. Fischbach (1996), p. 271 et suiv.

- les coûts privés sont assumés par les ménages qui consomment des prestations d'éducation,
- les coûts sociaux comprennent des coûts supplémentaires qui pèsent sur la société dans son ensemble et qui sont assumés en partie par l'Etat<sup>16</sup>,
- les coûts directs apparaissent toujours en présence d'un flux monétaire, tandis que
- les coûts indirects n'apparaissent jamais sous une telle forme.

On peut répartir les coûts de la formation selon quatre quadrants:

	Coûts	
	Coûts directs (monétaires)	Coûts indirects
Coûts privés	Ecolage Matériel scolaire Transports supplémentaires Repas supplémentaires etc. 1	Revenu net manquant 2
Coûts sociaux	Coût du système de formation 3	4 Effets externes négatifs Coûts d'opportunité Impôt sur le revenu manquant

*Fig. 5: Coûts de la formation dans le modèle à structure étatique*

Selon le modèle structurel du domaine de formation concerné, différents coûts sont générés par différents postes (et à différentes époques). Ainsi, dans le modèle à structure étatique<sup>17</sup>, les coûts se répartissent entre quatre quadrants:

1. Les milieux privés n'assument qu'une faible part du coût monétaire d'une prestation éducative. C'est notamment le cas des prestations éducatives fournies à l'école obligatoire, mais pas dans le domaine quaternaire.
2. Les coûts indirects des milieux privés sont mesurés en fonction des impôts<sup>18</sup> qui seraient versés au cas où l'étudiant exercerait une activité lucrative. Pour des raisons légales, ces coûts équivalent à zéro pour les jeunes de moins de treize ans, sont faibles les années suivantes et augmentent à mesure que les années passent et que l'étudiant devient apte à exercer une activité lucrative. Le revenu hypothétique des femmes est

<sup>16</sup> D'un point de vue macroéconomique, les privés figurent toujours parmi les coûts sociaux, mais nous renonçons à les y représenter pour simplifier la comparaison avec l'aspect des «bénéfices».

<sup>17</sup> Cf. à ce propos 4.1.3.

<sup>18</sup> La grandeur «revenu net manquant» permet de mesurer les coûts dits d'opportunité d'une formation.

inférieur à celui des hommes en raison des mesures de protection dont elles bénéficient, qui sont un facteur déterminant parmi d'autres<sup>19</sup>.

3. Les coûts sociaux directs du système de formation correspondent au terme d'une première approximation aux dépenses consacrées à la construction, à l'entretien et à l'exploitation des institutions publiques de formation. D'un point de vue macroéconomique, les bourses ne sont pas considérées comme des coûts, mais comme des transferts de dépenses (liées)<sup>20</sup>.
4. Les coûts sociaux indirects correspondent en premier lieu aux effets externes négatifs<sup>21</sup> qu'entraînent les prestations éducatives, pour autant qu'il y en ait. Viennent ensuite les coûts d'opportunité, qui correspondent au bénéfice immédiat suivant<sup>22</sup> qui aurait pu être obtenu grâce à ces moyens. Enfin, citons les recettes fiscales manquantes, les personnes suivant une formation n'étant pas en mesure d'exercer une activité lucrative.

Si nous considérons, pour comparer, la répartition des coûts macroéconomiques dans un modèle fondé sur une structure privée exclusivement, nous voyons que le contenu des quadrants change: les coûts sociaux monétaires disparaissent presque complètement de ce modèle, tandis que les coûts privés directs (écolages) augmentent en proportion. L'Etat n'a plus qu'à assumer, le cas échéant, le coût de la surveillance des fournisseurs (privés) de prestations éducatives.

Aux différents coûts macroéconomiques correspondent des bénéfices, qui sont représentés dans le schéma suivant<sup>23</sup>:

---

<sup>19</sup> Cf. la section IV de la loi fédérale sur le travail du 13 mars 1964 intitulée «Protection spéciale des jeunes gens et des femmes» (RS 822.11)

<sup>20</sup> Ici apparaît clairement la différence entre la notion de dépenses utilisée en économie financière et celle de coûts telle qu'on la trouve en macroéconomie: les bourses font certes partie des dépenses pour la formation, mais non des coûts de formation au sens macroéconomique.

<sup>21</sup> On observe des effets externes négatifs lorsqu'un processus éducatif ou la transmission d'une prestation éducative porte atteinte à des tiers sans que ceux-ci soient dédommagés.

<sup>22</sup> Une prestation sociale ou un tronçon de route p.ex.

<sup>23</sup> Par souci de simplification, nous postulons que la répartition des bénéfices de la formation entre les différentes catégories est liée au modèle structurel du système de formation.



	Bénéfices	
	Bénéfice direct (monétaire)	Bénéfice indirect
Bénéfices privés	Revenu net supplémentaire 1	2 Aspect de la consommation Qualité de vie accrue Options supplémentaires
Bénéfices sociaux	3 Impôt sur le revenu supplémentaire	4 Effets externes positifs

*Fig. 6: Bénéfice global sur le plan macroéconomique*

1. Selon la thèse fondamentale de la théorie du capital humain<sup>24</sup>, les prestations éducatives sont assimilables à un investissement. En contribuant à accroître la productivité future du travail, elles engendrent un revenu (net) supplémentaire qui représente un avantage monétaire pour le privé.
2. Le bénéfice privé indirect comporte trois composantes: l'aspect de la consommation, soit le plaisir à apprendre en tant que tel, une qualité de vie accrue et les options supplémentaires qu'offre une prestation éducative.
3. L'impôt sur le revenu supplémentaire qu'engendre une prestation éducative équivaut à un bénéfice social direct.
4. Au bénéfice social indirect équivalent les effets externes positifs, soit les influences qui, par exemple, rendent l'individu plus conscient de ses devoirs de citoyen, ou d'autres influences, comme la baisse du taux de criminalité ou le renforcement de la cohésion sociale.

En rapportant les composantes des coûts à celles des bénéfices, on est en mesure de répartir les charges financières entre les utilisateurs privés de la formation et la société, représentée par l'Etat; grâce à cela, on peut commencer à envisager l'organisation du domaine de la formation sur le plan institutionnel.

#### **4.2.2 Financement de la formation**

Le point de départ de la discussion touchant à la forme que devrait prendre le financement de la formation est le principe de «l'utilisateur-payeur». Seuls les bénéficiaires des prestations éducatives devraient en assumer les coûts. Ce principe suppose que des ressources limitées seront utilisées plus efficacement si c'est le bénéficiaire qui les finance, c'est-à-dire si les ressources sont investies là où elles produiront les plus grands bénéfices. Pour répondre à la question du financement du point de vue de l'économie de l'éducation, il convient d'abord de résoudre le problème suivant: comment déterminer quantitativement le contenu des quatre quadrants, que ce soit pour les coûts ou pour les bénéfices?

<sup>24</sup> Cf. à ce propos le 4.2.2

Pour pouvoir comparer le coût d'une prestation éducative sur toute la durée d'une formation et le bénéfice qui en découlera à l'avenir, on a développé la théorie dite du capital humain, selon laquelle la formation est à considérer comme un investissement dans l'individu. Comme les autres investissements, celui-ci sera considéré comme justifié si les coûts engendrés, intérêts compris, sont couverts par le bénéfice qui en résulte. Deux conditions doivent être remplies si l'on veut vérifier le respect de cette règle: les coûts et les bénéfices doivent être quantifiés, sous forme d'unités monétaires dans le cas idéal, et il convient de définir un taux d'intérêt «correct». Dans le meilleur des cas, ces deux conditions ne sont que partiellement remplies.

Il est possible de définir les coûts directs ainsi que, de manière approximative, les coûts indirects privés en conservant toujours la même perspective. Par ailleurs, les coûts sociaux indirects sont pratiquement inexistantes. Le problème est tout autre pour ce qui est des bénéfices:

1. *Bénéfice privé direct.* La détermination d'un revenu supplémentaire est, comparative-ment, l'opération la plus simple, même si elle reste tributaire de toutes sortes d'aléas. Il convient de tenir compte, en premier lieu, du risque que les études aboutissent à un échec et de l'effet des impôts progressifs.
2. *Bénéfice privé indirect.* On ne peut au mieux déterminer que de manière très limitée, sur le plan quantitatif, le bénéfice privé indirect. En aucun cas, on ne saurait affirmer qu'à un bénéfice privé direct négatif ou très faible correspond un bénéfice privé indirect d'autant plus important.
3. *Bénéfice social direct.* En principe, on peut déterminer le bénéfice social direct de la même manière qu'on définit le bénéfice privé direct. Pour mesurer les effets du système de formation sur le produit national et sur la croissance de ce dernier, on met en relation avec ces deux éléments les dépenses publiques pour la formation.
4. *Bénéfice social indirect.* Les effets externes positifs de la formation n'ont été mesurés jusqu'ici que dans certains domaines partiels: on a par exemple comparé les taux de criminalité selon la «quantité» de formation reçue. Le coût (direct) d'un acte criminel que l'on aura évité par ce moyen (dommage subi par la victime, coûts des poursuites judiciaires, etc.) est considéré comme un bénéfice social indirect. Les effets externes positifs de la formation peuvent se traduire de nombreuses manières: outre ceux que l'on observe sur le plan économique, comme l'augmentation du potentiel de production et l'amélioration de la compétitivité par rapport à l'étranger, on relève des effets dans le domaine de la santé et dans le domaine social<sup>25</sup>.

Comme nous l'avons dit, il est difficile de déterminer les coûts et les bénéfices des prestations éducatives. Il ne faut donc pas s'étonner si les études empiriques réalisées dans ce but renoncent d'une part à définir l'ensemble des composantes des coûts et des bénéfices et à confronter ces deux types de composantes et que ces études aboutissent d'autre part à des résultats hétérogènes.

---

<sup>25</sup> Äbi (1995), p. 197.

Trois études ont été menées récemment à ce propos pour la Suisse; elles ont abouti aux résultats suivants pour ce qui est du domaine tertiaire (universités et hautes écoles):

- Dans une vaste analyse portant sur les «effets de la redistribution de la politique suisse en matière de hautes écoles», Merz<sup>26</sup> calcule en premier lieu l'incidence primaire sur le budget du tertiaire pour 1975: il compare les dépenses (dépenses publiques par ménage d'utilisateurs) et les impôts (contributions au financement du tertiaire) en fonction des classes de revenu. Il aboutit à la conclusion que (en allemand dans le texte) «de manière très globale... toutes les classes de revenu assument les coûts engendrés par leur formation dans les hautes écoles. ... Il apparaît que le caractère équilibré de cette incidence sur le budget net découle de manière déterminante de l'incidence de l'impôt progressif»<sup>27</sup>. La situation est tout autre lorsqu'on compare les ménages comptant des utilisateurs de prestations universitaires et des ménages qui n'en bénéficient pas: on observe dans ce cas une nette redistribution au détriment des derniers et au profit des premiers.
- Straubhaar et Wirz<sup>28</sup> calculent la rentabilité d'études universitaires pour l'utilisateur et pour l'Etat en comparant les grandeurs suivantes:

	<b>Recettes (sur 36 ans)</b>	<b>Coûts (sur 4 ans)</b>
<b>Utilisateur de la formation</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Revenu supplémentaire après impôt</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Taxes d'études</li> <li>• Revenu manquant après impôt</li> </ul>
<b>Etat</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Recettes fiscales supplémentaires</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dépenses par étudiant</li> <li>• Recettes fiscales manquantes</li> </ul>

*Fig. 7: Recettes et coûts d'études universitaires selon Straubhaar et Wirz*

D'après cette méthode, les auteurs concluent que des études universitaires au taux d'impôt actuel (Bâle-Ville, 1991) représentent pour l'utilisateur de la formation un gain (de 50'000 à 150'000 francs selon le taux d'escompte), mais une perte pour l'Etat (estimée à 40'000-70'000 francs).

- Wolter<sup>29</sup> compare le revenu au terme de différentes filières de formation à la catégorie «sans formation»<sup>30</sup>, choisie comme référence. Ce revenu équivaut au salaire nominal, dont on soustrait les impôts, le coût de formation<sup>31</sup> et le risque lié à cette dernière. Il attache une grande importance à intégrer le risque lié à la formation, qu'il considère comme égal au coût privé direct et indirect multiplié par le risque d'échec. Au vu des

<sup>26</sup> Merz (1982), pp. 20-40.

<sup>27</sup> Merz (1988), p. 283.

<sup>28</sup> Straubhaar/Wirz (1992), p. 39 et suiv.

<sup>29</sup> Wolter (1994) passim, notamment 5 et 7.

<sup>30</sup> Soit le début d'un véritable rapport de travail au terme de l'école obligatoire.

<sup>31</sup> Coûts privés directs.

résultats, on ne constate aucune différence significative quant au revenu entre les filières «université», «maîtrise» et «école de commerce/école de maturité».

On peut en résumé tirer les conclusions suivantes des trois études citées: tous les éléments caractérisant les coûts et les bénéfices ne sont pas relevés. Même si nous acceptons ces éléments comme donnés, les résultats ne sont pas univoques. Il n'est donc pas possible d'après nous d'en tirer des enseignements fiables sur la manière la plus efficace de répartir le financement entre les utilisateurs privés de la formation et l'Etat.

#### 4.2.3 Séparation des rôles des acteurs

Les avantages d'une séparation claire des rôles entre fournisseur, acheteur et financeur de prestations apparaissent évidents lorsqu'on imagine le «marché» qui en résulte. Selon la définition du fournisseur de prestations, celui-ci (soit l'institution de formation) peut être considéré comme une organisation s'apparentant à une entreprise. On doit donc pouvoir en mesurer l'efficacité et l'efficacités également d'après des critères microéconomiques. Nous irions bien au-delà du sens de notre propos si nous commençons à énumérer tous les problèmes et toutes les solutions possibles en relation avec la mesure de l'efficacité et de l'efficacités: d'innombrables études ont analysé dans le détail les liens entre input et efficacité dans le système de formation et ont voulu constater si l'augmentation des dépenses conduisait à une amélioration des résultats de la formation et quelles composantes de l'input déterminaient le succès<sup>32</sup>. Les conclusions auxquelles elles ont abouti sont contradictoires et équivoques: il n'existe aucun lien sûr entre le montant des dépenses en faveur de l'éducation et les résultats atteints ou le revenu ultérieur du travail. Même si l'on considère, au lieu des dépenses totales, des composantes individuelles, comme le temps investi dans l'enseignement, on n'obtient pas d'argument irréfutable démontrant qu'investir davantage de ressources conduit forcément à de meilleurs résultats<sup>33</sup>.

Malgré ces difficultés, la plupart des participants au débat sur l'économie de l'éducation restent convaincus qu'une séparation des fonctions de fournisseur et d'acheteur peut influencer favorablement le système de formation. C'est au modèle avec bon de formation<sup>34</sup> que nous songeons en premier lieu, car celui-ci prévoit que l'Etat ne fournit plus directement des prestations tout en restant acteur en tant que financeur du système de formation. Pour l'heure, les arguments avancés au niveau *institutionnel* traduisent l'espoir que la concurrence entraînera une amélioration de l'efficacité et de l'efficacités. Toutefois, l'appréciation du modèle avec bon de formation n'est pas motivée par l'adoption d'un point de vue économique, comme le laisse souvent supposer le débat public: accorder à

---

<sup>32</sup> Lors de ces études, on calcule la corrélation entre deux variables, en utilisant une méthode statistique. Face à des questions aussi complexes, on ne peut pas prouver, mais seulement rendre plausible le postulat suivant: une corrélation significative sur le plan statistique représente un indicateur fiable de la présence d'un lien de cause à effet.

<sup>33</sup> A propos de l'état actuel de cette recherche, voir le volume récapitulatif de Burtless (1996), notamment l'introduction et le résumé de l'éditeur.

<sup>34</sup> Fernandez/Zalapi (1996) donnent une description brève mais riche d'enseignements du modèle avec bons de formation, en mettant en évidence aussi bien des aspects théoriques que pratiques; voir aussi Blaug (1970), p. 307 et suiv. ainsi que les aperçus de Straubhaar/Winz (1992), p. 116 et suiv. et de Åbi (1995), p. 269 et suiv.

l'acheteur/l'utilisateur de la formation le pouvoir de faire valoir une demande supplémentaire revient à lui octroyer une liberté individuelle accrue et, surtout, renforce la position *sociale* de celui-ci<sup>35</sup>.

Les arguments qui vont à l'encontre d'un tel modèle peuvent être résumés en quelques mots: celui-ci peut faire tomber la demande de formation au-dessous du niveau optimal pour la société et/ou remettre en cause l'égalité des chances au départ. Par ailleurs, il est à craindre que la fonction de socialisation du système de formation se trouve elle aussi affaiblie par la ségrégation qu'un tel système pourrait entraîner dans le débat d'idées et sur le plan social<sup>36</sup>. Enfin, la question se pose de savoir si la concurrence engendrerait un accroissement de l'efficacité suffisant pour compenser la complexité plus grande du système de formation<sup>37</sup>. Notre propos n'est toutefois pas d'apprécier la pertinence des différents arguments.

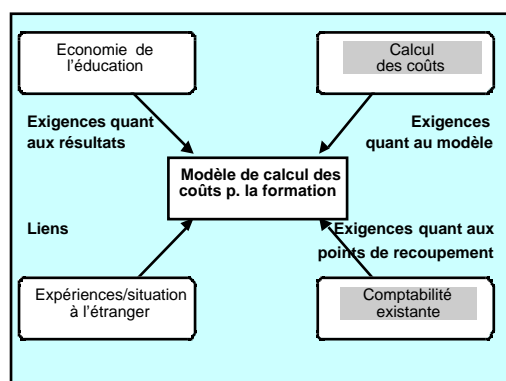
---

<sup>35</sup> Cf. Äbi (1995), p. 203 et suiv.; Mees (1995), p. 74 et suiv. et Hermannstorfer (1995), p. 86 et suiv.

<sup>36</sup> P.ex. Waring (1996), p. 65 et suiv., notamment à partir de la p. 69.

<sup>37</sup> Voir également Waring (1996), p. 66, et les auteurs cités à cet endroit.

## 5 Les bases de la comptabilité analytique publique



La comptabilité d'une administration publique comporte un compte financier et, dans certains cas, un calcul des coûts d'exploitation. Alors que le premier est plutôt dirigé vers l'extérieur (responsables politiques, parents, financeurs, services de vérification, public en général), le calcul des coûts d'exploitation représente en premier lieu le système d'information des organes de gestion. En outre, il sert de base à l'analyse du bilan et des résultats sur le plan opérationnel.

### 5.1 Comptabilité financière

Le compte financier doit être considéré comme une sorte de compte rendu de la situation économique d'une organisation; il comprend les composantes suivantes, conformément au modèle de compte harmonisé (MCH):

- situation relative au capital et aux dettes (bilan),
- situation relative au revenu (compte de fonctionnement),
- évolution du patrimoine administratif (compte d'investissement).

Le MCH est un modèle de comptabilité globale qui a été développé à l'intention des collectivités publiques (cantons et communes). Il peut également servir de cadre comptable aux institutions chargées de la formation. Mais il faut pour cela que ces institutions disposent d'un minimum d'autonomie en matière financière. Bien que cela ne se vérifie pas dans la plupart des cas, nous décrivons ci-après le modèle dans son ensemble, afin d'en expliquer point par point les différents éléments.

#### 5.1.1 Instruments de la comptabilité financière de l'administration publique

La structure du bilan, du compte de fonctionnement et du compte d'investissement dépend du statut juridique sur lequel repose le budget en question. Les principes actuellement en vigueur concernant la gestion budgétaire (légalité, équilibre budgétaire, emploi ménager des moyens, emploi judicieux des moyens, paiement par l'utilisateur, interdiction d'affectation à un but) et de la comptabilité (annualité, antériorité, clarté, universalité, produit brut, échéance ou droits constatés<sup>38</sup>, spécialité qualitative, quantitative ou temporelle<sup>39</sup>) ne sont pas incontestés; le produit brut et les principes de spécialité notamment sont mis en cause de plus en plus souvent et remplacés en maints endroits par des budgets

<sup>38</sup> Ce principe demande que tout acte financier soit comptabilisé au moment de l'établissement de la facture ou lorsqu'on contracte une dette.

<sup>39</sup> La spécialité qualitative prescrit l'utilisation des crédits aux fins stipulées dans le compte; la spécialité quantitative demande en principe que tout dépassement de crédit soit approuvé par l'organe compétent; la spécialité temporelle interdit le report des crédits restants sur l'exercice suivant.

globaux et par des crédits transférables. Il faut cependant se demander si les unités organisationnelles restent intégrées dans l'administration et si la comptabilité est tenue de manière centralisée, ou si les différentes institutions deviennent autonomes et se mettent à tenir leur propre comptabilité. Si ce dernier cas se vérifie, il convient de garantir l'intégration financière (consolidation) de ces unités.

#### **5.1.1.1 Bilan**

Le bilan, que l'on retrouve dans les entreprises privées, intègre et compare les dettes et le patrimoine d'une organisation. A l'heure actuelle, ce compte ne joue pas un rôle significatif dans l'administration publique, une des raisons étant que les placements n'y sont pas tous inscrits. De plus, le public tolère le fait que certaines collectivités publiques affichent des comptes déficitaires en Suisse<sup>40</sup>. Les chiffres du bilan ont donc un rôle nettement moindre que dans l'économie privée. Fait exception la situation relative aux liquidités et à l'endettement, soit la différence entre les fonds de tiers et le patrimoine financier. Le bilan traduit la situation financière d'un établissement et rend compte du patrimoine et des dettes de celui-ci. Il se réfère à une date précise et renseigne pour l'essentiel sur la provenance des moyens financiers dont cette institution dispose (fonds de tiers, capital propre) et sur la manière dont ces moyens ont été investis (patrimoine financier, patrimoine administratif).

#### **5.1.1.2 Compte de fonctionnement**

A la différence du bilan, le compte de fonctionnement se réfère à une certaine période. Il montre les charges et les revenus pour un exercice. Le compte des résultats s'inscrit dans le cadre comptable fixé par la Conférence des directeurs cantonaux des finances; il a pour tâche d'exprimer clairement et de manière compréhensible les causes ayant mené les institutions chargées de la formation à telle ou telle situation financière (personnel, amortissements, intérêts, etc.). La structure du plan comptable doit coïncider avec les besoins spécifiques de ces institutions.

#### **5.1.1.3 Compte d'investissement**

Le compte d'investissement donne un bon aperçu de la situation financière et notamment de la politique d'une institution en matière d'investissement et de financement. Il renseigne également sur les besoins en capital d'une administration publique; on peut donc le comparer au compte des flux en vigueur dans l'économie privée. Le compte d'investissements remplit d'autres fonctions en relation avec la législation financière; dans l'administration publique, il est tenu comme un compte des résultats. Mais le compte d'investissement ne remplace pas la comptabilité des immobilisations selon les standards en vigueur dans l'économie privée.

---

<sup>40</sup> Cela signifie que le patrimoine est inférieur aux fonds de tiers et que les fonds propres ont déjà disparu.

## 5.2 Les notions de coût et de prestation<sup>41</sup>

La comptabilité financière et la comptabilité analytique ont pour cadre économique les flux des moyens financiers et des moyens d'exploitation, que l'on peut distinguer selon quatre niveaux:

1. décaissements - encaissements
2. dépenses - recettes
3. charges - produits
4. coûts - revenus des prestations

### 5.2.1 Décaissements (encaissements) et dépenses (recettes)

Le patrimoine monétaire d'une organisation se compose des moyens de paiement (caisse, poste, banque) et des créances monétaires (débiteurs) moins les obligations monétaires (créditeurs). Les encaissements et les décaissements modifient l'état des moyens de paiement, tandis que les dépenses et les recettes ont une influence sur le patrimoine monétaire.

Voici quelques exemples qui illustrent ce qui précède: l'achat en liquide de papier représente un décaissement. Si une facture est délivrée, il s'agira en même temps d'une dépense. Si quelqu'un paie une facture par un virement sur un compte de chèques postaux, il s'agit d'un encaissement. Une recette se traduit par exemple par le paiement dans les 30 jours d'une prestation fournie.

Décaissement et dépense ne signifient donc pas obligatoirement la même chose. Dans le premier exemple, le décaissement est en même temps une dépense (décaissement équivalent à une dépense), tandis que l'encaissement du deuxième exemple ne constitue pas une recette (encaissement sans recette).

### 5.2.2 Dépenses (recettes) et charges (produits)

Selon les dispositions légales, l'estimation de la consommation totale de biens sur l'ensemble d'un exercice comptable représente les charges. Par analogie, on désigne par produit la production de biens dans une entreprise pendant une période comptable. Les charges ne coïncident pas toujours avec les dépenses consenties dans le même temps. Dépenses et recettes sont égales aux charges et aux produits lorsque l'entreprise consomme ou produit les biens économiques au cours de la période pendant laquelle les dépenses et les recettes ont été effectuées (salaires p.ex.). Lorsque les biens sont consommés ou produits à une époque différente, les dépenses (achat d'une machine) du premier exercice deviennent des charges (amortissements) dans l'exercice suivant et les recettes se transforment en un produit.

---

<sup>41</sup> Cf. Freidank (1988), p. 3 et suiv.



### 5.2.3 Charges (produits) et coûts (revenus)

La valeur investie (estimation de la consommation de biens) par un établissement pour produire une prestation est appelée coût. Les charges et les produits se distinguent à plusieurs titres des coûts et des revenus:

- Lien avec l'objectif de production  
Tandis que les charges (produits) portent sur les changements relatifs à l'ensemble des biens, l'aspect des coûts (revenus) ne concerne que la partie de ces changements liée à l'objectif de production (ainsi, les produits issus d'affaires immobilières ne représentent pas un produit pour une entreprise industrielle).
- Emplacement où la prestation est fournie  
Tandis que la comptabilité financière n'inclut pas les charges d'une unité de production qui concernent une autre unité, les coûts qui figurent dans le compte d'exploitation sont imputés aussi précisément que possible au bénéficiaire d'une prestation (utilisation d'un local scolaire par une autre unité organisationnelle p.ex.).
- Appréciation  
Enfin, les différences peuvent découler de l'appréciation des flux de biens. Ainsi, le salaire que le propriétaire de l'établissement aura perçu en fonction des heures de travail figurera dans le compte d'exploitation, tandis que les charges de personnel du compte financier pourront faire apparaître un montant forfaitaire fixe (salaire mensuel).

### 5.2.4 Vue d'ensemble

La relation entre décaissements, dépenses, charges et coûts est importante pour l'interprétation des données financières qui vont suivre. Souvent, les différences ne sont pas expliquées clairement; une vue d'ensemble de ces dernières s'avère donc utile. Le schéma suivant donne une vue d'ensemble des notions traitées et de leurs limites. Nous n'avons représenté que les mouvements vers l'extérieur; on pourrait construire un schéma analogue pour les mouvements vers l'intérieur (encaissements, recettes, produits et revenus).

① Décaissements (=flux des moyens de paiement)		Dépenses sans décaissements	
Décaissements sans dépenses	② Dépenses (= diminution du patrimoine monétaire)		Recettes liées aux résultats
	Recettes indépendantes des résultats	③ Charges (= consommation de biens selon les dispositions légales pour apprécier cette consommation)	Coûts calculés (coûts supplémentaires)
		Charges neutres (non significatives pour la production de prestations par l'établissement)	④ Coûts (= estimation de la consommation de biens pour la production de prestations par l'établissement)

Fig. 8: Vue d'ensemble expliquant la notion de coûts

Voici quelques exemples importants pour l'utilisation pratique de ces notions, qu'il convient d'interpréter de manière appropriée:

- Le *compte financier* de la Confédération ne fait pratiquement apparaître que les encaissements et les décaissements; ce compte se situe au niveau ① de notre schéma.
- La plupart des *statistiques financières* portent sur les dépenses et les recettes des collectivités publiques ou des institutions de formation; on les trouve donc au niveau ② du schéma.
- Le *modèle comptable harmonisé* des directeurs cantonaux des finances laisse apparaître dans le compte de fonctionnement les charges et les produits des collectivités publiques; il correspond au niveau ③ du schéma.
- Le *calcul des coûts* destiné aux institutions chargées de la formation (fournisseurs de prestations), tel que nous l'envisageons, porte sur les coûts et sur les revenus, soit sur la consommation de biens nécessaires à l'établissement pour fournir des prestations; on le trouve au niveau ④ du schéma.

Cette situation montre quels liens il faudra créer, liens qui doivent être conçus en fonction du système sur lequel reposera la comptabilité analytique: au niveau de la Confédération, ce sont presque trois niveaux qu'il faudra franchir, alors que le MCH est bien plus proche du calcul des coûts que du système en vigueur auprès de la Confédération, tant des points de vue de la structure des comptes que de celui de la facilité d'utilisation et des principes sur lesquels repose la comptabilité.

Nous pouvons utiliser le même schéma pour décrire brièvement la situation dans les pays sur lesquels nous nous sommes penchés:

- La *France* et l'*Allemagne* utilisent des systèmes qui enregistrent les encaissements et les décaissements. Depuis quelque temps, ces pays sont capables d'obtenir, par le biais de comptes spéciaux ou de comptes supplémentaires, des informations comparables à celles que fournit automatiquement «notre» MCH, mais la structure de base reste celle d'une comptabilité camérale; ces pays se situent au niveau ② du schéma.

- La *Grande-Bretagne* (depuis peu) et la *Suisse* (MCH) recourent à un système de comptabilité publique qui mesure les charges et les produits; ces deux pays se situent au niveau ③ du schéma.
- Les *Pays-Bas* et le *Danemark* utilisent pour l'heure un compte de résultats qui prend en compte les charges et les profits mais travaillent à l'adoption d'une comptabilité analytique; ces deux pays se situent entre les niveaux ③ et ④ de notre schéma.
- La *Nouvelle-Zélande*, un modèle du genre en matière de comptabilité moderne, est sur le point de passer directement d'une comptabilité fondée sur les dépenses à une comptabilité analytique, sautant ainsi une étape du développement.

### 5.3 Comptabilité d'exploitation

La comptabilité d'exploitation (calcul des coûts) a principalement pour objet de représenter les relations et les flux internes d'une organisation. Les coûts qu'engendre la production de prestations au niveau de l'établissement doivent être saisis et, si nécessaire, ventilés selon les centres d'activité et attribués aux différentes prestations. Le calcul des coûts est essentiellement utilisé comme un instrument de gestion. A la différence du compte financier, qui s'adresse au public, la teneur du compte d'exploitation est déterminée par les besoins à satisfaire au plan interne pour la conduite de l'établissement. Il doit fournir à la direction de l'école des indications permettant à celle-ci d'arrêter les bonnes décisions sur les plans opérationnel et stratégique.

Alors qu'on parle, dans le compte financier, de charges et de produits, voire de dépenses et de recettes (cf. 5.2.1/5.2.2), on utilise les termes de coûts et de revenus pour désigner les notions correspondantes dans la comptabilité d'exploitation.

La comptabilité d'exploitation comprend les fonctions suivantes:

- le compte de coûts par type (calcul des types de coûts),
- le compte de coûts par centre d'activité (calcul des centres d'activité),
- le compte de coûts par objet (calcul des objets des coûts),
- le compte de résultats.

#### 5.3.1 Calcul des types de coûts

Le calcul des types de coûts indique la nature des coûts générés (personnel, matériel, etc.). Il repose pour l'essentiel sur les données tirées de la comptabilité financière. Une délimitation est nécessaire entre les charges (comptabilité financière) et les coûts (comptabilité d'exploitation) dans tous les cas où les coûts figurant dans le compte d'exploitation ne correspondent pas aux charges inscrites dans le compte financier de par leur nature, leur montant et la date où ils ont été enregistrés. La différence apparaît dans le calcul des types de coûts. Ainsi, dans le domaine de l'éducation, il faut souvent faire une distinction entre l'année scolaire et l'année comptable. Les intérêts incorporables (intérêts sur le capital

propre compris, mais seulement pour le patrimoine nécessaire à l'exploitation), les salaires incorporables (heures de travail effectives au lieu de salaires mensuels forfaitaires) ainsi que les amortissements et les loyers incorporables sont des exemples typiques où une telle délimitation s'avère nécessaire.

### **5.3.2 Calcul des centres d'activité**

Dans le calcul des centres d'activité, les coûts indirects (soit les coûts que l'on ne peut attribuer directement à une prestation) sont imputés de manière systématique aux centres d'activité. Outre les centres d'activité représentés par l'enseignement, la recherche et les services, on rencontre dans les institutions chargées de la formation d'autres unités organisationnelles, comme l'administration.

Les centres d'activité correspondent à des domaines qui, dans une école, sont clairement identifiables du point de vue organisationnel et en ce qui concerne les tâches et les coûts. Pour déterminer si les différents domaines comptables de l'établissement participent directement ou indirectement à la production d'une prestation, on fait une distinction, dans le compte d'exploitation, entre:

1. les centres d'activité auxiliaires, qui sont imputés exclusivement à d'autres centres d'activité (et non à des objets); un exemple: l'administration;
2. les centres d'activité principaux, où figurent les coûts d'exploitation des unités organisationnelles. Les centres d'activité principaux sont imputés aux objets ou peuvent être portés au crédit par le biais d'imputations internes.

### **5.3.3 Calcul des objets des coûts**

Un objet est un groupe de prestations pour lequel on établit un calcul global (coût/formation, coût/élève). De tels groupes de prestations se composent des prestations que les institutions chargées de la formation proposent à leurs élèves dans le cadre du programme d'enseignement. Ces institutions fournissent également d'autres prestations, comme des expertises ou la location de locaux. Chaque prestation est attribuée à un service responsable au sein de l'unité organisationnelle (faculté p.ex.). Alors que les coûts indirects (frais de chauffage p.ex.) sont attribués aux prestations par l'intermédiaire des centres d'activité, les coûts directs (matériel nécessaire à la production d'une prestation p.ex.) sont directement attribués aux objets, sans imputation préalable par le biais des centres d'activité.

### **5.3.4 Compte de résultats**

Dans le compte de résultats, les coûts sont mis en relation avec le revenu. Ce compte forme, avec le compte de coûts par objet, un système d'information sur lequel peuvent se fonder les décisions relatives aux prestations, aux projets, aux unités organisationnelles et à la segmentation de la clientèle; ce système peut également servir au calcul de taxes ou de prix.

### **5.3.5 Compte de centres de profit**

Dans l'administration publique, les centres d'activité sont en principe déterminés par l'organigramme et correspondent à une unité organisationnelle. Un responsable (ou un groupe de responsables) est désigné pour chaque centre de profit. Si l'on ajoute aux coûts indirects les coûts directs ainsi que les revenus ou un budget global, on parle alors de compte de centres de profit. Ce terme n'a pas la cote dans le secteur public, où on lui préfère souvent celui de centre de responsabilité.

## **5.4 Les systèmes de calcul des coûts**

La comptabilité remplit des objectifs de documentation, de planification et de contrôle. Cette fonction très large a conduit à adopter différents systèmes de calcul des coûts pour répondre aux exigences variables relatives à la portée et au contenu de celle-ci. Ainsi, il peut s'avérer judicieux de prendre en compte les coûts indirects pour calculer des prix, tandis que les coûts directs offriront une meilleure base de décision lorsqu'il s'agira de déterminer une limite inférieure de prix. Le compte de coûts directs relatif permet par exemple d'attribuer des coûts engendrés par une décision influencée par le responsable des coûts. Les coûts qu'on ne peut pas attribuer à une valeur de référence (centre d'activité) sont imputés à un objet situé à un niveau hiérarchique supérieur. Le calcul des contributions à la couverture représente un cas spécial. Les coûts sont déduits du revenu en plusieurs étapes, ce qui permet de déterminer la contribution à la couverture par unité de référence.

## **5.5. Les modèles de calcul des coûts en Suisse**

En Suisse, des modèles de calcul des coûts ont été développés pour différentes branches. Ils sont conçus de manière à satisfaire aux exigences des entreprises de la branche. Dans ce chapitre, nous présentons brièvement différents modèles de calcul des coûts; l'énumération n'est cependant pas exhaustive.

### **5.5.1 Le plan comptable selon le modèle PME<sup>42</sup>**

Le nouveau plan comptable selon le modèle PME remplace le plan comptable de Käfer, qui était utilisé jusqu'ici. Un plan comptable réunit et ordonne de manière systématique les comptes d'un petit groupe d'entreprises du même genre<sup>43</sup>. Il ne s'inspire pas spécifiquement des besoins de la comptabilité d'exploitation, mais constitue en premier lieu la base du compte financier. Grâce au MCH, l'administration publique dispose elle aussi d'un plan comptable. Le plan comptable selon le modèle PME pourrait intéresser les institutions chargées de la formation, ces dernières comprenant pour la plupart des unités organisationnelles de petite ou de moyenne taille. Plusieurs projets pilotes visant l'introduction d'un

---

<sup>42</sup> Sterchi (1996).

<sup>43</sup> Thommen (1989), p. 94.

calcul des coûts dans le cadre d'un projet de NPM se fondent dans une large mesure sur le plan comptable selon le modèle PME (ou sur celui qui l'a précédé).

Le plan comptable selon le modèle PME reprend la structure utilisée lors de la fin d'un exercice annuel (l'ordre des comptes correspond à celui utilisé dans le compte de clôture). Une structure similaire, bien que moins détaillée, sous la forme d'un calcul des contributions à la couverture, pourrait être très utile pour l'administration publique, une telle structure étant susceptible de fournir facilement des informations importantes pour la gestion. Voici comment se présente la structure du compte de résultats:

	<i>Recettes des livraisons et des prestations (chiffre d'affaires)</i>
-	Dépenses pour du matériel, des biens et des prestations fournies par des tiers
=	<i>Résultat brut 1</i>
-	Charges de personnel dans le domaine de la production
=	<i>Résultat brut 2</i>
-	Autres charges de personnel
=	<i>Résultat brut 3</i>
-	Autres charges d'exploitation
=	<i>Résultat d'exploitation 1 (avant résultat financier)</i>
+/-	Résultat financier <sup>44</sup>
=	<i>Résultat d'exploitation 2 (avant amortissements)</i>
-	Amortissements
=	<i>Résultat d'exploitation 3 (avant résultats accessoires)</i>
+/-	Résultats accessoires
=	<i>Résultat d'exploitation 4</i>
+/-	Résultat extraordinaire et résultat extérieur à l'entreprise
=	<i>Résultat de l'entreprise (avant impôts)</i>
-	Impôts
=	<i>Bénéfices/pertes de l'entreprise</i>

Fig. 9: Compte de résultats selon le modèle PME

Dans le modèle PME, les différents niveaux servant à clôturer le compte montrent qu'il s'agit d'un modèle destiné à des entreprises aux activités orientées vers la production. Ce modèle ne peut donc pas être appliqué tel quel aux institutions chargées de la formation. Nous avons développé plus haut l'idée d'indiquer les coûts partiels sur plusieurs niveaux; après l'avoir adaptée aux différents types de besoins, il conviendrait d'intégrer cette idée dans un modèle destiné aux établissements de formation.

<sup>44</sup> Le résultat financier s'obtient en déduisant des charges financière (loyer de l'argent p.ex.) les produits financiers (provenant de la trésorerie, des titres et des placements financiers p.ex.).

### 5.5.2 Calcul des coûts dans le secteur public

Nous présentons dans ce chapitre différents modèles de calcul des coûts en vigueur dans le secteur public. En résumé, on peut affirmer que

- le calcul des coûts répond à une structure qui varie selon la branche;
- un modèle unique pour l'ensemble du secteur public serait trop global et, donc, inutilisable en tant qu'instrument de gestion;
- la tendance actuelle est nettement favorable au calcul des objets des coûts.

#### 5.5.2.1 *Financements spéciaux prévus dans le MCH*<sup>45</sup>

Dans le MCH, on entend par financements spéciaux l'attribution complète ou partielle des sources de revenus à certaines tâches (affectation à un but). Par le passé, on qualifiait de «fonds» de tels financements. Les bilans relatifs aux financements spéciaux peuvent avoir un caractère obligataire ou provisionnel; ils doivent être traités au même titre que les dettes et les avoirs à l'égard de tiers et rapporter des intérêts.

On détermine les coûts entraînés par de telles tâches aussi précisément que possible par le biais d'imputations internes; c'est pourquoi l'on peut comparer les financements spéciaux à un compte de résultats rudimentaire par unité organisationnelle. Les financements spéciaux ne sont pas ventilés selon les prestations. Ils ne sont donc pas assez détaillés pour être pris en considération dans le compte des coûts et des prestations. Ils peuvent toutefois constituer un lien intéressant entre le compte financier et le calcul des coûts.

#### 5.5.2.2 *H+, les hôpitaux de Suisse*<sup>46</sup>

H+ a publié, outre un plan comptable pour la comptabilité financière, un manuel pour le calcul des coûts et des prestations dans les hôpitaux de Suisse<sup>47</sup>. Ce modèle porte sur la détermination de coûts incorporables, sur l'intégration du compte de placements dans le calcul des coûts (estimation des investissements et calcul des amortissements et des intérêts incorporables) ainsi que sur un compte par centres d'activité, mais ne prévoit pas de calcul par objet des coûts. En lieu et place des objets des coûts, on utilise pour les traitements intra-muros les grandeurs «patient» et «jour d'hospitalisation» et pour les établissements médico-techniques et les divisions semi-hospitalières les grandeurs «points» (de taxe) et «patient» (il s'agit de valeurs moyennes). Par le calcul des coûts et des prestations, H+ souhaite notamment améliorer la transparence des coûts, créer un instrument de gestion, en apprécier l'efficacité et recueillir des données importantes pour calculer les taxes. Ce modèle devrait être complété à l'avenir par un calcul de l'objet des coûts afin de remplacer le calcul des taxes par le calcul de forfaits par cas. Les tendances actuelles vont donc, dans ce domaine également, vers un calcul global des coûts; le modèle de H+ n'est

---

<sup>45</sup> CDF (1981), p. 80.

<sup>46</sup> Ancienne VESKA (Vereinigung Schweizerischer Krankenhäuser).

<sup>47</sup> VESKA (1992).

toutefois pas applicable aux institutions chargées de la formation du fait de sa structure spécifique.

### **5.5.2.3 Centrales d'électricité**

L'Union des centrales suisses d'électricité (UCS) a élaboré, outre un cadre comptable réservé aux producteurs d'électricité<sup>48</sup>, un modèle de calcul des coûts<sup>49</sup> ainsi qu'un rapport spécial sur la structure du calcul de l'objet des coûts<sup>50</sup>. Le compte financier (compte brut conforme au plan comptable de l'UCS) constitue la base d'une saisie correcte des coûts. On détermine la consommation de biens et de prestations engendrée par l'exploitation au moyen de comptabilités accessoires ou de sous-systèmes informatiques<sup>51</sup>. Selon les directives de l'UCS, il convient de procéder, dans le compte d'exploitation, au calcul des coûts complets. Le rapport concernant la structure du calcul de l'objet des coûts tient mieux compte des particularités des entreprises électriques que le modèle de calcul des coûts, qui reste relativement global. On ne saurait envisager d'appliquer ce modèle au domaine de la formation, celui-ci étant soit décrit de manière trop générale, soit par trop calqué sur les besoins propres des centrales d'électricité.

### **5.5.2.4 Installations d'incinération des ordures<sup>52</sup>**

Dans le domaine de l'élimination des déchets, l'OFEFP a élaboré une conception générale de calcul des coûts à l'intention des installations d'incinération des ordures. Selon ce modèle, le calcul des coûts se fonde sur des informations financières provenant du compte financier et du compte de placement et sur des informations issues de la saisie de données d'exploitation; il classe ces informations en trois catégories, selon les types des coûts, les centres d'activité et les objets des coûts et détermine dans le compte d'exploitation les résultats d'exploitation de l'entreprise dans son ensemble ainsi que des différents produits/prestations et en fixe le prix (taxes). Il livre toutes les données financières servant à la gestion<sup>53</sup>. Ce modèle de calcul des coûts, bien que formulé de manière plutôt générale, reflète en plusieurs endroits les particularités des installations d'incinération des ordures, comme l'importance accrue du compte d'investissements qui résulte des lourds investissements que ces installations doivent assumer. Comme celui des centrales d'électricité, ce modèle n'est pas transposable tel quel au domaine de la formation.

### **5.5.2.5 Modèle de calcul des coûts à l'intention des hautes écoles spécialisées**

Un groupe de travail mandaté par l'OFIAMT a développé un manuel pour un «calcul des coûts dans les hautes écoles spécialisées». L'OFIAMT s'est fixé pour but d'introduire une

---

<sup>48</sup> UCS (1988).

<sup>49</sup> UCS (1989).

<sup>50</sup> UCS (1991).

<sup>51</sup> UCS (1989), p. 14.

<sup>52</sup> OFEFP (s. a.).

<sup>53</sup> OFEFP (s. a.), p. 24.



méthode uniforme de saisie des coûts par filière pour être en mesure de déterminer les coûts par filière soumis à remboursement. Le manuel pose les bases minimales d'une comptabilité analytique dans les hautes écoles spécialisées. La proposition part d'une comptabilité globale (types de coûts, centres d'activité et objets des coûts) et se concentre sur le calcul des contributions à la couverture des coûts en tant qu'instrument principal de la gestion financière. «Les coûts des différents objets sont en principe attribués au niveau des coûts dans lequel ils sont générés en tant que coûts directs ou individuels. Sommairement, une école se compose de quatre niveaux environ: la branche individuelle, la section ou le département, l'école partielle et l'organisation centrale de plusieurs écoles partielles...»<sup>54</sup>. Les niveaux de contribution se distinguent principalement par la répartition sur plusieurs niveaux des coûts d'infrastructure:

<i>Produit</i>	
<i>./. Coûts directs de personnel</i>	
<b><i>CC 1 A</i></b>	<i>Contribution dépassant les coûts directs de personnel</i>
<i>./. Autres coûts directs</i>	
<b><i>CC 1 B</i></b>	<i>Contribution dépassant les coûts directs</i>
<i>./. Coûts généraux de la branche</i>	
<b><i>CC 2</i></b>	<i>Contribution dépassant les coûts de la branche</i>
<i>./. Coûts généraux du département</i>	
<b><i>CC 3</i></b>	<i>Contribution dépassant les coûts du département</i>
<i>./. Coûts généraux de l'école</i>	
<b><i>CC 4</i></b>	<i>Contribution dépassant les coûts de l'école</i>
<i>./. Coûts généraux du holding</i>	
<b><i>CC 5</i></b>	<i>Résultats de la filière d'études</i>

CC = couverture des coûts

*Fig. 10: Calcul de la contribution à la couverture selon le modèle de l'OFIAMT*

Bien que le modèle accorde aux écoles une grande liberté comptable, il leur interdit toute imputation interne entre le compte de l'Etat ou de la Confédération et les différentes écoles; ainsi, «Les classes de comptes 39 et 40 ne représentent pas des types de coûts ou de produits. Ils ne permettent donc pas de tirer des conclusions au sujet des types de coûts ou de produits qui se trouvent dans ces comptes. Pour cette raison, les classes de comptes 39 et 49 doivent être entièrement éliminées dans le calcul des coûts destiné à la Confédération et elles seront reportées sur une autre classe de comptes entre 31 et 38 ou entre 41 et 48»<sup>55</sup>. Il reste à résoudre certaines questions concernant le report des charges d'infrastructure (amortissements, contributions aux investissements, problèmes d'estimation, loyers, etc.).

Le manuel distingue deux sortes de *centres d'activité*; les uns doivent impérativement figurer dans la comptabilité de chaque école, les autres, qui concernent l'exploitation, font

<sup>54</sup> OFIAMT (1997), p. 9.

<sup>55</sup> OFIAMT (1997), p. 21.

l'objet de recommandations<sup>56</sup>. Parmi les centres d'activité obligatoires, on trouve ceux touchant à l'administration et à l'infrastructure/aux bâtiments. Le manuel mentionne les branches ou les groupes de branches comme exemples typiques de centres d'activité.

D'après les enseignements tirés par le groupe de travail de l'OFIAMT, chaque haute école spécialisée distingue quatre prestations en principe fondamentalement différentes l'une de l'autre, qui représentent quatre *groupes d'objets des coûts*: les études, la recherche, le perfectionnement et les prestations de services, le perfectionnement faisant l'objet d'une subdivision supplémentaire.

Les règles qui figurent dans le manuel de calcul des coûts dans les hautes écoles spécialisées correspondent pour l'essentiel à celles élaborées dans le présent rapport. L'étude est particulièrement intéressante dans la mesure où elle présente non seulement des définitions claires et compréhensibles, mais également le calcul CC en tant qu'instrument comptable simple et efficace (cf. les explications à ce propos du chapitre 5.5.1 «le plan comptable selon le modèle PME»). La structure du calcul des centres d'activité, qui s'inspire de la structure organisationnelle des hautes écoles spécialisées, est également intéressante. Cette règle exige que l'on définisse clairement la responsabilité en matière de coûts, puisqu'il se peut que les coûts directs, qui sont imputés à l'objet des coûts, doivent être assumés, dans certaines circonstances, par un autre centre d'activité que les coûts généraux.

## **5.6 Points de recoupement avec la comptabilité financière**

### **5.6.1 Comptabilité financière**

Il existe un lien entre la comptabilité financière et le calcul des coûts, lien qu'il s'agit d'aménager aussi simplement que possible sur le plan technique. Là encore, il faut tenir compte du fait que les collectivités publiques utilisent des modèles différents et que, lorsqu'elles recourent au standard du MCH, elles l'appliquent de manière également différenciée.

Il s'agit donc de créer les conditions nécessaires en matière de comptabilité financière pour que le calcul des coûts prenne en compte les coûts véritables. Deux solutions s'offrent à nous:

1. L'ensemble de la comptabilité se fait dans un cadre unique de calcul des coûts, appliqué de la même manière à chacun des domaines de l'administration. Les imputations internes s'effectuent ainsi à l'intérieur des limites prévues; les actes de comptabilité financière se limitent aux seules opérations véritablement liées aux résultats du point de vue de l'administration en général.
2. La comptabilité financière et le calcul des coûts constituent deux cadres comptables distincts, le premier servant à la comptabilité des collectivités publiques dans son en-

---

<sup>56</sup> OFIAMT (1997), p. 22.

semble, le second, qui peut prendre différentes formes, étant destiné à la comptabilité des institutions chargées de la formation.

Des considérations pratiques amènent les auteurs à donner leur préférence à la seconde variante. En raison de la diversité des tâches assumées dans les différents champs politiques, la structure des unités administratives varie énormément, de sorte qu'il n'est pas possible de créer un modèle de calcul des coûts unique. La comptabilité d'exploitation doit plutôt être adaptée aux besoins du fournisseur de prestations. Schématiquement, voici comment se présentent les différentes interactions.

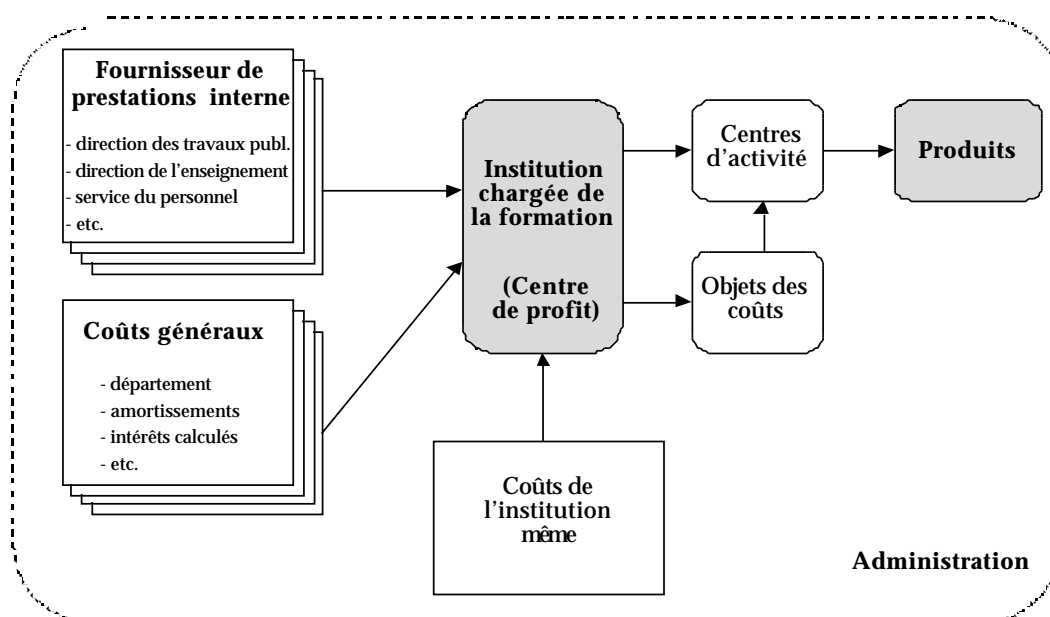


Fig. 11: Représentation schématique des points de recoupement avec le calcul des coûts

#### 5.6.1.1 Modèle comptable de la Confédération

Le modèle comptable de la Confédération se fonde sur trois comptes: le *compte financier* contient l'ensemble des flux découlant des paiements enregistrés pendant une année, soit les encaissements et les décaissements monétaires; le *compte de résultats* comprend les transactions liées aux résultats, soit également les charges et les produits qui ne sont pas directement liés à un paiement (amortissements p.ex.); enfin, le *bilan* fournit des indications sur le patrimoine et sur les obligations de la Confédération.

Le modèle comptable de la Confédération devrait convenir à une gestion comptable selon des critères commerciaux modernes; néanmoins, il n'est pas appliqué dans ce but en pratique. Le compte financier domine indubitablement, et le compte de résultats (qui intéresse directement notre propos) ne joue qu'un rôle marginal dans l'administration quotidienne. Par ailleurs, des particularités de toute sorte sont susceptibles de fausser considérablement l'image de la comptabilité fédérale, mais nous n'allons pas nous y arrêter à cet endroit<sup>57</sup>.

<sup>57</sup> Cf. à ce propos Buschor (1993), p. 224 et suiv.

La concentration en un seul point (*concept du centre de profits*) de l'ensemble des coûts générés telle qu'elle est exigée plus haut se situe à des lieues des habitudes financières de la Confédération, les imputations internes visant au transfert des coûts étant très rares actuellement. Selon les pratiques en vigueur, les prestations de services et les livraisons internes sont échangées gratuitement.

Pour introduire le modèle de base tel que nous l'avons décrit, il faudrait que la Confédération procède *en gros* aux opérations suivantes dans le domaine financier:

- définition des institutions chargées de la formation qui peuvent être gérées sous forme de centres de profits<sup>58</sup>. A ce propos, il conviendrait d'examiner si le domaine des EPF doit constituer un seul centre de profit, ou si les différentes institutions de ce domaine doivent former des centres de profit distincts;
- définition de standards pour la tenue de la comptabilité, pour garantir que les coûts soient intégralement imputés à ces centres de profit;
- séparation des différents centres de profit dans le bilan (interne) et imputation aux comptes correspondants des frais d'achat, d'entretien et de rénovation;
- réalisation technique des imputations internes nécessaires, en tenant compte des équipements et des biens immobiliers, et en adaptant les bases légales<sup>59</sup>;
- définition des points de recoupement pour la comptabilisation des types de coûts, des centres d'activité et des objets des coûts à l'intérieur du centre de profit.

Il s'agira ensuite d'approfondir ces différentes étapes, notamment en ce qui concerne la mention du compte. Mais ce n'est pas là notre propos.

### **5.6.1.2 Modèle de compte harmonisé**

Le modèle de compte harmonisé de la Conférence des directeurs cantonaux des finances, publié en 1978, a été introduit notamment pour améliorer la transparence des données financières. A cette époque, soit lors de l'introduction de la nouvelle péréquation financière, l'attention principale a été portée sur les données importantes du point de vue macroéconomique. Le point de vue des «finances publiques» prédominait, même si les financements spéciaux représentaient déjà un instrument inspiré du management qui permettait de constituer des centres de profit dans le cadre comptable même<sup>60</sup>.

Les financements spéciaux devraient ainsi constituer le point de départ d'autres travaux dans le cadre du modèle de compte harmonisé. Ils représentent un cadre comptable fermé au niveau du

---

<sup>58</sup> Selon l'art. 37 de la LFC, les finances et la comptabilité des entreprises et les établissements sans personnalité juridique doivent satisfaire aux exigences de l'exploitation. Cet article demande explicitement que les comptes soient complets. Il conviendrait d'examiner s'il ne serait pas préférable de gérer les institutions de formation en tant qu'institutions disposant d'une personnalité juridique ou non (cf. EPF).

<sup>59</sup> Selon l'art. 15, 3e al., de la LFC, le paiement de prestations entre offices est «en règle général interdit». Cet article contredit ainsi la démarche adoptée ici et devrait être adapté en conséquence.

<sup>60</sup> Cf. Schedler (1996), p. 16 et suiv.

compte de résultats et se concluent par leur propre excédent de charges ou de produits. Aujourd'hui déjà, il est possible de maintenir dans les financements spéciaux les éventuels excédents de charges ou de produits issus de ces financements. Dans un tel cas, le montant en question est gelé en tant que *réserve affectée à un but* dans le bilan de l'institution.

Il est recommandé aux collectivités publiques qui se fondent exclusivement sur le modèle de compte harmonisé de faire apparaître les institutions chargées de la formation parmi les financements spéciaux. Partant de la structure existante, on peut ainsi créer aisément, dans la comptabilité financière, les bases à partir desquelles un calcul des coûts décentralisé devient possible. En revanche, les collectivités publiques qui décideront d'adapter l'ensemble de leur modèle comptable aux conditions du NPM devront veiller, par des moyens appropriés, à ce que la totalité des coûts soient imputés aux institutions de formation. On pourrait imaginer une comptabilisation par institution d'après la structure fixée par le modèle comptable.

### 5.6.1.3 Coûts généraux

Lors du transfert des coûts généraux, il convient de tenir compte des besoins en informations des décisionnaires. Une imputation en fonction des niveaux devrait obéir aux principes suivants:

- 1er niveau: Sur quels coûts le responsable d'une institution de formation peut-il influencer directement? (point de vue du fournisseur de prestations); en conséquence: de quels coûts peut-il être tenu responsable?
- 2e niveau: Quels sont les coûts totaux générés par la fourniture de prestations en matière d'enseignement? (point de vue de l'acheteur de prestations)
- 3e niveau: Quels coûts une institution de formation engendre-t-elle au total par ses activités? (point de vue du financeur de prestations)

On peut ainsi distinguer quatre catégories de coûts généraux, ceux-ci devant être répartis sur différentes étapes. Du point de vue technique, cela exige un calcul des coûts à plusieurs niveaux. A chaque niveau sont donc générées des informations adaptées aux décisions à prendre.

I. Coûts généraux propres	Total des coûts généraux au sein de l'institution même. Exemples: conciergerie, électricité, chauffage, etc.
II. Coûts généraux engendrés par d'autres centres et sur lesquels on a une prise directe	Total des coûts généraux engendrés par une commande passée par l'institution auprès d'autres unités administratives. Exemples: services informatiques, équipement des écoles et des bureaux, prestations relatives au perfectionnement professionnel, etc.
III. Coûts généraux engendrés auprès d'autres centres mais sur lesquels on n'a aucune prise	Total des coûts généraux engendrés par le fait que l'institution est gérée par l'Etat. On trouve certes des commandes à l'origine de ces coûts généraux, mais ceux-ci disparaîtraient si l'institution était privatisée. Exemple: raccordements LAN, coûts induits des bâtiments, etc.
IV. Coûts généraux donnés sur lesquels on n'a aucune prise	Total des coûts généraux découlant du fait que la formation est un bien que l'Etat doit assurer. Ces coûts généraux n'existeraient pas si l'institution était privatisée. Exemple: coûts engendrés par la direction de l'instruction publique ou par l'administration scolaire, décisions politiques (overhead) du parlement et du gouvernement, etc.

Fig. 12: Flux des coûts généraux relatifs aux institutions de formation

Le genre de situation sur laquelle repose la décision détermine l'ampleur des coûts généraux dont il faut tenir compte. Ainsi, si l'on confie au directeur d'une école la responsabilité des coûts, les niveaux I et II doivent être inclus. En revanche, lorsqu'il s'agit de décider si une prestation d'enseignement doit être fournie par le secteur privé (délégation des tâches), il convient d'intégrer les niveaux I à III dans la comparaison des coûts. Enfin, le niveau IV gagne en signification lorsque l'Etat se retire complètement d'un champ d'activités, ou lorsqu'une collectivité publique souhaite comparer sa situation globale à celles d'autres collectivités.

Les coûts induits des bâtiments, qui figurent dans le troisième groupe, comprennent notamment les amortissements, les intérêts sur le capital investi et les frais d'entretien. Dans certains cas, ces coûts peuvent dépasser de plusieurs fois les coûts de formation directs; ils concernent en particulier les bâtiments scolaires construits à des emplacements très onéreux et dont l'entretien, généralement lié à la protection du patrimoine, revient très cher.

Dans les pays qui ont déjà introduit une comptabilité analytique dans le domaine de l'éducation (Danemark, Pays-Bas, etc.), on détermine généralement un *coût par élève* pour l'infrastructure servant à l'enseignement; la somme obtenue est créditée aux autorités scolaires locales ou communales, indépendamment de la valeur réelle du bâtiment de l'école. Ces autorités assument le reste, soit la différence entre la valeur réelle et la valeur normale. Bien que le coût du bâtiment soit toujours comptabilisé, celui-ci ne tombe pas sous la responsabilité directe de la direction de l'école.

## 5.6.2 Statistique

### 5.6.2.1 *Statistique financière / comptabilité nationale*

La statistique financière dans le domaine de la formation repose sur la comptabilité économique et financière de la Confédération, des cantons et des communes; elle fait l'objet d'un rapport annuel publié par l'Administration fédérale des finances et intitulé «Finances publiques en Suisse». La statistique financière présente les lacunes suivantes:

1. Elle indique des dépenses, mais pas les coûts.
2. Elle est relativement peu différenciée.
3. Elle est relativement peu parlante au vu de la structure trop hétérogène de la comptabilité.

Dans le cadre du projet INES de l'OCDE, on a déploré l'absence, dans cette statistique, d'informations sur les dépenses privées pour la formation et sur le nombre d'emplois dans ce domaine; de plus, celle-ci diffère de la classification de l'UNESCO<sup>61</sup>. Le projet de statistique des dépenses publiques pour l'éducation publié par l'Office fédéral de la statistique (OFS, août 1996), ne tient compte qu'en partie des propositions avancées pour améliorer la situation en matière de données<sup>62</sup>. Au cas où le présent modèle de calcul des coûts serait

---

<sup>61</sup> Cf. Hanhart (1993), p. 6 et suiv.

<sup>62</sup> Cf. Hanhart (1994), p. 6 et suiv.

appliqué sur tout le territoire, la situation relative à ces données se trouverait grandement améliorée.

Ce constat s'applique aussi aux comptes nationaux (CN). Les CN décrivent les différentes phases du circuit économique, soit la production, l'exploitation, la distribution et la redistribution du revenu et l'utilisation du revenu<sup>63</sup>. Le système de comptes nationaux de l'ONU (version actuelle: CN 1993) et le système européen de comptes économiques intégrés (version actuelle: SECN 1995) sont les standards actuels. Il n'existe plus aujourd'hui de différences d'ordre conceptuel entre ces deux standards, même si certaines divergences subsistent<sup>64</sup>.

Les prestations produites dans le domaine de l'éducation se subdivisent en deux catégories selon qu'elles sont destinées au marché ou non. Pour des raisons d'ordre technique, l'attribution à l'une ou l'autre des catégories ne se fait pas dans tous les cas selon des règles abstraites, mais selon le modèle structurel prédominant. Ainsi, les prestations des écoles de conduite ou d'aviation (pour autant qu'il ne s'agisse pas d'écoles professionnelles) sont à considérer dans tous les cas comme destinées au marché. Par ailleurs, les prestations du domaine de l'enseignement comme de celui de la recherche et du développement peuvent être considérées comme axées sur le marché lorsque les moyens utilisés par l'unité de production proviennent en majorité (pour plus de 50%) de la vente de sa production (sans qu'il soit tenu compte du prix de base)<sup>65</sup>. Dans le modèle à structure étatique, prédominant dans le domaine de l'éducation, les prestations d'enseignement fournies sont pour la plupart comptabilisées dans le secteur public des CN<sup>66</sup>. L'appréciation de ce processus éducatif non destiné au marché se fait sur la base des coûts de ce processus, qui sont définis statistiquement<sup>67</sup> et qui ne correspondent pas aux coûts d'exploitation.

Les données brutes servant au calcul des coûts du processus éducatif dans le secteur étatique sont tirées de la statistique financière, qui s'appuie également sur les comptes des collectivités publiques, comptes qui présentent une subdivision par fonction. Tout affinement ou toute amélioration des données brutes tels que le permettrait l'introduction du calcul des coûts faciliteraient l'établissement des CN. Comme nous l'indiquons plus loin, notre modèle de calcul des coûts pour les institutions de formation va au-delà des prestations éducatives au sens strict (groupe de prestations «enseignement») et comprend également la recherche<sup>68</sup> et d'autres prestations qui ne sont pas directement liées à l'enseignement.

---

63 SEC (1995) p. 1.

64 SEC (1995) p. 7 et suiv.

65 SEC (1970) p. 46.

66 Ces prestations de formation sont mises à la disposition des ménages privés par le biais de transferts de biens à des fins sociales et imputées à la consommation individuelle, conformément aux règles adoptées.

67 Coût du processus d'enseignement = (consommation intermédiaire, revenu d'une activité lucrative dépendante, amortissements, impôts sur la production).

68 La recherche et le développement sont imputés à la consommation collective.

### 5.6.2.2 Les indicateurs de l'enseignement de l'OCDE

Le modèle international des indicateurs de l'OCDE existe déjà dans sa quatrième édition. Il comprend plus de 50 indicateurs, dont sept concernent les coûts et les ressources dans le domaine de l'éducation. Toutefois, ceux-ci sont toujours considérés de manière globale: ils répondent généralement aux besoins en informations du financeur.

Les sept indicateurs sur les ressources financières se répartissent en deux catégories:

1. les dépenses pour l'éducation;
2. les sources de financement de l'éducation.

Sont pris en considération les degrés scolaires I à III, préscolarité comprise (école enfantine). Le degré IV (formation des adultes) n'est pas pris en compte. Cependant, ce modèle est en voie d'élaboration. Selon des informations orales communiquées par les responsables de l'OCDE-CERI, on peut s'attendre à ce que le degré IV soit un jour intégré dans le modèle.

Le tableau suivant résume les principaux caractères du modèle des indicateurs ainsi que les exigences que l'on peut en tirer pour notre modèle de calcul des coûts:

Catégorie	No	Indicateur	La Suisse fournit-elle des données?
Dépenses pour l'éducation	F01	Dépenses pour l'éducation par rapport au PIB	Oui, mais sans les dépenses du secteur privé
Dépenses pour l'éducation	F03	Dépenses pour des prestations d'éducation par élève/étudiant et par degré d'enseignement	Oui, mais sans les dépenses du secteur privé
Dépenses pour l'éducation	F03-R	Disparités indigènes quant aux prestations d'éducation fournies par élève/étudiant	Oui, mais sans les dépenses du secteur privé
Dépenses pour l'éducation	F05	Dépenses courantes et dépenses d'investissement	Oui (on peut toutefois se poser des questions sur la qualité des données relatives aux investissements)
Sources de financement de l'éducation	F12	Financement public selon le niveau administratif	Oui
Sources de financement de l'éducation	F13	Part des dépenses pour l'éducation dans les dépenses publiques	Oui

Fig. 13: Les indicateurs de l'enseignement de l'OCDE

Du point de vue de la comparabilité internationale des données financières, le modèle de calcul des coûts devra satisfaire aux exigences suivantes:

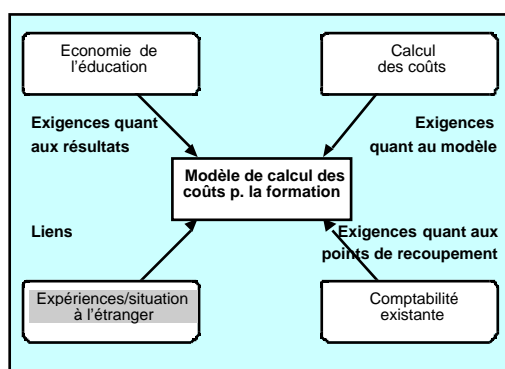
- Saisie des dépenses privées pour l'éducation également.
- Amélioration de la transparence relative à la politique de subventions pratiquée à l'égard d'institutions privées.
- Séparation claire entre les dépenses courantes et les investissements (coûts induits des investissements).



- Affinement des données et délimitation plus claire selon le degré scolaire.
- Amélioration des données relatives aux hautes écoles (recherche essentiellement) et à la formation professionnelle (prestations de l'économie privée dans le système de formation dual).
- Mise à disposition plus rapide des données (la statistique de 1994 porte p.ex. sur des données de 1991); la statistique actuelle ne peut pas servir d'instrument de gestion. Pouvoir disposer plus rapidement de données constamment mises à jour serait un avantage.
- Amélioration de la qualité des chiffres par tête.

Il serait bon que le calcul des coûts se fasse uniformément dans les différents degrés d'enseignement: la comparabilité s'en trouverait améliorée. Notre modèle tient compte de toutes ces exigences.

## 6 Financement et calcul des coûts dans le domaine de l'éducation



### 6.1 Description de quelques systèmes éducatifs étrangers

La question du calcul des coûts ne préoccupe pas que la Suisse, mais la quasi-totalité des pays occidentaux en ces temps de disette financière. Nous aimerions savoir si d'autres pays pratiquent un calcul des coûts dans le domaine de l'éducation, et si oui, quelle en est la forme. D'entente avec le groupe d'accompagnement, nous avons choisi d'examiner les sys-

tèmes pratiqués au Danemark, en Allemagne, en Angleterre, en France et aux Pays-Bas.

Nous avons constaté sur la base de cet examen que les pays pratiquant des forfaits par élève ou recourant à d'autres instruments financiers fondés sur l'attribution de montants forfaitaires avaient tous développé un calcul des coûts. On peut donc affirmer qu'il existe une corrélation entre le mode de financement et la nécessité de compléter la comptabilité financière par une comptabilité d'exploitation.

Le Danemark et les Pays-Bas recourent au calcul des coûts. Dans ces deux cas, les écoles disposent d'un modèle de calcul établi par le gouvernement. Ce modèle sert au calcul de forfaits. Ces deux pays déterminent le montant des forfaits à partir du calcul des coûts complets; sont ainsi pris en considération, outre les frais courants pour les salaires et le matériel, le coût du capital et l'entretien des bâtiments.

La France et l'Allemagne ne pratiquent en principe pas de calcul des coûts, tandis que l'Angleterre s'en remet aux différentes institutions. On trouve également quelques exceptions dans le degré tertiaire (exemple: remboursement de forfaits individuels dans les facultés de médecine allemandes).

Le Danemark et les Pays-Bas utilisent des modèles de calcul des coûts imposés par un organisme central et calculent les forfaits ou les budgets globaux sur la base de ces modèles. La distinction entre acheteur et fournisseur de prestations n'est donc pas claire. Les forfaits par élève ou les budgets globaux correspondent aux coûts réellement générés et non à un prix négocié entre l'acheteur et le fournisseur d'une prestation éducative. Cette situation est comparable à celle que l'on observe dans certains cantons suisses, notamment aux degrés primaire, secondaire I et secondaire II: là également, les modèles de calcul des coûts sont développés au niveau des acheteurs de prestations (départements ou directions de l'instruction publique) et non, comme c'est le cas pour les universités, au niveau du fournisseur de prestations.

L'Angleterre fait une distinction plus claire entre acheteur et fournisseur de prestations. Les forfaits par écolier (ou les bons de formation) représentent plutôt un certain prix. Les écoles sont ensuite libres de réaliser un calcul des coûts d'exploitation comme instrument

de gestion interne. Cela explique pourquoi l'Angleterre, à la différence du Danemark et des Pays-Bas, n'a pas (encore) introduit de calcul des coûts dans toutes ses écoles.

### 6.1.1 Danemark

Le système éducatif du Danemark laisse à chacun la *liberté de choisir son école*. Les parents ont même la possibilité de faire dispenser à leurs enfants un enseignement privé à domicile.

Le financement des institutions de formation publiques et privées autorisées est assuré par le biais de *forfaits par élève*, qui couvrent la totalité des coûts pour chaque élève. Dans les écoles privées, les forfaits par élève correspondent pratiquement au montant de la subvention par élève accordée aux écoles communales, dont est déduit l'écologie que doivent payer les parents<sup>69</sup>.

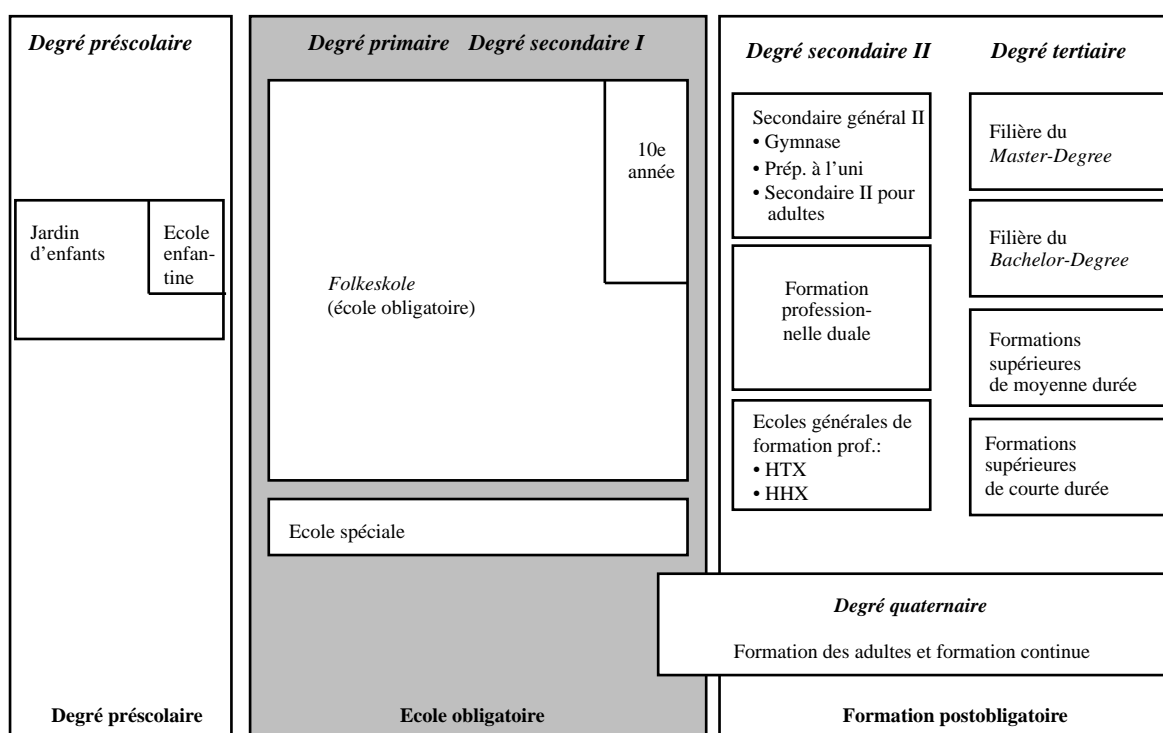


Fig. 14: Représentation schématique du système de formation au Danemark

Les écoles de district et les écoles communales qui dispensent une formation générale ou professionnelle sont toutes subventionnées par l'Etat, de même que l'ensemble des écoles privées. Le législatif fixe la répartition des ressources au moment de la discussion du budget. Les montants destinés aux écoles de district (100% des dépenses courantes) et aux écoles privées (85%) leurs sont directement versés du budget de l'Etat. Les communes reçoivent de l'Etat, pour les écoles communales, un *montant global non affecté*. Le Conseil

<sup>69</sup> Commission européenne (1995), p. 68-69.

communal répartit ce montant entre les écoles, et c'est la conférence scolaire qui décide des détails relatifs à l'utilisation de ces montants.

Les hautes écoles techniques et les instituts de formation des enseignants sont des établissements privés, qui sont toutefois financés à 100% par l'Etat. Les universités populaires, les écoles d'agriculture, les internats et quelques écoles d'économie domestique sont également des institutions privées qui bénéficient de subventions de l'Etat. Les hautes écoles sont financées directement à partir du budget de l'Etat; elles peuvent cependant chercher d'autres ressources par leurs propres moyens (taxes d'inscription ou vente de prestations). Des forfaits par étudiant sont versés pour assurer l'enseignement. Les budgets concernant les bâtiments, l'administration et la recherche sont en revanche calculés en fonction des besoins. La formation des adultes et la formation continue sont financées tant par des fonds publics que privés.

Depuis 1990, les subventions que l'Etat accorde aux écoles professionnelles sont calculées selon le principe du «*taximètre*»; c'est également le cas depuis l'année budgétaire 1994 pour les écoles de formation générale et pour les écoles professionnelles. Selon ce principe, chaque école se voit attribuer un *montant forfaitaire* qui se compose d'une somme variable (dépenses d'enseignement par élève ou étudiant) et d'une somme fixe (contribution fixe aux coûts). Les écoles décident elles-mêmes de l'usage qu'elles font de ces moyens. Le montant forfaitaire couvre les coûts de personnel, les coûts matériels et les coûts d'infrastructure (loyer, intérêt sur le capital, amortissements).

On établit ces forfaits sur la base d'un calcul des coûts déterminé de manière centralisée. Dans ce cas, il est difficile de faire la distinction entre le rôle d'acheteur de prestations (Etat) et celui de fournisseur de prestations (écoles). Les écoles publiques sont tenues de communiquer la structure de leurs coûts sur la base d'un modèle de calcul prédéfini, pour que l'Etat (en tant qu'acheteur) soit en mesure de fixer le montant du forfait («prix»).

### **6.1.2 Allemagne**

Le système éducatif allemand reflète la structure fédéraliste du pays. Dans la mesure où la constitution ne fixe pas de restrictions, ce sont les Länder qui sont compétents en matière d'éducation. En principe, les écoles publiques sont financées par les communes. Sauf dans quelques Länder, l'Etat n'intervient que pour les écoles dont le territoire et l'importance dépassent les frontières communales.

L'Etat fédéral est compétent dans les domaines suivants: réglementation des conditions dans lesquelles sont dispensées la formation générale et la formation continue (droit économique et droit du travail), bourses d'études, encouragement de la recherche scientifique. Par ailleurs, l'Etat fédéral fixe le cadre légal concernant les hautes écoles et établit des directives relatives à la rémunération du corps enseignant.

Comme en Suisse, les différents Länder collaborent étroitement au sein d'une conférence permanente des ministres de l'éducation.

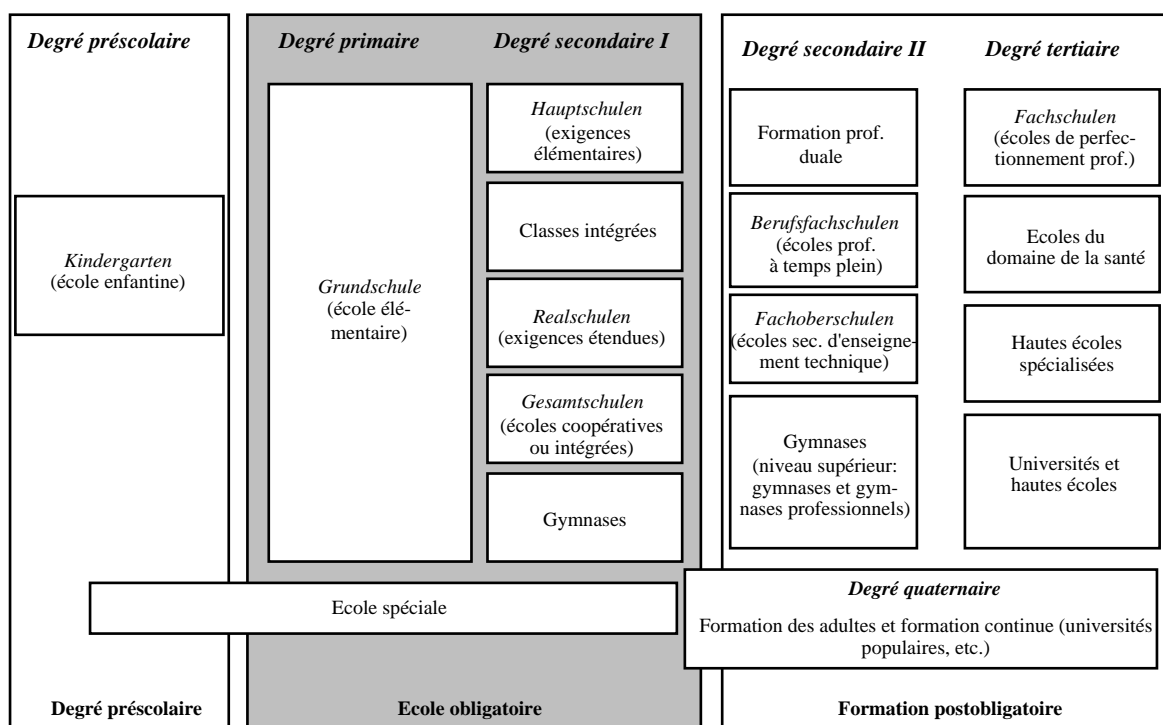


Fig. 15: Représentation schématique du système de formation en Allemagne

Le financement des *écoles enfantines* publiques est assuré par l'Etat (Länder et communes). Les écoles enfantines en mains de l'Eglise sont financés par les impôts religieux. Dans les deux cas, les parents doivent apporter leur contribution. Ceux dont le revenu est faible sont soutenus par les services d'assistance à la jeunesse. Quant aux *écoles publiques*, elles sont en principe construites et entretenues par les communes. Ces dernières assurent en outre le financement du personnel administratif. Ce sont normalement les Länder qui assument les coûts du personnel enseignant. La fréquentation des écoles publiques est en principe gratuite. Les parents contribuent à l'achat de matériel scolaire. L'*enseignement professionnel* est de la compétence des Länder, tandis que l'Etat fédéral assume les frais d'exploitation qui y sont liés. Les entreprises se chargent des coûts de la formation en entreprise et versent aux personnes à former une indemnité dont le montant est négocié entre les signataires de la convention tarifaire. La formation dispensée dans les écoles professionnelles est en principe financée par des fonds publics, notamment par les Länder et par les communes. Les *hautes écoles* sont des collectivités de droit public et, généralement, des institutions des Länder. Outre les universités, accessibles à tous, l'Etat fédéral et les Länder gèrent des hautes écoles à l'accès limité, comme les universités de la Bundeswehr ou les hautes écoles spécialisées dans l'administration publique. Enfin, certaines universités bénéficient du soutien de l'Eglise, d'autres sont financées par les milieux privés.

L'Allemagne ne connaît en principe pas de calcul des coûts. On trouve des exceptions au degré tertiaire, dans les facultés de médecine par exemple, des forfaits par cas y étant calculés. Mais le caractère mixte du financement des écoles empêche une gestion financière efficace des institutions de formation (les coûts engendrés par les bâtiments et par le

personnel d'exploitation sont généralement assumés par les communes, les salaires des enseignants le sont par les Länder).

### 6.1.3 Angleterre

En Angleterre, le *Department for Education (DFE)* est compétent pour tout ce qui touche au domaine de l'éducation. Une exception toutefois: la formation professionnelle<sup>70</sup>. Le DFE n'assume cependant que des tâches centrales; ainsi, c'est lui qui définit la politique nationale en matière d'éducation, qui distribue les mandats de recherche et qui fixe des normes minimales dans le système éducatif. La gestion opérationnelle est laissée aux *Local Education Authorities (LEA)*. Entre autres tâches, celles-ci doivent assurer une offre scolaire suffisante pour couvrir les besoins, contrôler les procédures d'admission, établir le budget des écoles qu'elles financent, vérifier la qualité de l'enseignement, offrir à l'école des services d'assistance psychologique et sociale et mettre en place des formes spéciales d'éducation. Les LEA jouissent d'une large autonomie dans leur action. Chaque unité dispose d'un *Education Committee* (sorte de commission éducative) et d'un *Chief Education Officer*.

On trouve en Angleterre des écoles publiques et des écoles privées. Les premières se subdivisent en trois catégories:

- Les *county schools*: elles sont mises en place et entièrement financées par les LEA.
- Les *voluntary schools*: elles sont gérées par des institutions religieuses ou caritatives. Il s'agit en réalité d'écoles privées. Mais ce sont traditionnellement les LEA qui en assurent la totalité des coûts.
- Les *grant-maintained schools*<sup>71</sup>: ayant renoncé à être administrées par les LEA, celles-ci tirent leurs ressources directement de la Found Agency for Schools, un office dont la tâche est d'assurer le financement des écoles. En 1993, 6,5% des écoliers fréquentaient une grant-maintained school.

Les écoles privées ne reçoivent aucune subvention; elles assurent leur financement par des écolages et par des dons. La loi sur l'éducation prévoit des subventions liées au revenu pour les élèves particulièrement doués, qui permettent à ceux-ci de fréquenter une école privée.

A la différence du Danemark ou des Pays-Bas, l'Etat anglais n'impose pas de modèle généralisé de calcul des coûts. Seules quelques écoles calculent donc leurs coûts d'exploitation. Les forfaits par élève ou les Training Credits représentent ainsi un prix que l'Etat paie en tant qu'acheteur de prestations aux écoles qui fournissent ces dernières.

---

<sup>70</sup> En charge de l'Employment Department.

<sup>71</sup> Cette possibilité a été introduite lors de la réforme de l'éducation de 1988.

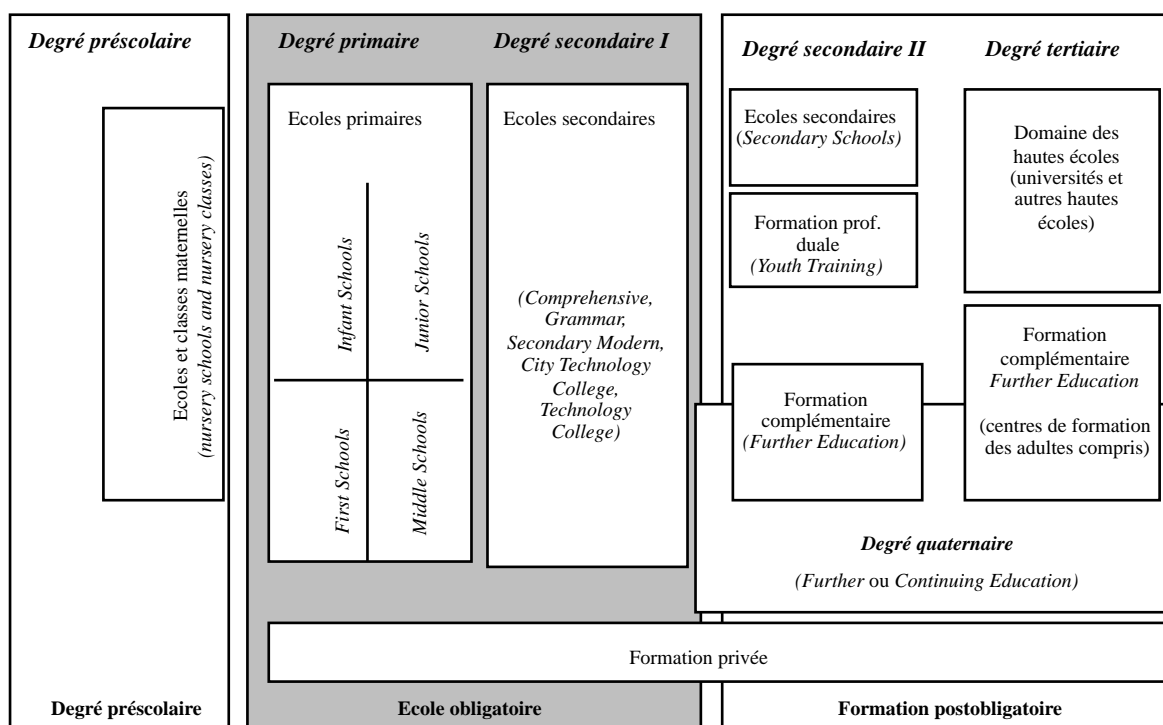


Fig. 16: Représentation schématique du système de formation en Angleterre

Le gouvernement central prend en charge une partie des coûts des écoles financées par les LEA (impôts communaux et taxes). C'est la Found Agency for Schools qui assure le financement des *grant-maintained schools*. Dans les deux cas, les ressources couvrent les dépenses courantes et les frais de capital. Les LEA arrêtent le budget concernant l'offre de formation dans leur domaine et financent les différentes écoles en conformité avec les programmes administratifs scolaires au niveau local. Les conseils d'administration des écoles et les directeurs de ces dernières sont ainsi responsables de la gestion de leur budget. Les écoles primaires et les écoles secondaires publiques n'ont pas le droit de prélever des écolages<sup>72</sup>. Les moyens d'enseignement doivent être mis gratuitement à la disposition des élèves. Les parents sont toutefois libres de verser de l'argent aux écoles. Les *training credits* sont comparables à des bons qui permettent d'accéder à une formation conforme aux standards reconnus. Ils sont mis à la disposition des adolescents qui ne fréquentent plus l'école à plein temps parce qu'ils ont commencé à travailler. Chaque crédit a une certaine valeur et peut être échangé contre une formation au sein de l'entreprise ou de l'établissement scolaire. Le financement des *further education institutions* (degré tertiaire) est assuré pour l'essentiel par le gouvernement central. Ces institutions se voient verser des *montants forfaitaires*. Les écoles peuvent accroître leurs revenus par des taxes d'études ou par la vente de prestations. Quant aux hautes écoles, elles sont financées par le gouvernement central ou par des taxes d'études. Le calcul s'effectue sur la base du nombre d'étudiants prévu ou espéré. Le reste des ressources doit être obtenu par d'autres biais (mandats de recherche de l'industrie p.ex.), et une partie de la recherche est financée séparément.

<sup>72</sup> Sauf pour l'enseignement de la musique (pour autant qu'il ne s'agisse pas d'une branche obligatoire).

### 6.1.4 France

Le système français d'éducation publique assure la formation d'environ 83% des écoliers. Quelque 17% des écoliers fréquentent donc des écoles privées, catholiques pour la plupart, qui ont signé un accord avec l'Etat. La loi-cadre n° 89-486 du 10 juillet 1989 concernant la politique de l'éducation fixe cette dernière comme priorité absolue du pays. L'objectif est que d'ici à la fin du siècle, toute une génération ait obtenu au moins le *certificat d'aptitude professionnelle (CAP)* ou un *brevet d'études professionnelles (BEP)*<sup>73</sup> et que 80% des écoliers obtiennent le *baccalauréat*.

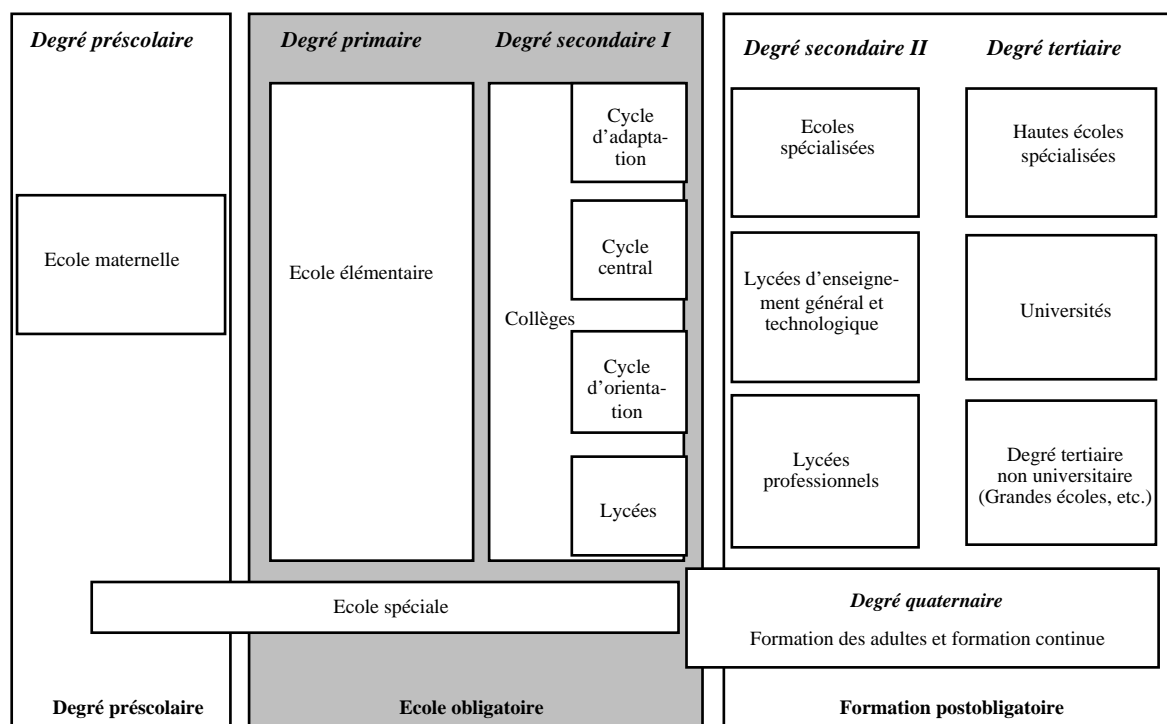


Fig. 17: Représentation schématique du système français de formation

L'Etat paie les salaires des employés des domaines de l'enseignement, de l'éducation et des services d'assistance. Les autorités locales assument les frais d'investissement et les frais courants de l'enseignement, selon la répartition suivante<sup>74</sup>:

- les communes assument les coûts des écoles des niveaux élémentaire et primaire;
- les départements sont compétents pour le degré secondaire I;
- les régions financent le degré secondaire II et contribuent au financement des projets importants des universités.

<sup>73</sup> Qui clôt une formation professionnelle secondaire.

<sup>74</sup> Commission européenne (1995), p. 181, et Ministère de l'éducation nationale (1995).



Dans ce cas également (cf. Allemagne et Pays-Bas), les ressources financières ont différentes origines. Cela rend difficile une gestion financière claire des institutions de formation. Le coût de l'enseignement professionnel dispensé dans le cadre de l'apprentissage est assumé par l'Etat, par les entreprises et par les Conseils généraux.

Les écoles privées, qui ont conclu un accord avec l'Etat, sont subventionnées. L'Etat assure notamment le paiement des salaires ainsi que les frais de la formation de base et de la formation continue des enseignants. En contrepartie, les institutions privées de formation doivent observer les horaires et les programmes auxquels est soumise l'éducation publique; elles sont en outre surveillées par l'Etat. Les parents qui mettent leurs enfants à l'école privée doivent payer un écolage dont le montant varie selon l'école.

Le financement de l'apprentissage est assuré à partir de deux sources: la première est constituée des recettes provenant de l'impôt pour la formation (0,5% du volume salarial d'une entreprise), la seconde de ressources tirées du fonds régional pour la formation des apprentis. Le financement de la formation des adultes repose sur trois piliers: l'Etat, les autorités régionales et l'économie privée. Cette dernière doit y consacrer 1,4% de la masse salariale totale. Les cours destinés aux chômeurs sont pour l'essentiel financés par le gouvernement.

A quelques exceptions près, la plupart des écoles françaises réalisent un calcul des coûts au degré tertiaire. La situation est ainsi comparable à celle qui règne en Allemagne.

### **6.1.5 Pays-Bas**

La structure du système éducatif des Pays-Bas est marquée par la forte autonomie dont jouissent les institutions de formation. Cette autonomie se reflète dans le financement, qui se fait sous la forme de forfaits, ainsi que dans la grande liberté dont disposent les enseignants pour organiser les cours. En ce qui concerne le financement, aucune distinction n'est faite entre écoles privées et écoles publiques.

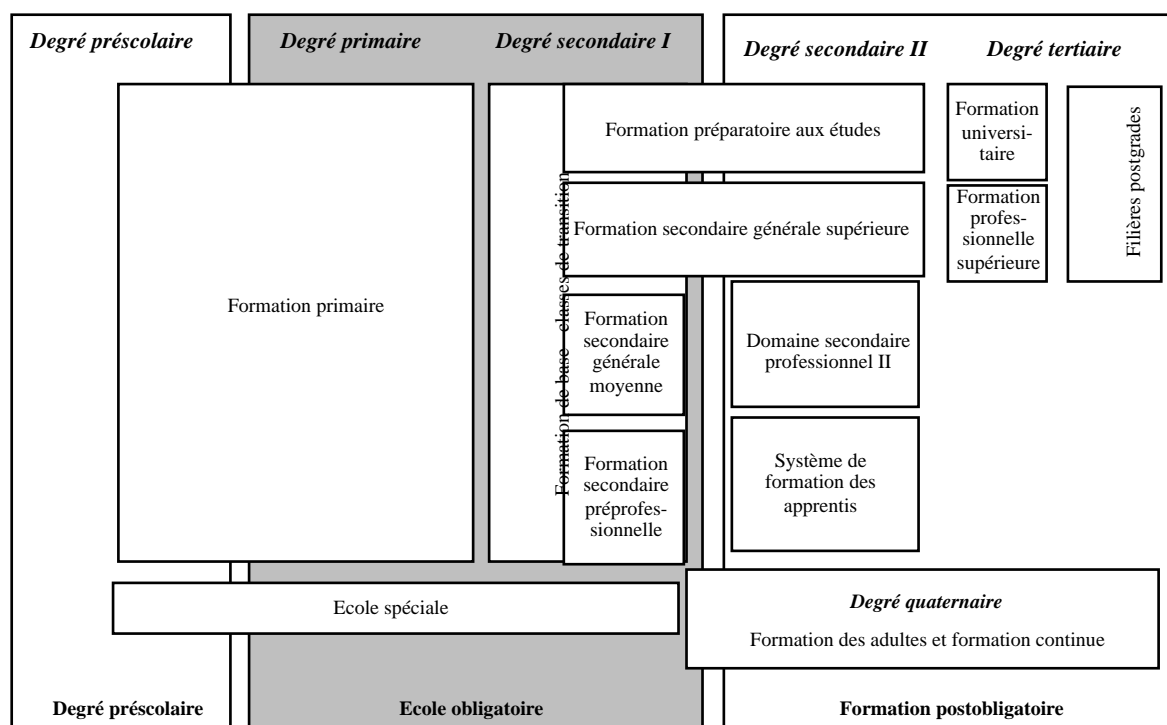


Fig. 18: Représentation schématique du système de formation des Pays-Bas

En principe, le gouvernement central fournit les ressources financières pour les différents niveaux et les différentes formes d'enseignement. Ecoles publiques et écoles privées sont financées selon les mêmes critères. C'est le Ministère de la santé, du bien-être et du sport qui finance, par l'intermédiaire des communes, les services destinés aux enfants. Les communes décident s'il y a lieu de fournir de tels services et dans l'affirmative, quels moyens sont nécessaires à cet effet.

Deux systèmes s'offrent pour le financement des écoles des degrés primaire et secondaire ainsi que des écoles spéciales<sup>75</sup>:

- un *financement par forfaits*, qui laisse aux écoles une grande liberté en matière de gestion des frais de personnel et des frais d'exploitation.
- un *financement par forfaits modulaire* qui prévoit l'octroi aux écoles de deux forfaits, le premier destiné au financement des bâtiments, du matériel d'enseignement et des travaux d'entretien, le second servant à couvrir les frais de personnel.

Comme au Danemark, ces forfaits sont établis sur la base d'un calcul des coûts déterminé par un centre unique. On retrouve donc le problème d'une distinction insuffisante entre l'acheteur et le fournisseur de prestations. La plupart des ressources sont versées directement aux responsables des écoles. Le coût du loyer (sans les frais accessoires) est, lui, imputé aux autorités locales. Ainsi, comme en Allemagne et en France, les mouvements financiers destinés à financer les écoles sont par trop hétérogènes au Danemark.

<sup>75</sup> De Graan G.B.K. (1996), p. 13 et suiv.

Le gouvernement central propose des forfaits aux écoles professionnelles du degré secondaire (MBO). Selon les besoins, ces montants peuvent servir à couvrir les frais de personnel ou d'infrastructure. Les écoles professionnelles ont également le droit de conserver les ressources financières réunies par leurs propres moyens. Les enseignants peuvent exercer, sur une base contractuelle, des activités dans le cadre de leur engagement. On exige cependant des écoles qu'elles tiennent une comptabilité professionnelle. L'apprentissage est financé par l'Etat et par des contributions de l'économie privée. Le financement dépend du nombre de contrats de formation conclus. Le Ministère de l'éducation assume le coût de la formation théorique, tandis que les entreprises assurent le financement de la formation pratique. En cela, elles sont soutenues par le Ministère des affaires sociales et de l'emploi. Les offices de l'emploi couvrent les frais engendrés par l'engagement de chômeurs. Quant aux universités, une nouvelle forme de financement a été introduite en 1993: les montants forfaitaires dépendent du nombre d'étudiants et des prestations fournies par ces derniers; ces montants sont déterminés sur la base de deux taux seulement. L'Etat assume 90% des coûts.

La fréquentation de l'école est gratuite pour les jeunes jusqu'à 16 ans. Passé cet âge, ceux-ci doivent payer une taxe. En contrepartie, les étudiants âgés de 18 à 27 ans reçoivent des *subventions à la formation*, qui consistent en:

- un même montant de base perçu par chacun (assimilable à un bon de formation);
- une contribution supplémentaire pour les personnes à bas revenu ou un prêt porteur d'intérêts.

## **6.2 Le système éducatif de la Suisse<sup>76</sup>**

### **6.2.1 Les degrés d'enseignement en Suisse**

La Suisse compte 26 cantons et demi-cantons et autant de systèmes éducatifs. Malgré les différences cantonales, il ressort de ces systèmes une structure fondamentale qui est compatible avec le modèle de l'OCDE/CERI. Ce système distingue les niveaux suivants: école enfantine (ou niveau préscolaire), école primaire, degré secondaire I, degré secondaire II et degré tertiaire (cf. illustration). Cette subdivision se fonde sur les définitions de l'UNESCO («International Standards Classification of Education») et est également utilisée par l'Office fédéral de la statistique.

---

<sup>76</sup> Ce chapitre repose sur un sondage que nous avons effectué dans le cadre de cette expertise auprès des directions cantonales de l'instruction publique (DIP). Il est apparu que les informations communiquées par les DIP n'étaient pas complètes, même pour les institutions de formation qui leur étaient directement subordonnées (l'annexe 1 contient les résultats du sondage concernant l'aspect du calcul des coûts, mais pas ceux touchant au modèle actuel de comptes ou au financement du domaine de l'éducation). Même après avoir collecté des informations complémentaires, nous ne sommes pas sûrs de connaître tous les projets de calcul des coûts existants.

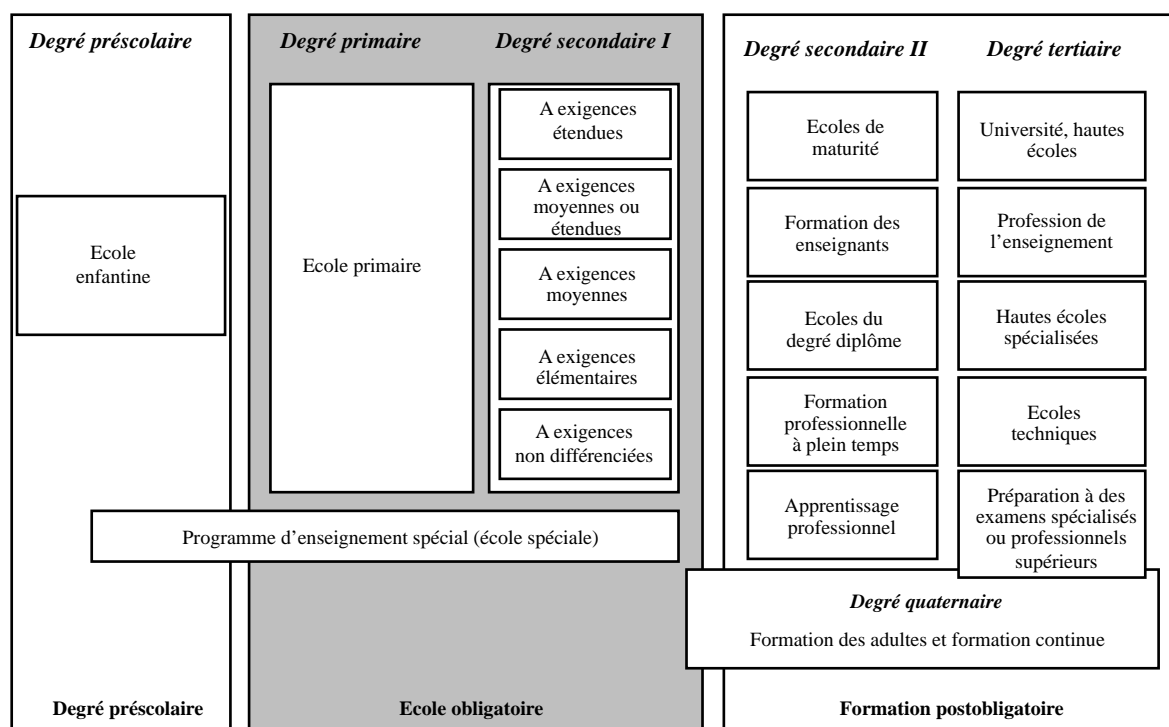


Fig. 19: Structure de base du système de formation en Suisse<sup>77</sup>

Toutefois, la répartition des coûts (sectorisation) par degré d'enseignement constitue un problème de taille lorsqu'il s'agit de comparer les coûts entre les cantons. Un premier élément est le **temps, variable, que l'on passe à tel ou tel degré** selon le canton:

- La durée moyenne de fréquentation du **degré préscolaire** est de 1,8 an<sup>78</sup>, le minimum étant d'un an et le maximum de trois ans.
- La **scolarité primaire** s'étend sur six ans dans la plupart des cantons. Dans les cantons de BS et de VD, elle dure quatre ans, dans ceux de AG, de BL, de NE et du TI, cinq ans. Dans certains cantons (SO p.ex.), il existe la possibilité pour l'élève d'entrer directement au gymnase.
- Le **degré secondaire I** dure en général trois ans. Deux cantons ramènent dans certains cas cette durée à deux ans (école de formation complémentaire à BS ou Realschule/Oberschule à GL). D'autres prolongent à quatre ans la durée du degré secondaire I (AG, BL, TI, VD).
- Les filières du **degré secondaire II** représentent une suite directe ou indirecte à la scolarité obligatoire: les écoles de formation générale (écoles de maturité ou gymnases, écoles du degré diplôme et établissements de formation des enseignants) ainsi que la formation professionnelle de base. La durée de chaque filière varie également selon les

<sup>77</sup> Regli/Furer (1996), p. 7.

<sup>78</sup> OFS (1993), p. 48.

cantons. Ainsi, un gymnase peut dispenser une formation de courte ou de longue durée (généralement 4 et 6 ans).

- Pour ce qui est de la *formation professionnelle*, celle-ci dure pour plus de 90% des filières trois à quatre ans, et seulement deux ans dans les autres filières.

Mais la durée n'est pas un critère qui convient bien pour délimiter qualitativement les différents degrés d'enseignement. De nos jours, on utilise de plus en plus celui de la «*maturité*» atteinte au terme du degré en question, indépendamment de sa durée. Ainsi, en définissant de manière uniforme le niveau de formation (maturité) devant être atteint à un stade précis, on laisse aux cantons la liberté d'aménager comme ils l'entendent les différents degrés sur les plans de leur durée, de leur contenu et de leur structure.

Un autre problème découle des filières de formation qui, selon les cantons, sont proposées à différents degrés. On peut citer comme exemple la formation des enseignants: dans de nombreux cantons (BE, BL, BS, FR, GR, LU, SG, SH, SO, SZ, TG, VS, ZG), des filières de *formation des enseignants* pour les degrés préscolaire et primaire<sup>79</sup> sont offertes dès la fin de la scolarité obligatoire. Certains cantons forment les enseignants de certaines filières au degré tertiaire (BE, BL<sup>80</sup>, BS<sup>81</sup>, LU, SG, SZ), tandis que d'autres (AG, GE, JU, NE, TI, VD, ZH) ne forment leurs enseignants qu'au degré tertiaire. La formation des enseignants commence même au degré secondaire I dans le canton de Glaris, tandis que les cantons d'AI, d'AR, de NW et d'OW ne disposent pas d'une école normale. La formation des maîtres primaires est actuellement revue dans de nombreux cantons. La plupart des discussions qui marquent ces réformes plaident en faveur d'une formation au degré tertiaire. Cela signifierait que les écoles normales actuelles seraient remplacées par une formation universitaire ou qu'elles acquerraient un statut de formation tertiaire.

Il faudrait pouvoir comparer les coûts des diverses formations des enseignants d'après les prestations fournies, indépendamment du degré – qui, d'ailleurs, diffère selon le canton – auquel ces formations appartiennent. Cela signifie que le coût de la formation d'un enseignant primaire doit être comptabilisé de manière uniforme, que cette formation ait été dispensée par une institution du secondaire II ou par une université. Cette tâche appartient au responsable des «prestations»<sup>82</sup> en question et est rendue possible par notre modèle.

Le troisième problème de délimitation concerne le domaine de la *formation continue*. Plusieurs institutions de formation du secondaire II (des écoles professionnelles pour la plupart) et du tertiaire (essentiellement des universités) sont confrontées à la concurrence d'institutions privées du quaternaire. Il s'agit ici de considérer l'ensemble des prestations relatives à la formation continue comme faisant partie du domaine quaternaire et de distinguer clairement celles-ci des degrés secondaire et tertiaire.

---

79 D'autres cours et la formation d'enseignants secondaires sont proposés au degré tertiaire.

80 Ecoles normales assurant uniquement la formation des maîtresses d'école enfantine.

81 Formation de maîtresses de travaux ménagers et de maîtresses d'école enfantine uniquement.

82 Nous désignons par ce terme les personnes qui ont affaire à certains types de prestations (comme la formation des maîtres primaires).

### 6.2.2 Degré primaire et degré secondaire I

Dans le domaine de l'école obligatoire, la comptabilité financière permet de se faire une idée relativement précise de la situation financière d'une école. Outre le manque d'intérêt pour des informations que permettrait de réunir un calcul des coûts, d'autres obstacles, notamment structurels se dressent face à l'introduction d'un tel système. Citons l'éparpillement des compétences, les communes étant responsables en la matière, et, conséquence de cet éparpillement, le manque de ressources techniques et humaines nécessaires pour réaliser un tel calcul des coûts.

Il n'est donc pas étonnant que les efforts entrepris visent en premier lieu le développement de nouveaux instruments de gestion (pool de leçons, etc.); le sondage que nous avons effectué a montré, avec d'autres enquêtes, qu'il n'existe aucun modèle de calcul des coûts applicable dans le domaine de l'école obligatoire. Une exception cependant: le projet ECORE de la ville de Lucerne. Le «Modell einer Kostenrechnung im Bereich Primarschule der Stadt Luzern» part du modèle actuel, à structure étatique, qui attribue la gestion financière des institutions de formation à l'administration scolaire centrale (la «Schuldirektion» dans le cas présent). Les écoles en tant qu'institutions de formation ne jouissent donc pas, comme dans notre modèle, d'une autonomie, mais sont autant d'unités organisationnelles de la direction de l'école. Cette dernière indique dans sa comptabilité le coût que représente l'enseignement à l'école primaire, au premier cycle de l'enseignement secondaire (Oberstufe), à l'école spéciale, ainsi que l'enseignement de la musique (ventilés selon les caractères individuel/groupe et écolier/adulte) et les services fournis (ventilés selon les caractères degré primaire/degré secondaire I).

### 6.2.3 Degré secondaire II

La plupart des cantons n'utilisent pas actuellement de véritable système de calcul des coûts. Certains tentent de représenter, dans le compte financier, des centres de responsabilité, en recourant à une subdivision détaillée du MCH et en procédant à des imputations internes. Les délimitations choisies ne sont pas partout exemptes de défauts. Ainsi, dans le canton du Tessin, il n'est pas aisé de comparer les salaires des enseignants du 2e cycle de l'enseignement secondaire, les salaires des enseignants employés par plusieurs institutions étant imputés à la «sede di servizio». En outre, l'instrument représenté par les imputations internes n'est pas appliqué dans la même mesure partout. Nombre de cantons ne font ainsi pas figurer les dépenses sociales ou le coût du capital parmi les «centres d'activité».

La question des coûts se faisant de plus en plus pressante et les projets de nouvelle gestion publique se multipliant, on étudie de plus en plus sérieusement, dans les cantons de Suisse alémanique notamment, l'introduction d'un calcul des coûts (ZH, LU, SO, BE, BS, etc.). Mais les modèles envisagés ne sont pas uniformes. Le but est d'accroître l'autonomie des écoles, en améliorant la transparence des coûts et en établissant des forfaits par élèves ou par leçon. Le système de calcul des coûts exige qu'on décentralise davantage les processus comptables, voire qu'on mette en réseau les systèmes informatiques des écoles et de la direction de l'instruction publique, comme l'a fait le canton de Zurich pour ses écoles du 2e cycle de l'enseignement secondaire (Mittelschulen).

Au-delà des efforts entrepris actuellement pour introduire un système de calcul des coûts, le canton des Grisons utilise depuis plusieurs années un modèle particulièrement intéressant. Dans la seconde moitié des années 80, ce canton a introduit un nouveau modèle de financement à l'intention des Mittelschulen, qui accorde l'égalité de traitement aux Mittelschulen privées et à la «Churer Kantonsschule». L'objectif de la nouvelle loi sur la Mittelschule était entre autres de mettre sur un pied d'égalité les élèves qui fréquentaient une Mittelschule et d'uniformiser l'écologie pour tous les habitants. Le financement se fait par un forfait versé directement à l'école pour chaque élève dont les parents résident dans le canton et qui habite sur le territoire où se situe l'école privée. Les forfaits sont versés aux écoles garantissant une bonne formation et une bonne éducation et dont les conditions d'entrée et de promotion ainsi que les programmes correspondent pour l'essentiel à ceux pratiqués par la Kantonsschule. Le forfait représente 100% du coût net que le canton doit assumer pour un élève fréquentant la Kantonsschule; il comprend également le coût du capital: les contributions à la construction sont donc incluses. Le coût net de formation se compose des éléments suivants:

- charges nettes inscrites au compte de fonctionnement pour la Kantonsschule, l'école normale et les installations sportives, amortissements non compris;
- contributions de l'employeur à l'assurance du personnel et à la caisse d'épargne et contributions aux assurances suivantes: AVS, AI, PC, APG, CCF (part des coûts administratifs comprise);
- amortissements calculés sur les bâtiments et les installations de 2,5% par année (amortissement linéaire pour une durée de vie calculée de 40 ans);
- taux d'intérêt calculé sur les bâtiments et les installations sur la base du capital moyen investi (référence: le taux d'intérêt pratiqué par la banque cantonale des Grisons pour les installations scolaires en mains des pouvoirs publics);
- coût de l'entretien des bâtiments et des installations calculé à partir de la moyenne des cinq années précédentes.

#### **6.2.4 Degré tertiaire**

Au degré tertiaire, le calcul des coûts est pour l'heure peu développé. La plupart des institutions publiques de formation utilisent à ce niveau le MCH, certaines tiennent parallèlement un calcul des coûts interne, d'autres se contentent d'enregistrer les revenus et les dépenses. C'est ce qu'indique un sondage réalisé auprès des universités suisses et quelques autres institutions de formation du degré tertiaire (Fach- und Meisterschule d'Aarberg, école de cadres de la construction de Saint-Gall, qui fait partie de l'école professionnelle des arts et métiers de ce même canton, haute école pédagogique de Saint-Gall, écoles normales du canton de Zurich). La plupart des universités suisses introduisent un système de calcul des coûts ou améliorent celui qu'elles disposent déjà. Le calcul des coûts doit servir en premier lieu à la planification, à la gestion financière et à l'obtention d'une plus grande transparence en matière de coûts. Les informations liées aux coûts sont surtout demandées dans les institutions de formation qui recourent à un financement autonome ou privé ou à

un budget global. Les universités en sont des exemples, puisque certaines d'entre elles sont déjà partiellement autonomes ou devraient le devenir prochainement.

La plupart des universités font figurer comme centres d'activité les différents instituts et, exceptionnellement, les professeurs (EPFZ) ou les chaires (Université de Zurich). Dans les petites écoles, il arrive que l'école entière représente un centre d'activité au sein de l'administration. C'est la définition des objets des coûts qui pose le plus de problèmes aux établissements de formation. Pour cette raison, la plupart des universités n'en ont défini aucun; d'autres se sont attelées à cette tâche et certaines ont déjà entrepris de répartir grossièrement les objets des coûts (enseignement, formation continue, recherche, services). Il est probable que les écoles normales du canton de Zurich considèrent les différentes filières en tant qu'objets des coûts, comme c'est déjà le cas aujourd'hui à l'école de cadres de la construction de Saint-Gall et à la Fach- und Meisterschule du SMU (entre autres objets des coûts).

L'introduction d'un *numerus clausus* a été discutée dans cinq universités (Bâle, Berne, Genève, Lausanne, Zurich). Une base légale a été créée à cet effet pour l'Université de Berne. Bien que dans les débats relatifs au *numerus clausus*, le coût par étudiant revête une importance considérable, seules les universités de Genève et de Lausanne établissent un lien direct entre le coût par étudiant et le *numerus clausus*. Peut-être est-ce parce que le calcul des coûts reste pour l'heure incomplet. Quant au degré tertiaire, la grande majorité des institutions de formation n'indiquent aucun coût par étudiant ou utilisent des moyennes à cet effet.

Le financement s'effectue de la même manière pour toutes les institutions interrogées, celui-ci étant assuré par la Confédération, par les cantons, par les taxes d'études et par d'autres moyens (contributions du Fonds national de la recherche scientifique, recherche, services). Les moyens qui composent le financement peuvent être très divers. Différentes associations soutiennent en outre la formation continue.

### **6.2.5 Degré quaternaire**

Le domaine de la formation continue subit actuellement de profondes mutations. Jusqu'ici, on ne lui accordait que peu d'importance, quel que fût le degré. Des statistiques et des données financières importantes font ainsi défaut. Il manque des structures transparentes, et les flux financiers sont peu clairs:

- opacité dans la délimitation des coûts des prestations offertes par des institutions dans d'autres domaines de formation;
- opacité des subventions;
- inégalités face au marché en raison de subventions cachées, etc.

Il manque des critères et des conceptions clairs en ce qui concerne les subventions. Par ailleurs, il n'est pratiqué en Suisse presque aucune recherche (chaire) dans le domaine de la formation continue. Selon des estimations, de toutes les dépenses des pouvoirs publics en faveur de l'éducation (quelque 20 milliards de francs au total), seulement 500 millions



environ bénéficient à la formation continue (sans les activités accomplies à titre bénévole par des privés dans ce domaine).

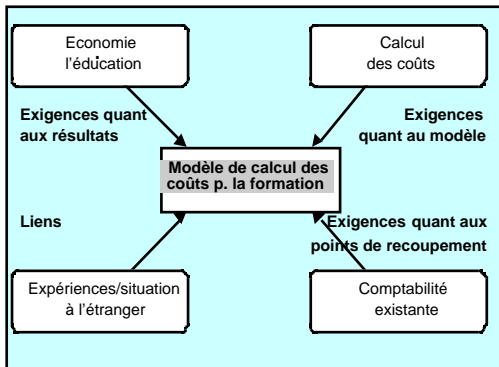
La gestion de la formation continue soutenue par les pouvoirs publics est encore largement pensée en termes de structures. Le schéma de répartition se fonde sur la distinction entre «formation continue professionnelle» et «formation continue générale». Les domaines et les institutions mentionnés dans la loi sur la formation professionnelle (préparation à des examens supérieurs, etc.) bénéficient du soutien le plus important sur le plan financier. Mais l'importance de ces domaines et de ces institutions va diminuant. Dans le domaine de la formation continue générale, la répartition des ressources ne repose sur aucune conception. Ce ne sont pas des matières «indispensables» qui sont soutenues en priorité, mais des institutions. La qualité de l'offre (coût/utilité) et les besoins sont peu débattus dans un système de formation générale subventionné par l'Etat, ouvertement ou non (la situation est différente chez les fournisseurs privés de prestations). Aujourd'hui, ce domaine représente la majeure partie de l'offre, puisque les cours d'informatique et de langue équivalent à eux seuls à plus de 50% des prestations offertes.

Ces deux aspects (faible intérêt général et caractère fortement structuré de la répartition des ressources publiques) sont en nette contradiction avec l'apprentissage tout au long de la vie, une conception qui bénéficie désormais d'un large soutien. Selon le point de vue traditionnel des financeurs publics, la formation continue est en premier lieu liée à la profession (le chômeur passe un examen de maîtrise ou obtient après coup un diplôme de commerce). Il cède du terrain face à l'exigence d'un nombre croissant de personnes pour que la formation continue porte également sur une amélioration des compétences personnelles adaptée à la situation et aux besoins (le chômeur suit des cours d'informatique et de langue adaptés aux besoins). La répartition entre «formation générale» et «formation continue» semble de moins en moins judicieuse. De même, une gestion pensée en termes de structures est aujourd'hui dépassée. Elle devrait être remplacée par un mode de répartition des fonds publics souple, adapté à la situation présente (processus politique). Du point de vue du calcul des coûts, il convient d'agir de la manière suivante:

- il faut accroître la transparence des flux financiers (qui paie pour quoi, et combien?);
- il faut revoir les mécanismes de gestion, en subventionnant les prestations indispensables, et non plus les structures;
- il faut que les fournisseurs de prestations calculent leurs prix sur la base d'un calcul des coûts complets (ce constat s'applique également aux écoles publiques). Chacun des cours de formation continue proposés devrait représenter une prestation (objet des coûts).

La gestion actuelle, pensée en termes de structures, fait que seules les écoles privées pratiquent un calcul des coûts (Migros, AKAD, etc.). Les écoles privées cofinancées par l'Etat (universités populaires, etc.) et les écoles publiques (écoles professionnelles, etc.) ne recourent pas au calcul des coûts. Elles ne disposent généralement que d'un compte financier et ne peuvent pas attester par des coûts des efforts entrepris dans le domaine de la formation continue.

## 7 Un modèle de calcul des coûts pour les institutions de formation



L'ambition de développer un modèle de calcul des coûts applicable à toutes les institutions de formation en Suisse nous force à envisager un modèle agrégé à un niveau relativement élevé d'abstraction. Différents critères s'offrent à nous pour la subdivision de notre modèle:

- la version du MCH applicable aux cantons et aux communes prévoit une subdivision par types de charges, par institutions et par fonctions;
- les statistiques nationale et internationale de la formation recourent à une subdivision par degrés d'enseignement;
- les groupes d'intérêt des différentes branches demandent l'application d'une subdivision par groupes de professions;
- l'administration penche fortement en faveur d'une subdivision par prestations et par groupes de prestations, ceux-ci devant concrétiser le point de vue fonctionnel;
- du point de vue des responsabilités, il faudrait que les résultats puissent être ventilés par unités de gestion (centres de profits, centres de responsabilités).

Le présent travail devant englober toute la diversité des applications rencontrées dans les cantons et, donc, laisser une marge de manœuvre à ces derniers, on peut écarter une harmonisation des subdivisions institutionnelles. Il est essentiel que les particularités régionales soient préservées dans ce domaine. Le même constat s'applique à la subdivision par groupes de professions: on rencontre des différences parfois énormes entre les diverses filières de formation. Il reste donc quatre aspects susceptibles de constituer autant de critères de base pour une subdivision de notre modèle de calcul des coûts:

- types de charges (types de coûts)
- groupes de prestations
- degrés d'enseignement
- unités organisationnelles (non harmonisées)

Outre cet ensemble de critères, il sera nécessaire dans certains cas de constituer d'autres familles de coûts pour des besoins spécifiques. Ainsi, si l'on voulait savoir combien coûte, dans l'ensemble, la formation dans le secteur sylvicole, on utiliserait des informations tirées des calculs des coûts; cependant, pour des raisons économiques liées à l'organisation de relevés, de telles informations ne sont pas disponibles d'office.

## 7.1 Le modèle de base

Les modèles destinés aux différents degrés d'enseignement reposent sur la structure de base suivante:

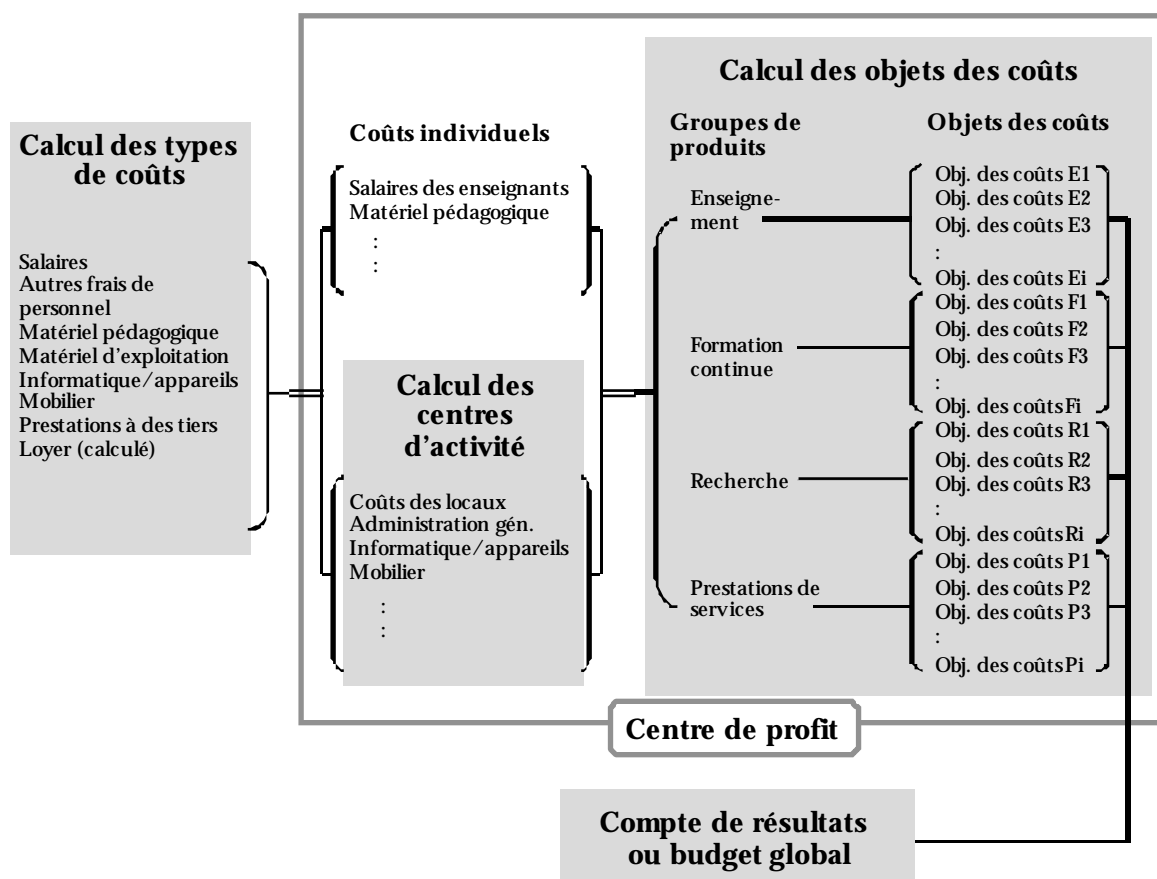


Fig. 20: Le modèle de base

Dans le calcul des coûts, les charges, qui figurent dans le compte financier, sont délimitées par rapport aux coûts. Les coûts individuels sont imputés directement aux objets des coûts, les coûts indirects sont réunis par centres d'activité et imputés aux objets des coûts par le biais de clés de répartition. Les produits sont également imputés aux objets des coûts et/ou comparés à un budget global. On est en présence d'un compte par centres de profit, qui permet de regrouper l'origine, la répartition et la couverture des coûts.

Pour illustrer cette méthode, prenons les exemples suivants. Le premier montre comment procéder avec le salaire d'un maître de français du degré secondaire I. Son salaire peut être imputé directement aux objets des coûts. Dans le groupe de prestations «enseignement», il s'agit normalement de la prestation du même nom. Si l'enseignant travaille dans différentes institutions de formation ou exécute, outre son activité d'enseignant, des mesures promotionnelles, son salaire ne peut plus être attribué directement aux prestations. Le salaire est donc réparti, par exemple, en fonction du nombre de leçons et par l'intermédiaire d'un

centre d'activité, entre les différentes prestations. D'autres clés de répartition sont envisageables (leçons plus travaux de préparation p.ex.).

Le deuxième exemple montre comment procéder avec le matériel de nettoyage. Lorsque les coûts de ce matériel ne peuvent être répartis entre les différentes prestations que de manière indirecte, au moyen d'une clé de répartition, ils sont d'abord imputés à un centre d'activité (nettoyage p.ex.). Ce centre d'activité doit être à son tour réparti entre les différents objets des coûts par l'intermédiaire d'une clé logique. La taille d'un local pouvant être déterminante pour la consommation de matériel de nettoyage, on peut choisir la surface comme clé. Mais l'affectation du local en fonction des prestations qui y sont fournies est également déterminante. Il faut donc également tenir compte du nombre de leçons. On peut donc par exemple fixer comme clé, pour répartir les coûts du «nettoyage» entre les différentes prestations, le nombre de leçons multiplié par la taille du local.

## **7.2 Les groupes de prestations**

Le système suisse de formation fournit des prestations nombreuses et variées, de nature matérielle ou immatérielle. Ces prestations doivent être regroupées de manière à ce qu'elles livrent des informations sur l'importance du système de formation sur le plan macroéconomique. Pour cette raison, on distingue quatre groupes dits «de prestations»: l'enseignement, la recherche, la formation continue et les prestations de services.

### **7.2.1 Enseignement**

Le groupe de prestations «enseignement» comprend l'ensemble des prestations fournies à tous les degrés dans le cadre de la formation normale. Il s'agit en premier lieu des unités d'enseignement, mais également des prestations supplémentaires comme l'encouragement des élèves particulièrement doués, les cours de rattrapage, les branches non obligatoires, etc. Sont imputés à l'enseignement tous les coûts découlant de l'organisation, de la fourniture, de l'évaluation et du développement de prestations dans ce domaine. Au degré tertiaire s'ajoutent les coûts liés à la gestion autonome des universités qui concernent directement l'enseignement: évaluation des examens, commission de recours, etc.

### **7.2.2 Recherche**

La recherche concerne essentiellement le secteur tertiaire; certains projets sont également réalisés par des institutions du quaternaire. Au degré tertiaire, on s'efforce de répartir (plus ou moins officiellement) les tâches entre universités et hautes écoles spécialisées, la «recherche fondamentale» étant plutôt l'affaire des premières, tandis que la «recherche appliquée» est surtout pratiquée dans les hautes écoles spécialisées. Il est souvent impossible de faire une distinction claire entre ces deux notions. C'est pourquoi le modèle de calcul des coûts présenté renonce à une telle subdivision.

Il est cependant nécessaire, pour des raisons liées à l'orientation de la recherche, de poser des limites entre différentes catégories de projets. Il n'est pas rare que l'on demande

d'utiliser les différentes *sources de financement*<sup>83</sup> comme critère de classification, celles-ci présentant un intérêt pour la statistique et la politique en matière de recherche. Mais il est aisé de définir les sources de financement à partir du compte de résultats. On peut ainsi créer une subdivision liée au management. L'analyse des différents champs de recherche nous permet d'envisager la formation de trois catégories:

1. **Recherche individuelle:** le chercheur se voit mettre à disposition des moyens tels qu'un équipement de base qu'il peut utiliser à loisir, sans qu'il soit soumis à des contrôles. Il s'agit là de la forme traditionnelle de recherche libre, qui dépend uniquement de la qualité du personnel de recherche.
2. **Recherche menée dans le cadre d'un projet:** celle-ci concerne des projets qui ont un début et une fin déterminés. Sur le plan qualitatif, ce type de recherche se distingue du précédent par la *fixation d'objectifs*, d'un cadre temporel et financier et par une *évaluation* finale des résultats. C'est généralement le chercheur lui-même qui fixe l'objet du projet. Peu importe que celui-ci soit mené par un individu ou par un groupe de personnes.
3. **Recherche prioritaire:** il s'agit là d'une recherche orientée menée dans un cadre stratégique préétabli. Les priorités peuvent être fixées par le Fonds national, mais également par des universités ou par des centres de compétences, et les projets prioritaires dotés de moyens propres.

Ces trois groupes de prestations comprennent aussi bien la recherche fondamentale que la recherche appliquée. Le financement peut se faire par des canaux très divers. On peut par ailleurs subdiviser chacun de ces groupes en deux autres catégories, selon que la recherche est libre ou orientée.

	Recherche individuelle	Recherche liée à un projet	Recherche prioritaire
Recherche libre			
Recherche orientée			

Fig. 21: Types de recherche

<sup>83</sup> A ce propos, il a été exigé dans le groupe d'accompagnement que l'on puisse faire à l'avenir une distinction entre le financement privé, le financement assuré par le Fonds national de la recherche scientifique, d'autres financements publics en faveur de la recherche et le financement provenant de l'UE. Ces différentes sources peuvent être intégrées sans problème, à condition que les recettes soient comptabilisées correctement.

### 7.2.3 Formation continue

La formation continue suit, généralement après une interruption, un «cycle» fermé de formation. La plupart des cours de formation continue proposés sont organisés par des institutions de formation de droit privé, qui sont très présentes dans ce domaine, même si les institutions publiques de formation y sont de plus en plus actives. Celles-ci doivent imputer la totalité des coûts générés afin de permettre une comparaison avec les prestataires privés. La formation continue a donc deux visages: elle est à la fois groupe de prestations et, sur le plan institutionnel, degré d'enseignement.

### 7.2.4 Prestations de services

Le terme «prestations de services» a acquis une signification bien définie dans l'usage courant. Il est souvent utilisé en opposition à un bien physique. Dans ce sens, il conviendrait de considérer l'offre des institutions de formation dans son ensemble comme des prestations de services, celles-ci étant de nature immatérielle. La notion de prestations de services telle que nous l'utilisons se distingue de cette définition dans la mesure où on l'oppose aux «prestations de base» fournies par les institutions de formation.

La quasi-totalité des institutions de formation fournissent à l'économie et à la société des prestations de services qui n'ont pas de lien direct avec le mandat d'enseignement et de recherche qu'elles assument. Ces prestations génèrent elles aussi des coûts, qui sont souvent financés par les impôts (=subventions transversales). Pour que ces coûts n'alourdissent pas ceux imputables à l'enseignement, à la recherche et à la formation continue, il importe de les distinguer du reste. Le groupe «prestations de services» englobe donc tous les services qui ne font pas partie des tâches de base de l'éducation. Les prestations de services scientifiques étant, de par leur nature, étroitement liées à la science, il est nécessaire d'établir des critères garantissant une imputation homogène.

#### 7.2.4.1 Prestations de services scientifiques dans le secteur tertiaire

Prenons le cas d'un patient soigné dans un hôpital universitaire par un étudiant en médecine: on peut se demander si une telle activité est à considérer comme une prestation de services ou comme faisant partie de l'enseignement. Les critères suivants permettent de répondre à cette question:

- Quel est le type de *prestation* proposée (cours magistral, expertise, soutien, exposition, etc.)?  
Cette question doit permettre d'entreprendre une classification valable en toutes circonstances pour certaines activités et qu'il n'est pas nécessaire de répéter chaque fois qu'un nouveau cas se présente. Elle est particulièrement pertinente dans les cas où l'activité en question s'adresse toujours à la même clientèle. Ainsi, un cours magistral sera toujours tenu pour des étudiants: on peut classer d'office la prestation «cours magistral» dans la catégorie «enseignement». Lorsqu'une classification générale ne peut être entreprise, l'une des questions suivantes (ou les deux) peuvent aider à trouver une solution.
- A qui (*client*) la prestation s'adresse-t-elle en premier lieu (étudiant, public, privé)?  
Lorsqu'une activité concrète s'adresse en premier lieu à des tiers ou au public, on peut

s'attendre à ce qu'il s'agisse d'une prestation de services. De telles prestations peuvent également s'adresser à des étudiants, lorsque celles-ci n'ont pas de lien direct avec les missions de base de l'université. Songeons aux activités sportives proposées dans le cadre universitaire, aux cours publics, aux activités culturelles...

- Quel est l'*objectif* visé?

Lorsque l'objectif premier est la formation des étudiants, il ne s'agit pas d'une prestation, mais d'enseignement. Prenons un exemple pour illustrer ce cas:

L'assistant d'un professeur d'histoire se passionne pour le 13<sup>e</sup> siècle. Il décide d'organiser une exposition sur les «origines de la Suisse». Non seulement, il doit aménager les locaux accueillant l'exposition, mais il doit également savoir de quels ouvrages la bibliothèque dispose. La question est la suivante: Quel genre de prestation est offerte dans ce cas? S'agit-il d'une prestation de services, de formation continue, de recherche ou d'enseignement, au cas où il tiendrait par la suite un cours à ce sujet? Il convient de procéder selon le schéma décrit précédemment:

Dans notre exemple, c'est une exposition qui est proposée. Si les expositions sont généralement considérées comme des prestations de services, il faut attribuer l'ensemble des travaux réalisés au préalable par l'assistant au groupe de prestations «prestations de services» (peu importe que la documentation réunie soit utilisée par la suite pour un cours ou non).

Si nous ne sommes pas d'avis que les expositions représentent systématiquement des prestations de services, les autres questions deviennent déterminantes. L'exposition s'adresse-t-elle à des étudiants ou au public; est-elle réalisée à la demande d'un tiers? Si elle s'adresse en premier lieu au public ou si elle est réalisée à la demande d'un tiers, tous les travaux qu'elle nécessite sont à attribuer au groupe de prestations «prestations de services».

Si l'exposition n'a pas pour but premier de contribuer à la formation continue de l'assistant ou de préparer un cours, mais qu'elle représente un service au public, il s'agit encore une fois d'une «prestation de services».

#### **7.2.4.2 Tâches n'appartenant pas aux missions de base**

Il faut distinguer des prestations de services de nature scientifique les autres prestations qui ne font pas partie des missions de base, mais qui sont fournies par les institutions de formation à tous les degrés d'enseignement. La palette de ces prestations est large: celles-ci vont de la location de locaux à la cantine, en passant par l'organisation de manifestations culturelles; citons également d'autres prestations «liées» à l'école, comme la prise en charge extra-familiale des enfants ou l'organisation de colonies de vacances.

#### **7.2.5 Calcul des informations sur les achats et sur le financement**

Cette manière de subdiviser les coûts qu'assume le fournisseur de prestations selon les prestations (objets des coûts) permet certes de déterminer également le coût par unité de prestation (étudiant, cours), mais elle ne s'inscrit pas dans la tendance qui prédomine actuellement de définir un «coût par élève». Les chiffres utilisés ne reposent pas sur des informations liées aux coûts, mais sur des montants définis avec plus ou moins de précision et qui sont tirés du compte financier, ventilés par institutions. Ainsi, le coût par étudiant en médecine comprend également le coût de la formation continue, puisqu'une délimitation est souvent impossible. Le calcul des coûts proposé permet d'obtenir sans grands efforts supplémentaires des données financières «correctes» par élève, par filière, par année ou par volée; il suffit pour cela d'additionner les différents coûts des prestations d'enseignement

offertes et de les diviser par le nombre d'élèves ou d'étudiants. Voici deux exemples illustrant cette méthode:

#### *Ecole XY*

Les matières proposées à l'école XY se répartissent en branches obligatoires et en branches facultatives. Chacune de ces branches représente un objet des coûts pour l'école, c'est-à-dire que le *coût par branche* est connu du responsable de l'école. Il suffit donc de diviser le coût total par le nombre d'élèves pour obtenir le *coût par élève*. La nature concrète des matières proposées est donc un élément important permettant de réduire ou d'accroître le coût par élève.

Par ces informations, les écoles peuvent montrer au canton l'impact sur les coûts qu'aurait une modification du programme. De son côté, le canton connaît les conséquences réelles sur les coûts engendrés par les différentes mesures en matière de politique éducative; il ne doit plus recourir à des moyennes (le coût par élève justement). Il sera aisé de tirer de ces résultats les chiffres demandés pour alimenter la statistique et le débat relatif à la politique de l'éducation.

#### *Université XY*

Les cours magistraux qui se tiennent dans les universités sont également des objets de coûts; en conséquence, on peut calculer les coûts par cours. On sous-estime généralement le fait que ce n'est pas de la filière d'études en soi que dépendent les coûts, mais des différents cours proposés dans cette filière. Pour l'université, les cours revêtent donc davantage d'importance du point de vue de la gestion des coûts que les filières, qui représentent en réalité un ensemble de cours.

Si l'AIPFU définit un forfait par étudiant qui doit être payé au canton de la haute école, il sera important pour les universités de connaître le coût par étudiant et par filière. Il s'agira d'additionner le nombre de cours de chaque filière, et de diviser ensuite le total par le nombre d'étudiants dans cette filière. Le résultat en est le *coût par étudiant et par filière*.

## **7.3 Les degrés d'enseignement**

### **7.3.1 Principes de base pour l'application du modèle**

Il est nécessaire d'établir une distinction entre les différents degrés d'enseignement, les exigences relatives à la structure concrète du calcul des coûts par degré variant considérablement selon le degré d'enseignement. Par ailleurs, il est souhaitable de disposer également d'informations macroéconomiques par degré; de telles informations devraient être relevées de manière systématique. Une fois adaptés aux différents degrés, les modèles se distinguent notamment du point de vue des objets des coûts, comme le montre le tableau suivant:



Degré d'enseignement Groupes de produits	Degrés primaire et secondaire I	Degré secondaire II	Degré tertiaire	Degré quaternaire
<b>Enseignement</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- enseignement</li> <li>- mesures de soutien</li> <li>- mesures d'intégration</li> <li>- orientation professionnelle</li> </ul>	Première voie de formation: <ul style="list-style-type: none"> <li>- enseignement</li> <li>- mesures de soutien</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- cours</li> </ul>	---
<b>Recherche</b>	---	---	<ul style="list-style-type: none"> <li>- recherche individuelle</li> <li>- recherche liée à un projet</li> <li>- recherche prioritaire</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- recherche liée à un projet</li> </ul>
<b>Formation continue</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- cours pour adultes</li> <li>- cours d'alphabétisation</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- prestations à l'intention d'externes (sport inclus)</li> </ul> Deuxième voie de formation <ul style="list-style-type: none"> <li>- enseignement</li> <li>- certification</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- études postgrade</li> <li>- séminaire/colloque</li> <li>- certification</li> <li>- cours publics</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- cours de formation continue</li> <li>- certification</li> </ul>
<b>Prestations de services</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- location</li> <li>- manifestations</li> <li>- expositions</li> <li>- enseignement dans d'autres institutions</li> <li>- bibliothèque/médiathèque</li> <li>- soutien extra-familial</li> <li>- camps de vacances</li> <li>- thérapies</li> <li>- services scolaires</li> <li>- autres services</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- location</li> <li>- manifestations</li> <li>- expositions</li> <li>- enseignement dans d'autres institutions</li> <li>- bibliothèque/médiathèque</li> <li>- soutien extra-familial</li> <li>- camp de vacances</li> <li>- autres services</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- location</li> <li>- manifestations</li> <li>- expositions</li> <li>- enseignement dans d'autres institutions</li> <li>- expertises</li> <li>- consultance</li> <li>- autres services</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- location</li> <li>- manifestations</li> <li>- expositions</li> <li>- autres services</li> </ul>

Le mandat des institutions de formation (éducation) va bien au-delà de la seule transmission de savoirs et de savoir-faire; il englobe également la formation de la personnalité et un rééquilibrage par rapport aux handicaps en tous genres. On peut se demander dans quelle mesure le calcul des coûts peut en tenir compte et à partir de quel moment il n'est plus à même de satisfaire aux attentes. La réponse qu'on peut apporter sur ce point concerne surtout le groupe de prestations «enseignement» aux degrés primaire et secondaire: le principal objet des coûts est le cours dispensé dans une branche (enseignement), ce cours devant revêtir une forme appropriée (qualité)<sup>84</sup>.

Dans le modèle à structure étatique, qui prédomine en Suisse, une école doit accepter tous les élèves (tous les étudiants pour une université) qui lui sont envoyés. Cela réduit fortement sa marge de manœuvre quant à l'optimisation du nombre de classes et de la taille de ces dernières; par ailleurs, elle n'a aucun pouvoir sur la composition (élèves) des classes. Ces deux facteurs ayant un impact important, quoique variable, sur les coûts d'une école, il faut en tenir compte lorsqu'on compare deux institutions de formation (centres de profits).

La production d'informations relatives aux coûts entraîne à son tour des coûts: aucune information n'est gratuite. La décision d'élaborer, d'introduire et d'appliquer un calcul des coûts doit également être précédée d'un calcul sur le rapport coût/utilité d'une telle mesure. C'est notamment le cas si l'on songe au degré de détail que l'on envisage pour un tel calcul des coûts. De plus, tout système de calcul des coûts suppose que l'on dispose de ressources spécialisées (know-how), ce qui n'est pas le cas dans toutes les écoles obligatoires, du moins pour l'heure. Dans nombre de communes de Suisse, ce sont des volontaires qui, conformément à l'esprit de milice, s'occupent de comptabilité; cela signifie que le calcul des coûts doit être aussi facile à effectuer que possible. Les grandes communes et les villes qui auraient besoin d'informations plus détaillées doivent pouvoir adapter elles-mêmes le système.

On peut s'attendre à ce que la comptabilité soit tenue, au moins à temps partiel, par un professionnel à partir du degré secondaire II. On peut poser des exigences supérieures dans ce cas. Quant au degré tertiaire, où la complexité des problèmes est bien plus grande, le calcul des coûts doit pouvoir être affiné encore plus.

Notre modèle de calcul des coûts pose un cadre relativement grossier dans lequel ces différentes exigences devraient pouvoir prendre place. Il peut sans doute être affiné, mais, à notre avis, il ne devrait pas être simplifié.

---

<sup>84</sup> Songeons à ce propos à l'enseignement unilatéral, opposé à des formes d'enseignement recourant au partenariat ou au travail de groupe, et à l'utilisation de différents moyens pédagogiques (laboratoires de langues, ordinateurs, etc.).

## 7.3.2 Application du modèle au degré tertiaire

### 7.3.2.1 Prestations au degré tertiaire

Il est difficile de délimiter clairement les différentes prestations, qu'il faut pourtant attribuer à un objet de coûts. C'est aux responsables des prestations qu'il revient de procéder à cette attribution. Le modèle proposé repose sur les définitions suivantes de prestations, qui représentent en même temps un objet de coûts:

#### a) Enseignement

Prestations	Contenu/description
Cours	En font partie toutes les activités qui sont prévues au programme des cours établi à l'intention des étudiants: cours magistraux, séminaires, excursions, examens intermédiaires, examens finaux, etc.

#### b) Recherche

Prestations	Contenu/description
Recherche individuelle	Le chercheur se voit mettre à disposition des moyens tels qu'un équipement de base qu'il peut utiliser à loisir, sans qu'il soit soumis à des contrôles. Il s'agit là de la forme traditionnelle de recherche libre, qui dépend uniquement de la qualité du personnel de recherche.
Recherche menée dans le cadre d'un projet	Celle-ci concerne des projets qui ont un début et une fin déterminés. Sur le plan qualitatif, ce type de recherche se distingue du précédent par la fixation d'objectifs, d'un cadre temporel et financier et par une évaluation finale des résultats. C'est généralement le chercheur lui-même qui fixe l'objet du projet. Peu importe que celui-ci soit mené par un individu ou par un groupe de personnes.
Recherche prioritaire	Il s'agit là d'une recherche orientée menée dans un cadre stratégique préétabli. Les priorités peuvent être fixées par le Fonds national, mais également par des universités ou par des centres de compétences, et les projets prioritaires dotés de moyens propres.

#### c) Formation continue

Prestations	Contenu/description
Etudes postgrades	Comme l'indique le terme postgrade, cette prestation s'adresse aux personnes qui sont déjà titulaires d'un diplôme de fin d'études. Les études postgrades peuvent varier considérablement du point de vue de leur organisation (week-end, soirées, plein temps, temps partiel, etc.). La plupart du temps, elles visent à transmettre des connaissances dans un domaine autre que celui pour lequel un diplôme a été délivré ou permettent d'approfondir les connaissances des participants dans un domaine particulier (spécialisation).

Séminaire/colloque	Ces deux prestations peuvent prendre les formes les plus diverses. Tandis que le colloque repose plutôt sur un enseignement unidirectionnel, les participants à un séminaire participent activement au cours. Les séminaires et les colloques se distinguent des études postgrades dans la mesure où ces dernières durent plus longtemps et qu'elles accueillent des personnes devant impérativement avoir terminé leurs études.
Certification	Ce type de prestations englobe les examens qui visent l'obtention d'un certificat en dehors d'un programme d'enseignement ou d'une filière reconnue. Cette prestation comprend l'examen même, l'établissement du certificat et sa remise au cours d'une cérémonie de clôture.
Cours ouverts à tous	Dans de nombreuses universités on offre, en dehors des cours réguliers, des cours qui ne sont pas uniquement réservés aux étudiants immatriculés, mais auxquels tout un chacun peut s'inscrire (en règle générale, la participation à ces cours est soumise au paiement d'une petite contribution).

#### d) Prestations de services

Prestations	Contenu/description
Location	Par location, on entend la mise à disposition de locaux à des personnes externes par une institution de formation. En contrepartie, celles-ci s'acquittent d'une location (exemples: location de la salle de gymnastique à une association sportive, d'un auditoire à un ensemble musical, de la salle d'informatique à une société s'occupant de formation continue). L'utilisation des installations par des unités organisationnelles internes se traduit par des imputations internes et ne représente pas une prestation de services.
Manifestations	Manifestations internes et externes organisées par les institutions de formation: congrès, bal de l'université, dies academicus, etc.
Expositions	Expositions organisées dans les locaux des institutions de formation.
Enseignement dans d'autres institutions de formation	Enseignement dispensé dans une autre institution de formation dans le cadre du mandat reçu par l'enseignant. Cette forme d'enseignement pourrait gagner en importance à l'avenir si des collaborations s'instaurent avec d'autres institutions (publiques ou non).
Expertises	Les expertises traitent de questions particulières et sont réalisées sur mandat de tiers. La distinction entre expertise et recherche peut poser des problèmes. Elle devrait se faire au moyen des critères qui définissent le terme de prestation de services <sup>85</sup> .
Activité de consultant	Lorsqu'une institution de formation effectue une tâche qui fait concurrence à une entreprise privée de consultants, il convient d'imputer toutes les prestations liées à cette activité (exemple: conseils apportés à une entreprise par un institut de sciences économiques).

<sup>85</sup> Cf. point 7.2.4.

### 7.3.2.2 *Le processus de gestion*

Les objets des coûts décrits jusqu'ici représentent des prestations fournies par les institutions de formation (fournisseur) au degré tertiaire. Le fournisseur doit connaître le coût de chaque prestation s'il veut pouvoir définir le prix auquel il est disposé à l'offrir. Le calcul des coûts lui sert donc d'instrument d'information et de gestion. Les acheteurs et les financeurs ne disposent pas de ces informations sur les coûts. Il ne peuvent négocier que les prix ou le montant du budget global. Dans le tableau suivant, nous avons donc, au niveau du fournisseur, des informations internes sur les coûts, tandis que les données figurant dans les colonnes «financier» et «acheteur» se rapportent à des valeurs sujettes à négociation. Le degré de détail des informations varie lui aussi. Souvent, le financeur ne s'intéresse qu'aux dépenses globales qu'il assume par unité organisationnelle pour l'enseignement.

L'acheteur choisit différentes filières pour un nombre d'étudiants qu'il aura négocié et pour lesquels il paiera un prix. Pour négocier ce prix, le fournisseur se fonde sur son calcul interne des coûts et sur les capacités prévues. Si la demande pour certaines filières dépasse les prévisions ou le nombre de places achetées, il faut renégocier. Mais si l'intérêt porté pour une certaine filière est insuffisant, il incombe au fournisseur de réduire le surplus de capacités.

Le tableau suivant montre que les prestations et l'intérêt pour des informations en rapport avec ces dernières dépendent de la fonction. Nous avons pris pour exemple le degré tertiaire, mais on peut réaliser un tableau similaire pour chaque degré d'enseignement.

<div> <div>Fonction</div> <div>Groupe de prestations</div> </div>	Financier	Acheteur	Fournisseur
<b>Enseignement</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Total des dépenses pour l'enseignement = budget global par unité organisationnelle</li> <li>- Prestation = nombre de places (capacité) par filière</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Prix par filière</li> <li>- Nombre d'étudiants</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Coût par activité (planification de la capacité)</li> <li>- Coût de l'examen par date d'examen</li> </ul>
<b>Recherche</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Total des dépenses pour la recherche</li> <li>- Priorités/objectifs de la recherche</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Montant de base par chaire</li> <li>- Montant pour la recherche par personne/ par chaire + définition de l'orientation de la recherche</li> <li>- Montants pour certains projets + définition des objectifs ou du mandat de recherche</li> </ul>	Coût pour: <ul style="list-style-type: none"> <li>- la recherche individuelle</li> <li>- la recherche liée à un projet</li> <li>- la recherche prioritaire</li> </ul>
<b>Formation continue</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Financement privé ou</li> <li>- Participation de l'Etat pour x% ou</li> <li>- Montant forfaitaire de l'Etat par participant</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Prix par participant (soit participation au coût, en cas d'achat d'une prestation de formation continue)</li> </ul>	Coût pour: <ul style="list-style-type: none"> <li>- une filière postgrade</li> <li>- un séminaire</li> <li>- un colloque</li> </ul>
<b>Prestations de services</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Financement privé</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Prix par prestation de services (en cas d'achat d'une telle prestation)</li> </ul>	Coût pour: <ul style="list-style-type: none"> <li>- une location</li> <li>- une manifestation</li> <li>- une exposition</li> <li>- un enseignement dispensé dans une autre institution</li> <li>- une expertise</li> <li>- une consultation</li> <li>- d'autres prestations de services</li> </ul>

*Fig. 23: Prestations et intérêt pour des informations au degré tertiaire*

Pour que la négociation des prix soit possible à partir d'un budget global et prenne en compte les trois intervenants, l'université doit élaborer un budget pour les objets des coûts, budget ventilé par institut et/ou par centre d'activité. Ce budget constitue la base des budgets pour les ressources dont disposent les responsables des instituts et la direction de l'université. Il sert à la gestion opérationnelle du budget de l'université.

### 7.3.3 Prestations aux autres degrés d'enseignement

Cette énumération n'est pas exhaustive et peut varier selon la position de l'école au sein d'une commune.

#### 7.3.3.1 Prestations aux degrés primaire et secondaire I

Aux degrés primaire et secondaire I, les prestations obéissent en principe à des structures semblables. Pour cette raison, on considère ces deux degrés ensemble. La présentation ci-après dresse la liste des prestations et en résume le contenu.

##### a) Enseignement

Prestations	Contenu/description
Enseignement	Toutes les formes d'enseignement subdivisées par branches. Une subdivision plus fine permet de saisir de manière distincte l'enseignement obligatoire et l'enseignement facultatif <sup>86</sup> . Elle permet également de distinguer les écoles selon leur type et les classes selon leur taille, deux critères qui peuvent être fonction de la branche et influencer sur son coût.
Mesures de soutien	Petites classes, modèles favorisant l'intégration, dyslexie, encouragement des plus doués.
Mesures favorisant l'intégration	Français pour enfants allophones, autres mesures favorisant l'intégration.
Orientation professionnelle	Informations sur les différentes professions, cours spéciaux, etc. Est compris le coût de l'orientation professionnelle directement liée à l'école.

##### b) Recherche

Aucune recherche n'est pratiquée à l'école obligatoire.

##### c) Formation continue

Prestations	Contenu/description
Cours à l'intention des parents	Cours organisés par l'école à l'intention des parents dans une branche spécifique (informatique, mathématiques, météorologie, etc.).
Alphabétisation	Cours organisés par l'école à l'intention des parents.

---

<sup>86</sup> Les directions des écoles et des départements de l'instruction publique réclament depuis longtemps une telle distinction pour être en mesure de gérer l'évolution des coûts dans les écoles. Cependant, il s'agit là du point de vue de l'acheteur de prestation, qui ne concerne qu'indirectement le calcul des coûts au sein de l'école. Ce qui est demandé est plutôt que les questions de l'acheteur puissent trouver des réponses sans qu'il faille recourir à des moyens supplémentaires trop importants, ce qui est ici le cas.

#### d) Prestations de services

Prestations	Contenu/description
Location	Location de locaux et d'installations.
Manifestations	Manifestations internes et externes de l'école (soirées pour les parents, représentations théâtrales, etc.).
Expositions	Expositions organisées dans les locaux de l'école (réalisées par l'école ou par des tiers).
Enseignement dans d'autres institutions	Enseignement dispensé dans une autre institution de formation dans le cadre du mandat reçu par l'enseignant. Cette forme d'enseignement pourrait gagner en importance à l'avenir si des collaborations s'instaurent avec d'autres institutions (publiques ou non).
Bibliothèque/médiathèque <sup>87</sup>	Utilisation interne et externe, pour autant qu'elle soit prévue.
Soutien extra-familial	Repas de midi, devoirs surveillés, cours de rattrapage.
Camps de vacances	Camps facultatifs organisés par l'école et qui vont au-delà de l'enseignement. Ne sont pas comprises les «semaines vertes», soit les semaines où l'enseignement est dispensé en dehors de l'école.
Thérapies	Toutes les formes de thérapies proposées à l'école (logopédie, psychomotricité, etc.).
Services scolaires	Services proposés par l'école, soutien psychologique, visite médicale, visite dentaire, etc.

#### 7.3.3.2 Prestations au degré secondaire II

##### a) Enseignement

Prestations	Contenu/description
<b>Première voie de formation</b>	
Enseignement	Toutes les leçons proposées, qu'elles soient obligatoires ou facultatives. La distinction entre branches obligatoires, branches à option ou branches facultatives ainsi qu'entre formes normales ou spéciales d'enseignement n'entre en ligne de compte que pour les négociations entre le fournisseur (école) et l'acheteur de prestations (Etat ou autre).
Mesures de soutien	Petites classes, modèles favorisant l'intégration, dyslexie, encouragement des plus doués.
Classes de soutien	Leçons complémentaires données à des élèves ou à des groupes d'élèves qui ont des problèmes particuliers.

<sup>87</sup> Aux degrés tertiaire et quaternaire, la bibliothèque/médiathèque est une condition essentielle à la production d'autres prestations. C'est pourquoi elle représente à ces échelons un centre d'activité, et non un objet des coûts.



## b) Recherche

Aucune recherche n'est pratiquée au degré secondaire II.

## c) Formation continue

Prestations	Contenu/description
Formation continue à des externes (sport inclus)	Cours, leçons ou autres qui s'adressent non pas aux élèves, mais à des personnes extérieures à l'école.
<b>Deuxième voie de formation</b>	
Enseignement	Total des leçons obligatoires ou à options proposées à des personnes suivant une deuxième formation. La distinction entre branches obligatoires, branches à option ou branches facultatives ainsi qu'entre formes normales ou spéciales d'enseignement n'entre en ligne de compte que pour les négociations entre le fournisseur (école) et l'acheteur de prestations (Etat ou autre).
Certification	Font partie de cette prestation les examens destinés aux candidats souhaitant obtenir le certificat sans avoir suivi le programme d'enseignement. Les examens passés au terme d'une formation normale n'en font pas partie. Cette prestation comprend l'examen même, l'établissement du certificat et sa remise au cours d'une cérémonie de clôture.

## d) Prestations de services

Prestations	Contenu/description
Location	Location de locaux et d'installations.
Manifestations	Manifestations internes et externes de l'école (soirées pour les parents, représentations théâtrales, etc.).
Expositions	Expositions organisées dans les locaux de l'école (réalisées par l'école ou par des tiers).
Enseignement dans d'autres institutions	Enseignement dispensé dans une autre institution de formation dans le cadre du mandat reçu par l'enseignant. Cette forme d'enseignement pourrait gagner en importance à l'avenir si des collaborations s'instaurent avec d'autres institutions (publiques ou non).
Bibliothèque/médiathèque	Utilisation interne et externe, pour autant qu'elle soit prévue.
Soutien extra-familial	Cours de rattrapage.
Camps de vacances	Camps facultatifs organisés par l'école et qui vont au-delà de l'enseignement. Ne sont pas comprises les «semaines vertes», soit les semaines où l'enseignement est dispensé en dehors de l'école.

### 7.3.3.3 Prestations dans le domaine de la formation continue

#### a) Enseignement

Dans le domaine de la formation continue, aucune formation de base n'est dispensée.

#### b) Recherche

Prestations	Contenu/description
Recherche menée dans le cadre d'un projet	Celle-ci concerne des projets qui ont un début et une fin déterminés. Sur le plan qualitatif, ce type de recherche se distingue du précédent par la fixation d'objectifs, d'un cadre temporel et financier et par une évaluation finale des résultats. C'est généralement le chercheur lui-même qui fixe l'objet du projet. Peu importe que celui-ci soit mené par un individu ou par un groupe de personnes.

#### c) Formation continue

Prestations	Contenu/description
Cours de formation continue	Il s'agit généralement de cours sur un thème précis comportant un nombre défini d'activités et aboutissant à l'obtention d'un certificat.
Certification	Font partie de cette prestation les examens destinés aux candidats souhaitant obtenir le certificat sans avoir suivi le programme d'enseignement. Les examens passés au terme d'une formation normale n'en font pas partie. Cette prestation comprend l'examen même, l'établissement du certificat et sa remise au cours d'une cérémonie de clôture.

#### d) Prestations de services

Prestations	Contenu/description
Location	Location de locaux et d'installations.
Manifestations	Manifestations internes et externes de l'école (soirées pour les parents, représentations théâtrales, etc.).
Expositions	Expositions organisées dans les locaux de l'école (réalisée par l'école ou par des tiers).

## 8 Délimitations à l'intérieur du domaine de l'éducation

Les éléments du domaine de l'éducation sont fortement imbriqués les uns dans les autres. Certaines filières allient la pratique à la formation; des institutions de formation proposent des prestations à différents degrés d'enseignement; les charges sont parfois imputées par collectivités publiques dans le MCH, alors que les élèves «dépassent» le cadre fixé par ces collectivités; certaines professions homogènes peuvent être pratiquées par des personnes ayant suivi des filières différentes<sup>88</sup>. La statistique de la formation continuera donc de comporter certaines zones grises. Il s'agit de considérer une telle imbrication à l'aide de critères objectifs et permettant la transparence pour que l'on puisse par la suite interpréter correctement les résultats du calcul des coûts.

### 8.1 Classification fonctionnelle

La délimitation du domaine de l'enseignement par rapport à d'autres domaines macroéconomiques en étant encore à ses débuts, nous allons nous pencher sur les problèmes les plus aigus d'une telle délimitation et présenter un début de réponse à ces problèmes. Même si les réponses avancées sont susceptibles d'évoluer, elle indiquent à tout le moins une direction pour les recherches à venir.

#### 8.1.1 Délimitation par rapport au domaine de la santé

##### *8.1.1.1 Répartition entre les degrés d'enseignement de l'offre en matière de formation initiale, de formation complémentaire et de formation continue dans le domaine de la santé*

La définition des termes de formation initiale et de formation continue pose un problème de principe. Dans le domaine de la santé, ces termes sont parfois utilisés autrement que dans celui de l'enseignement, ce qui engendre régulièrement des malentendus.

La formation de base des *médecins* (études) s'effectue dans le domaine tertiaire universitaire. Les médecins la désignent par le terme de formation. Ils utilisent habituellement le terme de formation continue pour la formation complémentaire, qui conduit à l'obtention du titre FMH et qui dure en moyenne 6 à 10 ans (période d'assistantat). On l'attribue aujourd'hui au degré quaternaire, mais on considère de plus en plus que la formation ne se termine pas avec les études, mais seulement avec l'achèvement de la période pratique (assistantat). L'ordonnance du Conseil fédéral sur l'introduction de la nouvelle loi sur l'assurance-maladie (LAMal), qui fixe à 2 ans la durée de la formation postgrade dont doivent avoir bénéficié les médecins avant leur admission, va également dans cette direction<sup>89</sup>. Il existe donc une durée minimale pendant laquelle le médecin doit avoir pratiqué comme assistant avant de pouvoir exercer véritablement. Dans la plupart des spécialités,

---

<sup>88</sup> Ainsi, la formation des maîtres primaires se fait exclusivement au degré tertiaire dans le canton de Genève, tandis qu'elle est l'affaire du degré secondaire II dans le canton de St-Gall.

<sup>89</sup> Schweizerische Ärztezeitung (1977).

cette phase, que l'on retrouve dans la majeure partie des hôpitaux, se termine par l'obtention du titre FMH. Cette formation complémentaire devrait être logiquement attribuée au degré tertiaire, en tant que partie d'une formation duale échelonnée dans le temps.

On trouve pour les *autres formations de la santé* (soins, professions de nature médicale, techniques et thérapeutiques, autres professions de la médecine) les filières suivantes: formations de base (diplôme de soignant de niveaux I et II, physiothérapie, assistance en radiologie, etc.), formations complémentaires visant à une spécialisation dans le domaine des soins (soins intensifs, aide de salle d'opération, etc.), formations complémentaires visant l'obtention de compétences étendues dans des domaines spécialisés (écoles supérieures, etc.) et formations complémentaires pour occuper des fonctions de gestion spécifiques (infirmier chef de service, etc.).

On considère souvent que toutes les formations complémentaires font partie de la formation continue, ce qui est source de malentendus, alors que nombre d'entre elles n'y sont pas assimilables.

Voici comment se présente actuellement la répartition en degrés d'enseignement:

- Les formations de base et les formations complémentaires visant à une spécialisation dans le domaine des soins sont dispensées au degré secondaire II.
- Les formations complémentaires visant l'obtention de compétences élargies dans des domaines spécialisés sont dispensées au degré tertiaire non universitaire.
- Les formations complémentaires en vue d'exercer des fonctions de gestion spécifiques font partie de la formation continue (degré quaternaire).

La plupart des domaines des professions de la santé non médicales sont concernés par la question de savoir s'il ne conviendrait pas d'intégrer les formations de base et les formations complémentaires au degré tertiaire. Les partisans d'une telle intégration font valoir que nombre d'élèves disposent déjà d'un diplôme du degré secondaire II (gymnase, école du degré diplôme) lorsqu'ils commencent une telle formation et qu'ils doivent par ailleurs avoir au moins 18 ans à ce moment<sup>90</sup>. Il incombe aux milieux politiques de trancher la question.

#### ***8.1.1.2 Délimitation des compétences à propos du financement par le système de formation et par le système de santé***

Les **études de médecine** sont accomplies dans des institutions de formation universitaires (universités) et financées par l'instruction publique (Confédération et cantons). La **formation complémentaire de médecin spécialiste** (assistanat) se pratique dans la quasi-totalité des hôpitaux (hôpitaux non universitaires compris); elle est donc financée dans le cadre du système de santé et du financement des hôpitaux (cantons, communes et caisses-maladie). Il existe quelques exceptions, comme les postes d'assistants à la recherche de certains hôpitaux universitaires, qui sont financés par le département cantonal ou par la direction

---

<sup>90</sup> Amiet (1996), p. 66.

cantonale de l'instruction publique. Il n'existe de transparence des coûts ni dans le domaine des études de base, ni dans celui de la formation complémentaire.

Les formations de base et les formations complémentaires dans le domaine des soins et des professions médicales, techniques et thérapeutiques, de même que d'autres professions médicales (à l'exception de quelques professions spéciales, comme celles d'assistant médical) sont du ressort de la santé publique. C'est donc cette dernière qui en assure le financement. Les flux financiers sont très complexes, et il n'existe pas non plus de transparence des coûts dans ce domaine.

#### **8.1.1.3 *Délimitation de la formation par rapport à la fourniture de prestations***

Dans toutes les professions de la santé publique règne le principe de la formation duale, appliqué à des degrés variables. Pour cette raison, on rencontre dans toutes les formations le problème de la délimitation entre les prestations d'enseignement reçues ou fournies et le travail réalisé par l'élève ou l'enseignant.

Il n'a jamais existé jusqu'ici de transparence des coûts dans ce domaine. Instaurer une telle transparence représente une tâche complexe pour le compte des coûts hospitaliers, et non pour le domaine de la formation. La pression croissante visant l'abaissement des coûts et l'introduction de nouveaux instruments financiers liés aux prestations (forfaits par cas) demandent des efforts accrus dans ce domaine.

#### **8.1.1.4 *Recherche***

On pratique de la recherche dans de très nombreuses institutions de la santé, également dans le domaine non universitaire. L'économie privée perçoit cette recherche comme appartenant au domaine non universitaire (et n'ayant donc rien à voir avec le domaine de la formation): cette vision des choses est trop restrictive. Ainsi, des médecins-chefs confirmés qui pratiquent dans des hôpitaux non universitaires (privat-docents, professeurs titulaires au bénéfice de mandats d'enseignement) doivent faire état d'activités dans la recherche pour conserver leur titre. On pourrait donc attribuer ce type de recherche au degré tertiaire, ce qui n'est pas le cas actuellement. C'est au niveau politique qu'il conviendrait de procéder à une telle redistribution, qui incomberait en premier lieu au domaine de la santé, et non à celui de la formation. Il n'existe en tout cas pas de transparence des coûts dans ce domaine.

Au cas où l'on entreprendrait une telle redistribution, un autre problème se poserait: pratiquement aucune institution n'établit une distinction claire entre les projets de recherche pure et ceux visant à garantir la qualité. Les coûts de recherche pure devraient être séparés des autres et attribués au groupe de prestations «recherche», afin qu'il puissent être financés en dehors des traitements par cas. Ce n'est pas le cas pour l'heure, de sorte que les projets de recherche sont en partie financés de manière occulte, par le biais de primes des caisses-maladie et de subventions de la part des responsables officiels. Les coûts inhérents aux projets d'assurance-qualité devraient bien entendu continuer d'être imputés aux traitements par cas.

### **8.1.2 Délimitation par rapport au domaine social**

La politique éducative et la politique sociale, qui constituent deux facettes de la politique sociétale, se complètent et se recoupent à la fois: il n'est pas toujours aisé de les distinguer clairement l'une de l'autre. Personne ne conteste que l'école assume des tâches sociales en plus de sa mission éducative. Pour délimiter les coûts, il est cependant essentiel que les distinctions à établir ne posent qu'un minimum de problèmes et qu'on puisse séparer le plus facilement possible un maximum de tâches sociales des véritables prestations éducatives et, par là, séparer les coûts des uns et des autres. Exemple: les repas servis dans les cantines scolaires.

L'école remplit des tâches sociales qu'il n'est que très difficilement possible de séparer du domaine éducatif et qu'on ne peut attribuer aisément à telle ou telle fonction; souvent, on peut les qualifier de tâches éducatives. Ainsi, le système scolaire ne fait pas que transmettre du savoir: il poursuit des buts comme le développement de la personnalité, l'apprentissage de la tolérance, la responsabilité sociale, le respect de la démocratie, entre autres. En font également partie l'intégration d'enfants allophones et les cours organisés spécialement à leur intention, qui engendrent des coûts supplémentaires. On peut cependant considérer l'intégration sociale en général et celle des étrangers en particulier comme étant l'une des principales missions de l'école, et une délimitation par rapport au domaine social ne semble pas se justifier dans ce cas.

A l'inverse, on rencontre dans le domaine de l'assistance sociale des institutions qui assument des tâches éducatives. Pour la statistique, il est nécessaire de pouvoir distinguer les financeurs (ce qui permet également une ventilation correcte du compte de l'Etat selon les fonctions). Cette délimitation se fait assez facilement selon l'objet de l'activité. Si l'activité vise en premier lieu un but éducatif, on l'attribuera à ce domaine; dans le cas contraire, elle figurera parmi les autres tâches sociales<sup>91</sup>. Ainsi, les classes et les écoles spéciales seront considérées comme des institutions de formation, même si les tâches qui y sont remplies peuvent dévier quelque peu des objectifs d'enseignement «habituels». En ce qui concerne les foyers scolaires (destinés à des handicapés p.ex.), on indiquera séparément les coûts imputables au foyer et les coûts éducatifs.

### **8.1.3 Délimitation par rapport à l'agriculture**

C'est notamment pour les écoles d'agriculture qui disposent en même temps d'une ferme qu'il faut procéder à une délimitation entre le domaine de la formation et celui de l'économie agricole. On ne peut recueillir des informations fiables sur le coût de la formation dispensée dans de telles institutions que si l'on répond aux deux questions suivantes: comment déterminer les coûts des prestations de formation liées à la ferme et comment répartir ces coûts en fonction des objets?

Les coûts à comptabiliser pour l'école se composent, d'une part, des prestations de formation en tant que telles (mise à disposition de terrains, de personnel, de machines et de bétail

---

<sup>91</sup> La délimitation peut se faire comme pour la classification des prestations au degré tertiaire. Cf. point 6.2.4.

à des fins de démonstration et d'exercice<sup>92</sup>) et, d'autre part, des insuffisances que connaît l'exploitation d'une entreprise de ce type par rapport à des entreprises ordinaires (programme d'exploitation réduit, unités de production non économiques en raison de la trop grande palette de produits, etc.).

Une adaptation de la comptabilité d'exploitation devrait permettre de calculer avec suffisamment de précision les prestations éducatives en tant que telles, mais les difficultés d'exploitation accrues rendent un tel calcul presque impossible (comment définir l'exploitation de référence? comment évaluer les insuffisances? etc.). Le problème est qu'il n'est guère possible de distinguer les insuffisances propres à la formation de celles découlant des difficultés d'exploitation.

Une possibilité serait de gérer la ferme en tant que centre de responsabilités de l'école. L'école achèterait les prestations dont elle a besoin auprès de ce centre ou auprès d'autres exploitations agricoles privées moins chères.

## 8.2 Classification géographique

Une classification géographique devient nécessaire lorsqu'il n'est pas possible de déterminer le destinataire des prestations d'une institution de formation ou de lui imputer les coûts. Une telle classification revêt moins d'importance pour les fournisseurs de prestations (soit les différentes institutions de formation) que pour les financeurs (publics) des prestations, p.ex. pour les communes qui souhaitent connaître le coût total de la formation de leurs élèves à l'école primaire. Cette question se pose notamment dans les cas de répartition des tâches ou de péréquation financière<sup>93</sup>.

La classification géographique n'est pas possible dans le calcul des coûts; elle est l'affaire du compte financier. Cela signifie que les collectivités publiques (les communes p.ex.) doivent d'abord s'entendre sur l'imputation réciproque des prestations qui concernent plus d'une collectivité. Dans le MCH, ces prestations sont imputées aux prestations à des tiers et figurent donc dans le compte financier. Du côté de la commune qui paie, la transaction est imputée à la fonction correspondante (école primaire p.ex.). La commune qui fournit la prestation comptabilise le paiement sous la rubrique «revenus» des financements spéciaux (école XY p.ex.).

---

<sup>92</sup> Il conviendrait dans ce cas de porter en compte de manière appropriée le travail fourni par les élèves.

<sup>93</sup> Cf. entre autres Buschor et al. (1993), p. 214.

## 9 Abréviations

AI	Assurance-invalidité
AIPFU	Accord intercantonal sur la participation au financement des universités
APG	Allocation pour perte de gain
AVS	Assurance vieillesse et survivants
BEP	Brevet d'études professionnelles
CAP	Certificat d'aptitude professionnelle
CCF	Caisse de compensation familiale
CERI	Centre for Educational Research and Innovation
CN	Comptes nationaux
CORECHED	Conférence suisse de la recherche en éducation
DFE	Department for Education
DIP	Direction de l'instruction publique
ECORE	Modèle de calcul des coûts destiné aux écoles primaires de la ville de Lucerne
EPF	Ecole polytechnique fédérale
FMH	Foederatio Medicorum Helveticorum
H+	Les hôpitaux de Suisse (anciennement VESKA)
HES	Hautes écoles spécialisées
INES	Indicators of Education Systems
LAN	Local Area Network
LEA	Local Education Authorities
LFC	Loi sur les finances de la Confédération
MCH	Modèle de compte harmonisé
MBO	Ecoles secondaires professionnelles aux Pays-Bas
NPM	New Public Management
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
OFIAMT	Office fédéral de l'industrie, des arts et métiers et du travail
OFS	Office fédéral de la statistique
PME	Petites et moyennes entreprises
PNR	Projet national de recherche
s.a.	Sans indication de l'année
SECN	Système européen de comptes économiques intégrés



SMU	Schweizerischer Metall- und Uhrenverband
SNA	System of National Accounts
UCS	Union des centrales suisses d'électricité
UNESCO	United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization
VESKA	Vereinigung Schweizerischer Krankenhäuser (désormais: H+)

## 10 Bibliographie

- Aebi, Doris (1995), *Weiterbildung zwischen Markt und Staat*, Chur/Zürich 1995.
- Amiet, Marianne (1996), *Fachhochschulen im Gesundheitswesen - das Konzept der Schweizerischen Sanitätsdirektoren-Konferenz*, in: *Meducs*, Vol. 9 (4), Schweizerische Vereinigung für Medizinische Ausbildung SVMA (éd.), 1996.
- Anweiler, Oskar et al. (1996), *Bildungssysteme in Europa, Entwicklung und Struktur des Bildungswesens in zehn Ländern*, 4e édition entièrement revue et augmentée, Weinheim und Basel: Beltz Verlag, 1996.
- Blaug, Mark (1970), *An Introduction to the Economics of Education*, Aldershot 1991 (réimpression)
- Blaug, Mark (1992), éd., *The Economic Value of Education*, Aldershot 1992.
- Brinkman, Paul T./Leslie, Larrie L. (1986), *Economies of Scale in Higher Education: Sixty Years of Research*, in: *Review of Higher Education*, 1986, 1 - 28; publié dans: Cohn, Elchanan/Johnes, Geraint (1994), éd., *Recent Developments in the Economics of Education*, Aldershot 1994, 281 - 308.
- Burtless, Gary (1996), éd., *Does Money Matter? The Effect of School Resources on Student Achievement and Adult Success*, Washington 1996.
- Buschor, Ernst (1993), *Zwanzig Jahre Haushaltsreform - Eine Verwaltungswissenschaftliche Bilanz*, in: Helmut Brede/Ernst Buschor (éd.), *Das neue öffentliche Rechnungswesen. Betriebswirtschaftliche Beiträge zur Haushaltsreform in Deutschland, Österreich und der Schweiz*, Baden-Baden 1993, 199 - 269.
- Buschor, Ernst/Schedler, Kuno/Stäger, Luca (1993), *Finanz- und Lastenausgleich im Kanton Zürich. Gutachten zuhanden des Regierungsrates des Kantons Zürich*, Bern 1993.
- Chiomento, Bruno (1997), *International Accounting Standards for the Public Sector*, in: *Schweizerischer Treuhänder* 1-2/97 35 et suiv.
- Chubb, John E./Moe, Terry M. (1988), *Politics, Markets and the Organization of Schools*, in: *American Political Science Review*, 1988, 1065 - 87; publié dans: Cohn, Elchanan/Johnes, Geraint (1994), éd., *Recent Developments in the Economics of Education*, Aldershot 1994, 234 - 256.
- CDF (1981), éd., *Manuel de comptabilité publique*, vol. I, Berne 1982.
- CDIP (1995a), *Conférence suisse des directeurs cantonaux de l'instruction publique, RRM: Mise en œuvre dans les cantons, enquête CDGS, 1re évaluation*, Berne 1995.
- CDIP (1995b), *Conférence suisse des directeurs cantonaux de l'instruction publique, Systèmes scolaires cantonaux en Suisse*, Berne: CDIP 1995.

- CDIP (1995c), Les structures du système d'enseignement et de formation initiale en Suisse, éd.: Conférence suisse des directeurs cantonaux de l'instruction publique en collab. avec l'OFS, l'OFES et l'OFIAMT, Berne 1995.
- CDIP (1995d), Recommandations et décisions, éd.: Conférence suisse des directeurs cantonaux de l'instruction publique, Dossier 36B, Berne 1995.
- Cohn, Elchanan/Johnes, Geraint (1994), éd., Recent Developments in the Economics of Education, Aldershot 1994.
- Cohn, Elchanan/Rhine, Sherrie L. W./Santos, Maria C. (1989), Institutions of Higher Education as Multi-Product Firms: Economies of Scale and Scope, in: Review of Economics and Statistics, 1989, 284 - 90; publié dans: Cohn, Elchanan/Johnes, Geraint (1994), éd., Recent Developments in the Economics of Education, Aldershot 1994, 374 - 380.
- De Graan G.B.K. (1996), The Budget Model, Paper prepared for the conference on The New Public Management in International Perspective, Institute of Public Finance and Fiscal Law, St. Gallen, 11 - 13 July 1996.
- Dellmann, Klaus (1991), Prozesskostenrechnung für Massnahmen und Ressourcenentscheidungen in der Verwaltung, in: Hess, John (1991), éd., Controlling in der öffentlichen Verwaltung, SGVW Bd. 18, Bern 1991.
- Europäische Kommission (1995), Strukturen der allgemeinen und beruflichen Bildung in der Europäischen Union, 2e édition, préparé en coopération par EURYDICE (le réseau d'information dans la Communauté Européenne) et CEDEFOP (Centre européen pour le développement de la formation professionnelle), Luxembourg 1995.
- Eurostat (1970), Système européen de comptes économiques intégrés, SEC 1970, Luxembourg 1970.
- Eurostat (1996), Système européen de comptes économiques intégrés, SEC 1995, Luxembourg 1996.
- Fernandez, A./Zalapi, A. (1996), Qu'est-ce que le chèque scolaire? Organisation internationale pour le développement de la liberté d'enseignement, 1994.
- Fischbach, Rainer (1996), Volkswirtschaftslehre I, 9e édition revue, München, 1996.
- Freidank, Cari-Christian (1988), Kostenrechnung, 2e édition revue et corrigée, München 1988.
- Grin, François (1994), L'économie de l'éducation et l'évaluation des systèmes de formation, Rapport de tendances, Programme national de recherche 33, 1994.
- Haldemann, Theo (1996), Internationale Entwicklungen im Bereich des New Public Management und der wirkungsorientierten Verwaltungsführung - Übersicht und Vergleich, in: Hablützel et al. 1996, 31 - 56.

- Haldemann, Theo/Schedler, Kuno (1996), New Public Management-Reformen in der Schweiz. Aktuelle Projektübersicht und erster Vergleich, in: Hablützel et al. 1996, 99 - 127.
- Hammer, Wolfgang (1988), Schulverwaltung im Spannungsfeld von Pädagogik und Gesellschaft, Frankfurt a. M. et al., 1988.
- Hanhart, Siegfried (1993), Dépenses publiques et privées en Suisse. Perspective nationale et internationale, Rapport de synthèse destiné à l'Office fédéral de la statistique, janvier 1993.
- Hanhart, Siegfried (1994), Statistiques financières et indicateurs financiers dans le secteur de l'éducation en Suisse, document de travail, «Groupe d'experts Education et formation» Carouge, le 6 novembre 1994.
- Hermannstorfer, U. (1995), Formen der Bildungsfinanzierung, in: Badertscher, Hans/Grunder, Hans-Ulrich (1995), éd., Wieviel Staat braucht die Schule? Bern et al. 1995.
- Irwin, Tim (1996) An Analysis of New Zealand's New System of Public Sector Management, dans: OECD (1996), éd., Performance Management in Government, Contemporary Illustrations, 1996.
- Johnson, Georges E. (1984), Subsidies for Higher Education, in: Journal of Labor Economics, 1984, 303 - 18; publié dans: Cohn, Elchanan/Johnes, Geraint (1994), éd., Recent Developments in the Economics of Education, Aldershot 1994, 67 - 82.
- Kodde, David A./Ritzen, Josef M.M. (1985), The Demand for Education under Capital Market Imperfections, in: European Economic Review, 1985, 347 - 62; publié dans: Cohn, Elchanan/Johnes, Geraint (1994), éd., Recent Developments in the Economics of Education, Aldershot 1994, 67 - 82.
- Levin, Henry M. (1991), The Economics of Educational Choice, in: Economics of Education Review, 1991, 137 - 58; publié dans: Cohn, Elchanan/Johnes, Geraint (1994), éd., Recent Developments in the Economics of Education, Aldershot 1994, 67 - 82.
- Mees, R. S. H. (1995), Free Education is Financeable! in: Badertscher, Hans/Grunder, Hans-Ulrich (1995), éd., Wieviel Staat braucht die Schule? Bern et al. 1995.
- Merz, Dominique (1982), Umverteilungswirkungen der Schweizerischen Hochschulpolitik, Diss. Basel 1982.
- Merz, Dominique (1988), Hochschulwesen: Wer finanziert die Ausbildung? in: Frey, René L./ Leu, Robert E. (1988), Der Sozialstaat unter der Lupe, Basel und Frankfurt a. M. 1988.
- Ministère de l'éducation nationale (1995), La répartition des compétences dans le système éducatif français, éd. du Ministère de l'éducation nationale, Paris 1995.
- OECD (1995), Bildung kompakt, OECD-Indikatoren, éd. Zentrum für Forschung und Innovation im Bildungswesen, Paris 1995.

- OECD (1996), Education at a glance, OECD Indicators, éd. Centre for Educational Research and Innovation, Paris 1996.
- OECD (1996), Measuring What People Know, R. Miller (auteur), Paris 1996.
- OFEFP (s.a.), Kostenstruktur schweizerischer Kehrlichtverbrennungsanlagen, Bern, s. a.
- OFIAMT (1997), Le calcul des coûts dans les hautes écoles spécialisées, manuel de l'OFIAMT, Berne 1997.
- OFS (1994), La formation professionnelle supérieure en Suisse, domaine 15: Education et science, Berne 1994.
- OFS (1995), Les indicateurs de l'enseignement en Suisse, domaine 15: Education et science, Berne 1995.
- OFS (1996), Programme pluriannuel de la statistique fédérale, 1995 - 1999, version intégrale, Berne 1996.
- OFS (1996), Statistik der öffentlichen Bildungsausgaben, projet, Bern August 1996.
- Psacharopoulos, Georges (1981), Returns to Education: A Further International Update and Implications, in: Journal of Human Resources, 1981, 483 - 604; publié dans: Blaug, Mark (1992), éd., The Economic Value of Education, Aldershot 1992, 102 - 23.
- Psacharopoulos, Georges (1984), The Contribution of Education to Economic Growth: International Comparisons, in: Kendrick, John W. (1984), éd., International Comparisons of Productivity and Causes of Slowdown, Cambridge 1984, 335 - 55; publié dans: Blaug, Mark (1992), éd., The Economic Value of Education, Aldershot 1992, 102 - 23.
- Psacharopoulos, Georges (1987), éd., Economics of Education: Research and Studies, Oxford 1987.
- Regli, Franzisca/Furer, Hans (1996), Schulsysteme der Schweiz, eine tabellarische Übersicht des Bildungswesens in der Schweiz, 2e édition mise à jour et complétée, Basel 1996.
- Schedler, Kuno (1996), Ansätze einer wirkungsorientierten Verwaltungsführung, 2e édition, Bern et al. 1996.
- Schedler, Kuno (1996), Auswirkungen von NPM auf das Finanzmanagement, in: Eng, Franz/Glatthard, Alexander/Koenig, Beat H. (1996), éd., Finanz-Management: Was bringt uns NPM? Bern 1996, 13 - 31.
- Schweizerische Ärztezeitung (1997), Die zweijährige Weiterbildung nach KVG, Heft 19/1997, 697 - 698.
- SEC 19\* voir: Eurostat.

- Stäger, Luca (1996), Typologie der schweizerischen Systeme kommunalen Finanzausgleichs, in: Mäder, Hans/Schedler, Kuno (1996), Perspektiven des Finanzausgleichs in der Schweiz, Bern et al. 1996, 167 - 228.
- Sterchi, Walter (1996), Kontenrahmen KMU, Schweizer Kontenrahmen für kleine und mittlere Unternehmen in Produktion, Handel und Dienstleistung, Bern 1996.
- Straubhaar, Thomas/Wirz, Manfred (1992), Reform des Bildungswesens, Kontroverse Aspekte aus ökonomischer Sicht, Bern et al. 1992.
- Szaday, Christopher/Blüeler, Xaver/Favre, Bernard (1996), Schulentwicklung und Qualität, Trendbericht NFP 33, Bern/Aarau 1996.
- Thomas, Arthur L. (1982), Reporting of Faculty Time: An Accounting Perspective, in: Science Vol. 215, 297 et suiv.
- Thommen, Jean-Paul (1989), Betriebswirtschaftslehre. Band I, 2e édition revue, Zürich 1989.
- Tsang, Mun C. (1988), Cost Analysis for Educational Policymaking: A Review of Cost Studies in Education in Developing Countries, in: Review of Educational Research, 1988, 181 - 230; publié dans: Cohn, Elchanan/Johnes, Geraint, éd. (1994), Recent Developments in the Economics of Education, Aldershot 1994, 309 - 358.
- UCS (1988), Kontenrahmen für Elektrizitätswerke, 3e édition, Zürich 1988.
- UCS (1989), Kostenmodelle: Richtlinien und Empfehlungen der VSE-Kommission für Elektrizitätsstarife, Zürich 1989.
- UCS (1991), Gestaltung der Kostenträgerrechnung in der Elektrizitätswirtschaft: Bericht und Empfehlungen der VSE-Kommission für Fragen der Kostenrechnung, Zürich 1991.
- Vahlens grosses Wirtschaftslexikon (1993), éd. Erwin Dichtl et Otmar Issing, 2e édition, München 1993.
- VESKA (1992), Kosten- und Leistungsrechnung der schweizerischen Krankenhäuser, 3e édition revue et complétée, Aarau 1992.
- Waring, Jim (1996), Educational Vouchers: The Case for Public Choice Reconsidered, in: Public Budgeting & Finance, Fall 1996, 63 et suiv.
- Weale, Martin (1992), Externalities from Education, in: Hahn Frank, éd., The Market: Practice and Policy, London 1992, 112 - 35; publié dans: Cohn, Elchanan/Johnes, Geraint (1994), éd., Recent Developments in the Economics of Education, Aldershot 1994, 115 - 38.
- Wolter, Stefan C. (1994), Lohnt sich Bildung überhaupt? in: Economic focus September 1994 (éd. par UBS Group Economic Research).

## Annexe 1: Résultats du sondage réalisé auprès des cantons à propos des modèles de calcul des coûts en vigueur dans le domaine de la formation

Remarque: Cette annexe récapitule sous la forme d'un tableau les réponses aux questions qui ont été posées à l'ensemble des départements cantonaux de l'instruction publique dans le cadre du projet de "Modèle de calcul des coûts pour les institutions de formation". Des problèmes méthodologiques se sont posés (le sondage n'a en conséquence aucune ambition scientifique) et les informations ne sont pas exhaustives: les cantons ne semblent pas avoir connaissance de tous les projets communaux.

<b>Cantons</b>	<i>1. Avez-vous dans votre champ de responsabilités des institutions de formation qui pratiquent un calcul des coûts?</i>	<i>2./3. Si ce n'est pas le cas, certaines projettent-elles ou développent-elles un tel calcul, et si oui, quels sont les centres d'activité/ les objets des coûts pris en considération?</i>	<i>4. Quel est le principal but du calcul des coûts dans votre modèle?</i>	<i>Remarques</i>
<i>Argovie</i>	Introduction d'un calcul des coûts harmonisés dans les foyers et les écoles spéciales privés (par étapes à partir du 1.1.95)	Le nouveau plan comptable a créé les conditions à un calcul des centres d'activité; à partir de l'an 2000, il est prévu d'introduire dans tous les services du département, parallèlement à une nouvelle solution informatique, le calcul des centres d'activité.	Surveillance des accords tarifaires, comparaisons des coûts selon les prestations offertes, controlling et base pour une future gestion globale du budget.	
<i>Appenzell Rh.-Ext.</i>	Non	Un modèle de calcul des coûts est prévu pour l'école cantonale de Trogen (en vue d'une autonomie accrue et de l'introduction d'un budget global).	Qualité accrue des comparaisons entre les coûts effectifs par étudiant; base pour un budget global; meilleure transparence des coûts entre les différentes sections de l'école cantonale.	Dans le budget 1997, les dépenses cantonales d'investissements (investissements et contributions aux investissements) ont été pour la première fois imputées aux écoles;  pas encore de documentation disponible

<b>Cantons</b>	<i>1. Avez-vous dans votre champ de responsabilités des institutions de formation qui pratiquent un calcul des coûts?</i>	<i>2./3. Si ce n'est pas le cas, certaines projettent-elles ou développent-elles un tel calcul, et si oui, quels sont les centres d'activité/ les objets des coûts pris en considération?</i>	<i>4. Quel est le principal but du calcul des coûts dans votre modèle?</i>	<i>Remarques</i>
<i>Appenzell Rh.-Int.</i>	Calcul des coûts à des fins internes exclusivement			
<i>Bâle-Campagne</i>	Non (voir plus bas l'école d'ingénieurs des deux Bâle)	<p>Le calcul des coûts complets à réaliser à des fins administratives selon la LFC révisée (en vigueur depuis le 1.1.97) sera rendu possible par l'introduction d'un nouveau logiciel (CS/2). Il sera accompagné de la décentralisation des actes comptables.</p> <p>On ne connaît pas encore la date d'introduction auprès de la direction de l'instruction publique et de la culture. L'université et la haute école spécialisée des deux Bâle constituent des exceptions, mais ces institutions ne sont pas soumises directement à la direction.</p> <p>Les centres d'activité/objets des coûts ne sont pas encore définis.</p>	Le calcul des coûts doit être considéré dans le contexte des efforts déployés pour décentraliser les institutions de formation. Dans une première phase, il s'agira de développer un calcul des centres d'activité (une école par centre d'activité).	



<b>Cantons</b>	<i>1. Avez-vous dans votre champ de responsabilités des institutions de formation qui pratiquent un calcul des coûts?</i>	<i>2./3. Si ce n'est pas le cas, certaines projettent-elles ou développent-elles un tel calcul, et si oui, quels sont les centres d'activité/ les objets des coûts pris en considération?</i>	<i>4. Quel est le principal but du calcul des coûts dans votre modèle?</i>	<i>Remarques</i>
<i>Bâle-Ville</i>	L'école d'ingénieurs et l'école de commerce de Bâle réalisent un calcul des coûts complets	Le département de l'instruction publique compte introduire un calcul des coûts en 1998; au début cependant, les centres d'activité seront constitués des postes de prestations; l'imputation aux objets des coûts s'effectuera par la suite.	Augmentation de la transparence des coûts, notamment grâce au controlling qui sera introduit en parallèle; économies attendues.	
<i>Berne</i>	Non	Dans le cadre du projet «NPM ERZ»	---	L'Université de Berne élabore actuellement un calcul des coûts.
<i>Fribourg</i>	Non	Pas de projet	---	
<i>Genève</i>	Oui	Chaque école représente un centre d'activité dans le cadre du MCH.	---	Des données sur les coûts unitaires par élèves existent pour différents degrés.
<i>Glaris</i>	Non	Pas de projet	---	
<i>Grisons</i>	Pas de calcul des coûts complets, mais calcul des coûts partiels fondé sur les décomptes internes du MCH pour l'école cantonale et le petit séminaire (comme base pour le calcul des contributions aux écoles du secondaire II privées).		Amélioration du rendement, responsabilisation face aux coûts, imputation des coûts par objet grâce à la transparence et à la vérité des coûts.	
<i>Jura</i>	Non	Pas de projet	---	

<b>Cantons</b>	<i>1. Avez-vous dans votre champ de responsabilités des institutions de formation qui pratiquent un calcul des coûts?</i>	<i>2./3. Si ce n'est pas le cas, certaines projettent-elles ou développent-elles un tel calcul, et si oui, quels sont les centres d'activité/ les objets des coûts pris en considération?</i>	<i>4. Quel est le principal but du calcul des coûts dans votre modèle?</i>	<i>Remarques</i>
<i>Lucerne</i>		En l'état, la préférence est donnée, dans le cadre du projet WOV, non pas à des modèles de calcul des coûts complets, mais à des solutions intermédiaires adaptées.	---	La «Kantonale Lehrmittelverlag/Drucksachen- und Materialzentrale» réalise un calcul des coûts.
<i>Neuchâtel</i>	Non	Oui, dans quelques années.	---	
<i>Nidwald</i>	Ecoles de formation aux soins (depuis 1996, selon le plan comptable de H+)		Péréquation financière entre les collectivités publiques.	
<i>Obwald</i>	Non	Pas de projet	---	
<i>Saint-Gall</i>	Non	Projets de calcul des objets des coûts pour déterminer les écolages ou pour des motifs de comparaison interne des coûts.	Relevé sur les écolages	Référence est faite au «Modèle de calcul des coûts pour les hautes écoles spécialisées» et au «calcul harmonisé des coûts et des prestations» pour les institutions du domaine tertiaire non universitaire.
<i>Schaffhouse</i>	Non	Pas de projet	---	
<i>Schwytz</i>	Non	Planifié en vue de la réalisation d'une gestion des écoles fondée sur l'efficacité.	---	

<b>Cantons</b>	<i>1. Avez-vous dans votre champ de responsabilités des institutions de formation qui pratiquent un calcul des coûts?</i>	<i>2./3. Si ce n'est pas le cas, certaines projettent-elles ou développent-elles un tel calcul, et si oui, quels sont les centres d'activité/ les objets des coûts pris en considération?</i>	<i>4. Quel est le principal but du calcul des coûts dans votre modèle?</i>	<i>Remarques</i>
<i>Soleure</i>	Hautes écoles spécialisées (avec un budget global)	Pas de projet	Facturation de prestations de services lors de transferts de savoirs, d'activités de recherche et de formation continue.	Sceptique à l'égard d'une extension du calcul des coûts; existence d'un catalogue des centres d'activité pour l'école d'ingénieurs ETS d'Oensingen.
<i>Tessin</i>	Toutes, à l'exception de l'école primaire	Chaque école représente un centre d'activité dans le cadre du MCH.	Planification et statistique	
<i>Thurgovie</i>	Non	Pas de projet	---	
<i>Uri</i>	Non	Pas de projet	---	
<i>Valais</i>	Non	Différents modèles de calcul, dont un calcul des coûts, sont à l'étude en vue du projet de NPM 2000	---	
<i>Vaud</i>	Oui	Par type de coûts, chaque institution représente un centre d'activité		
<i>Zoug</i>	Non	Un nouveau logiciel susceptible de rendre possible un calcul des coûts est en phase d'évaluation.	---	

<b>Cantons</b>	<i>1. Avez-vous dans votre champ de responsabilités des institutions de formation qui pratiquent un calcul des coûts?</i>	<i>2./3. Si ce n'est pas le cas, certaines projettent-elles ou développent-elles un tel calcul, et si oui, quels sont les centres d'activité/ les objets des coûts pris en considération?</i>	<i>4. Quel est le principal but du calcul des coûts dans votre modèle?</i>	<i>Remarques</i>
<i>Zurich</i>	KV de Zurich et quelques écoles privées; ITR de Rapperswil	<p>Projet existant pour toutes les écoles de la future association des hautes écoles spécialisées de Zurich et pour toutes les écoles du secondaire II (Mittelschulen) et les écoles professionnelles.</p> <p>Les centres d'activité sont représentés par les branches, la bibliothèque, le laboratoire en fonction de la structure de gestion appliquée.</p> <p>Ecolier/étudiant au centre des objets des coûts.</p>	Transparence des coûts accrue, controlling et benchmarking. Comparaisons de coûts au niveau suisse. Instrument de gestion et de management.	