



Evaluation de l'introduction du
modèle de comptabilité analytique (MCA)
dans les institutions universitaires

Rapport final

Interface

Conférence universitaire suisse
Sennweg 2, 3012 Berne

Tél.: +41 31 306 60 60
Fax: +41 31 302 17 92

E-Mail: cus@cus.ch
Site Web: <http://www.cus.ch>

Le projet «Introduction de la comptabilité analytique dans les institutions universitaires» a bénéficié du soutien financier de la Confédération sous la forme de contributions liées à des projets selon la LAU.

Avant-propos

Le projet «Introduction du modèle de comptabilité analytique (MCA) dans les institutions universitaires» a bénéficié de contributions liées à des projets selon la LAU s'élevant au total à neuf millions de francs pour la période 2000–2003. Compte tenu des contributions propres auxquelles les hautes écoles et leur collectivité responsable sont tenues – que ce soit sous la forme de contributions financières ou de contributions en nature – au moins 18 millions de francs ont été investis au total pour la mise en œuvre du modèle de comptabilité analytique dans les universités cantonales. Les EPF ont participé au projet avec leur propres moyens.

Le projet a fait l'objet d'une évaluation, conformément aux dispositions de l'ordonnance LAU relatives aux contributions liées à des projets (art. 46, al. 5 OAU). Le mandat a été confié à «Interface» (Institut für Politikstudien) de Lucerne, qui a travaillé de concert avec «BDO Visura» de Lucerne également, et le bureau «evaluanda» de Genève. L'évaluation portait principalement sur le modèle de comptabilité analytique élaboré dans le cadre du Groupe de travail institué en 1998 par la CUS, sur sa mise en œuvre dans les hautes écoles universitaires ainsi que sur la fiabilité et la comparabilité des résultats.

Le présent rapport d'évaluation a été présenté à la CUS et les recommandations des évaluateurs ont fait l'objet d'un large débat. Les évaluateurs sont arrivés à la conclusion que «le concept du modèle de comptabilité analytique est pertinent et que sa mise en œuvre a atteint un bon niveau». Les évaluateurs ont néanmoins signalé divers problèmes qui concernent surtout la manière dont certains éléments du modèle ont été appliqués. Soucieuse d'augmenter la qualité et la comparabilité des résultats, la CUS a donné au Comité de pilotage le mandat d'étudier les possibilités d'amélioration de la comptabilité analytique dans le sens des recommandations formulées par les évaluateurs et de lui soumettre ses conclusions. Finalement la CUS a accepté la publication du rapport.

Que les auteurs de l'évaluation et toutes les personnes qui ont participé d'une façon ou d'une autre à ces travaux trouvent ici l'expression de notre vive reconnaissance.

Secrétariat général de la CUS

Février 2006

I N T E R F A C E

EVALUATION DE L'INTRODUCTION DU MODÈLE DE
COMPTABILITÉ ANALYTIQUE (MCA) DANS LES INSTITU-
TIONS UNIVERSITAIRES

RAPPORT FINAL

Lucerne, le 4 novembre 2005

Stefan Rieder, Dr. rer. pol. (Interface, direction du projet)
rieder@interface-politikstudien.ch

Brigitte Schwab, DEA en sciences politiques (Interface)
schwab@interface-politikstudien.ch

Yvonne Hunkeler, experte comptable diplômée (BDO Visura)
yvonne.hunkeler@bdo.ch

Marc Mangué, DES en analyse des politiques publiques (evaluanda)
maugue@evaluanda.ch

SOMMAIRE

RÉSUMÉ	9
Introduction	9
Résultats	10
Recommandations	14
1 INTRODUCTION	17
2 HISTORIQUE DU MCA ET SITUATION INITIALE DANS LES INSTITUTIONS UNIVERSITAIRES	21
2.1 Historique du MCA	21
2.2 Des situations initiales différenciées selon les hautes écoles	22
2.3 Organisation interne du projet et emploi des fonds fédéraux	25
2.4 Activités de suivi de l'équipe de projet et du comité de pilotage	26
2.5 Conclusion de la description de l'introduction du MCA	28
3 EVALUATION DU CONCEPT	31
3.1 Généralités sur le concept du MCA	33
3.2 Rattachement à la comptabilité financière	33
3.3 Systèmes de référence	34
3.4 Options du modèle	36
3.5 Calcul des charges par nature	38
3.6 Délimitations et coûts calculés	38
3.7 Calcul des centres de charges	39
3.8 Charges internes	40
3.9 Calcul des objets de coûts	40
3.10 Résultats et succès	40
3.11 Evaluation des conséquences de la liberté de choix octroyée par le MCA	41
3.12 Résumé de l'évaluation du concept du MCA	41
4 COMPARAISON MCA / MODÈLE DES HES	43
4.1 Généralités	43
4.2 Rattachement à la comptabilité financière	43
4.3 Systèmes de référence	43
4.4 Options du modèle	45
4.5 Calcul des charges par nature	46
4.6 Délimitations et coûts calculés	46
4.7 Calcul des centres de charge	47
4.8 Charges internes et transferts de prestations	47
4.9 Calcul des objets de coûts	48
4.10 Résultats et succès	48
4.11 Evaluation comparative	49

5	COMPARAISON MCA / MODELES ALLEMANDS	51
5.1	Modèle du groupe de travail "comptabilite des institutions universitaires" des chanceliers des universités	51
5.2	Modèle de comptabilité analytique pour les universités du Land de Bade-Wurtemberg	54
5.3	Modèle de comptabilité analytique pour les universités de Hesse	57
5.4	Comparaison des modèles allemands et du MCA	61
6	MISE EN ŒUVRE DU MCA	65
6.1	Vue synoptique	65
6.2	Calcul des charges par nature	66
6.3	Détermination des taux d'activités	67
6.3.1	Procédures observées en matière de saisie des taux d'activités	68
6.3.2	Audit 1 : Saisie des taux d'activités	72
6.3.3	Définition des prestations et conséquence sur la saisie des taux d'activités	74
6.3.4	Audit 2 : délimitation entre recherche et prestations	76
6.3.5	Conclusion de l'analyse de la saisie des taux d'activités	80
6.4	Délimitations matérielles	81
6.5	Calcul des centres de charge	82
6.6	Matrice de transfert des prestations	83
6.6.1	Audit 3 : Matrice de transfert des prestations	86
6.6.2	Comparaison des procédures et conclusion de la mise en œuvre de la matrice de transfert	89
6.7	Conclusion de la mise en œuvre du MCA	90
7	QUALITÉ DES DONNÉES	91
7.1	Evaluation de la fiabilité et de la signification des données	91
7.2	Evaluation de la comparabilité des données	92
7.3	Livraison des données à l'OFS	94
7.4	Conclusion sur la qualité et la comparabilité des données	94
8	UTILISATION DES DONNÉES PAR LES UNIVERSITÉS	97
8.1	Transmission interne des données du MCA	97
8.2	Les données du MCA comme outil de pilotage et de décision interne	98
8.3	Communication des données à l'extérieur	99
8.4	Conclusion	99

9	ÉVALUATION ET RECOMMANDATIONS	101
9.1	Les Objets soumis à évaluation	101
9.1.1	Évaluation du concept du MCA	101
9.1.2	Évaluation de la mise en œuvre du MCA	103
9.1.3	Qualité et comparabilité des données	105
9.1.4	Exploitation des données	106
9.2	Évaluation globale	107
9.3	recommandations	110
	EDITION	113

TABLE DES FIGURES

1.1 :	Objets d'évaluation et leurs relations	18
3.1 :	Trame d'évaluation du concept de MCA	32
3.2 :	Comparaison des options des modèles MCA et Colibri	36
4.1 :	Comparaison des systèmes de référence	44
4.2 :	Comparaison des options	45
4.3 :	Comparaison du calcul des charges par nature	46
4.4 :	Comparaison du calcul des centres de charge	47
4.5 :	Comparaison de présentation du résultat	48
5.1 :	Vergleich der untersuchten Modelle in Deutschland mit dem KRM	61
6.1 :	Méthode de saisie	69
6.2 :	Part des prestations dans le total des coûts en 2003	76
6.3 :	Part des prestations dans le total des coûts en 2004	77
6.4 :	Estimation du taux d'erreurs dues à une mauvaise interprétation des prestations à l'université de Fribourg	78
6.5 :	Nombre de centres de charges dans les établissements universitaires	83
6.6 :	Transferts de prestations en pour cent des coûts des domaines avant application de la matrice de transfert en 2003	86
6.7 :	Transferts de prestations en pour cent des coûts des domaines avant application de la matrice de transfert en 2004	87
6.8 :	Comparaison résultats de la matrice de transfert BS et ZH 2004	88

RÉSUMÉ

INTRODUCTION

La Conférence universitaire suisse (CUS) a entamé le développement d'une comptabilité analytique (CA) pour les institutions universitaires suisses en 1998. En 1999, un groupe de travail présentait un modèle de comptabilité analytique (MCA), dont la mise en œuvre fut ensuite approuvée. De son côté, la Confédération a encouragé l'application du MCA en octroyant des subventions provenant du crédit de projets de coopération, pour un montant s'élevant à neuf millions de francs. Condition sine qua non de l'attribution de ces fonds, l'introduction du MCA devait faire l'objet d'une évaluation.

La CUS a donc chargé Interface, Institut für Politikstudien, de procéder, de concert avec BDO Visura et le bureau evaluanda de Genève, à l'évaluation de l'introduction du modèle de comptabilité analytique (MCA) dans les institutions universitaires en Suisse. Le concept d'évaluation a fait l'objet de discussions préalables avec la CUS avant d'être à nouveau discuté et complété avec le groupe d'accompagnement.

Les objectifs suivants ont été posés :

1. Le MCA doit être soumis à un *examen de fond* quant à la procédure et à la méthodologie choisies.
2. La *mise en œuvre* (exécution) du MCA dans les institutions universitaires, l'emploi des fonds provenant du crédit fédéral pour les projets de coopération et l'avancée de l'application de la comptabilité analytique (CA) dans les universités doivent être analysés et présentés.
3. Les résultats de la CA doivent faire l'objet d'une analyse quant à leur *comparabilité* et à leur *fiabilité*.
4. L'*exploitation* envisagée des résultats de la CA par les directions des institutions universitaires doit, autant que possible, être évaluée et analysée, notamment quant à la perception des premiers résultats disponibles et de leur importance pour les institutions universitaires.
5. Des recommandations doivent être déduites des résultats de l'évaluation en vue du perfectionnement du MCA.

À partir de ces objectifs, l'évaluation a porté sur les objets suivants : description de l'historique du MCA, évaluation du concept, analyse de son exécution et estimation de la qualité et de la comparabilité des données ainsi que de l'exploitation des données de CA. Les interfaces entre les institutions universitaires et les hôpitaux universitaires n'ont par contre pas été analysées. Elles auraient en effet dépassé le cadre de la présente évaluation.

L'évaluation repose sur l'analyse d'une cinquantaine d'entretiens au total organisés dans toutes les institutions universitaires ainsi qu'avec d'autres organes (CUS, Office fédéral de la statistique, hautes écoles spécialisées, etc.). Elle englobe également

l'examen de divers documents et données mis à disposition par les universités et par la CUS, de même que les autoévaluations entreprises par les établissements universitaires. Ses principaux résultats sont présentés ci-après.

RÉSULTATS

Les résultats de l'évaluation sont récapitulés en s'appuyant sur les cinq éléments clés précités, comme suit.

Historique du MCA et structure organisationnelle

Les enquêtes réalisées dans le cadre de l'évaluation ont montré que la situation initiale prévalant dans les différentes institutions universitaires au moment de l'introduction du MCA était extrêmement différenciée. Certains facteurs ont toutefois contribué à faciliter l'introduction du MCA :

- un intérêt élevé manifesté par la direction de l'université pour la comptabilité analytique ;
- une présentation aisée des résultats selon les directives de CA (taille restreinte et enchevêtrements réduits avec des hôpitaux universitaires ou d'autres établissements) ;
- le fait que l'introduction du MCA ait coïncidé avec une phase de construction ou de modification des institutions universitaires ;
- des ressources suffisantes en personnel disposant d'acquis et d'expériences préalables de la CA.

A contrario, certains facteurs ont rendu l'introduction du MCA plus difficile :

- des structures décentralisées dans les institutions universitaires ;
- les enchevêtrements entre les universités ou institutions et des processus de restructuration en cours ;
- le faible intérêt manifesté par la direction pour l'introduction du MCA.

Les ressources en personnel propres aux hautes écoles ont été, de l'avis des personnes interrogées, globalement suffisantes pour permettre l'introduction du MCA. Le recours à des collaborateurs essentiellement internes (ce qui a permis de ne confier aucun mandat de grande ampleur à l'extérieur) s'est révélé justifié. Le choix de la solution logicielle n'a pas été déterminant dans ce contexte.

Le MCA a été élaboré par un Comité de pilotage composé de représentant(e)s de toutes les institutions universitaires, ce qui a globalement permis d'intégrer de manière adaptée tous les établissements concernés. En dépit de cet aspect plutôt positif, il convient de mentionner des difficultés en relation avec le travail du Comité de pilotage. Des problèmes linguistiques et les différences dans la composition des groupes de travail du Comité de pilotage ont entraîné une participation très différenciée des institutions universitaires à la conception même du MCA. Par ailleurs, dans la mesure où le Comité de pilotage ne disposait pas du pouvoir de décision, ses membres ont parfois été contraints de s'entendre sur le plus petit dénominateur commun possible. Le degré

d'acceptation du MCA n'a donc pas été identique partout. Il se heurte en particulier encore à de fortes réticences à l'EPFL.

Évaluation du concept de MCA

Le concept de MCA a été évalué sur la base d'une part de critères théoriques et d'autre part par le biais de comparaisons avec le modèle des hautes écoles spécialisées (HES) et avec certaines expériences réalisées à l'étranger. L'analyse théorique a permis de tirer les conclusions suivantes :

- Le modèle de MCA est complet et concis en soi, ne fait état d'aucune lacune majeure et est conçu dans les « règles de l'art » et selon les principes fixés dans les publications spécialisées.
- Le MCA a été adapté de manière judicieuse à son objet (les institutions universitaires suisses). La matrice de transfert des prestations constitue, dans cette optique, une adaptation essentielle bien que peu usuelle dans les autres modèles de ce genre.
- Certaines concessions ont dû être faites par rapport à la théorie lors de la conception du MCA, en particulier concernant la saisie des taux d'activités mais aussi la définition des clés de ventilation – les auteurs du MCA ont dû s'orienter vers une solution pratique réalisable et s'écarter par là même de ce qui était théoriquement souhaitable.

Si l'on compare le MCA au modèle des hautes écoles suisses, on peut en tirer les conclusions suivantes :

- Le MCA repose sur les mêmes principes fondamentaux que le manuel des HES : ils comportent tous deux comme éléments clés la comptabilisation de l'ensemble des coûts sur la base des coûts réels.
- Le modèle des HES est nettement plus détaillé sur certains points et fait davantage référence à la théorie de la comptabilité analytique.
- Cette différence entre les modèles s'explique par l'historique de leur élaboration : le MCA est le résultat de négociations entre les institutions universitaires et a dû, de ce fait, se contenter dans certains domaines du plus petit dénominateur commun ; le modèle des HES a par contre été conçu pendant une phase de réorganisation des écoles, ce qui en a nettement facilité l'introduction.
- Par rapport au modèle des HES, des concessions qui ont dû être faites lors de l'élaboration du MCA, qui n'ont toutefois pas induit d'incohérence. Le MCA est en outre extensible.
- Enfin, force est de constater que la CA des HES, comme d'ailleurs le MCA, ont progressé sous l'impulsion des responsables du financement. Cependant, contrairement à ce qui se passe dans les institutions universitaires, la CA des HES a immédiatement fourni des chiffres permettant l'établissement de budgets. Ce qui a contribué à faire avancer davantage encore sa mise en œuvre.

Le MCA a été comparé à trois modèles allemands différents. Cette analyse a fourni des résultats très différents :

- Le premier modèle étudié est celui du groupe de travail du chancelier des universités (*deutsche Universitätskanzler*) ; il ne prévoit pas de saisie des prestations et renonce à la définition des objets de coûts. Seules quelques rares universités se réfèrent à ce modèle. Le MCA va donc largement plus loin dans sa conception et son application.
- Le deuxième modèle allemand étudié est celui du Land de Bade-Wurtemberg. Il est, dans ses principes, très similaire au MCA mais s'en distingue dans ses méthodes de saisie et de transferts des prestations. Bade-Wurtemberg utilise ici un taux horaire standard. Dans la matrice de transfert des prestations, les transferts sont déjà réalisés au niveau des centres de charge.
- Le troisième et dernier modèle examiné, celui des universités de Hesse, renonce à une distinction entre Enseignement et Recherche et applique également des valeurs standard. Il est cependant bien introduit et mis en œuvre de façon homogène.

La comparaison montre que les motivations et les objectifs des auteurs d'une CA dans les universités revêt une importance cruciale qui ne saurait être sous-estimée : là où des organes externes à l'université tels que les Länder en Allemagne ou les responsables du financement en Suisse (cantons) ont encouragé l'élaboration des modèles, ceux-ci se révèlent conçus de manière plus différenciée et mieux appliqués. Là où les motivations à la base de la création d'un MCA relèvent plutôt des universités elles-mêmes (groupe de travail en Allemagne), les modèles sont beaucoup moins ambitieux et leur application est largement plus limitée.

Évaluation de la mise en œuvre du MCA

Tous les éléments du MCA ont globalement été introduits partout. Lorsque tel n'a pas été le cas, cela peut se justifier (p. ex. matrice de transfert). Seule exception en la matière : le calcul des marges contributives, qui n'a été que rarement réalisé. Le MCA avait toutefois laissé toute liberté aux universités sur ce point et l'on constate un degré d'application différent dans ce domaine.

La mise en œuvre du plan comptable et du calcul des centres de charge n'a posé aucune difficulté. L'utilisation de la base de données des locaux et/ou des coûts calculés des locaux n'a pas engendré de problème non plus.

Globalement, on peut constater que le MCA est appliqué dans toutes les institutions universitaires. Aucun établissement ne présente de retard majeur ni n'a omis d'éléments essentiels.

Les difficultés ne sont donc pas liées à l'exhaustivité de la mise en œuvre mais bien aux méthodes choisies pour l'application de certains éléments. On observe ainsi deux irrégularités méthodologiques majeures et un problème de fond. Il s'agit de :

- Les méthodes de saisie des taux d'activités sont extrêmement différentes d'une université à l'autre. Cette hétérogénéité constitue une faiblesse à laquelle il convient de remédier.
- Les méthodes d'application de la matrice de transfert des prestations sont trop diverses. Les fondements utilisés sont extrêmement différents. Dans la mesure où

cette matrice de transfert doit gagner en importance dans le cadre de la Réforme de Bologne, une harmonisation s'impose.

- En ce qui concerne la teneur du MCA, la définition des taux d'activités dans le domaine des prestations de tiers n'est pas satisfaisante : la délimitation entre prestations de tiers et recherche n'est pas perçue partout de la même façon et pourrait induire des distorsions dans les données.

Par contre, la délimitation entre Recherche et Enseignement n'a étonnamment posé que peu de problèmes. Ce qui ne veut pas nécessairement dire que les universités considèrent que la séparation entre recherche et enseignement soit toujours et entièrement judicieuse et qu'elles l'aient réalisée de manière tout à fait identique. Ceci dit, les analyses ont montré que les instructions posées dans ce domaine par le MCA avaient été réellement appliquées en pratique. On n'observe ainsi aucune interprétation aussi radicalement différente d'un établissement à un autre comme cela a été le cas pour les prestations de tiers. Recherche et Enseignement devraient donc avoir été délimités selon des critères uniformes.

Évaluation de la qualité et de la comparabilité des données

En ce qui concerne la qualité des données, l'évaluation a permis de tirer les conclusions suivantes :

- Toutes les données 2003 et 2004 sont disponibles et comportent des indications sur l'ensemble des universités. Il n'y a donc aucune lacune majeure dans les données.
- La procédure actuelle de présentation des données sous forme de fichier Excel est certes adaptée aux spécialistes des universités mais ne l'est pas pour un large public.
- La procédure de traitement et de transmission des données des institutions universitaires à l'équipe de projet, puis de ce dernier à l'Office fédéral de la statistique, n'est pas optimale : des erreurs étant intervenues lors de la transmission, certaines données se sont révélées incompréhensibles. Ces difficultés ont toutefois été détectées et font actuellement l'objet de discussions entre la Conférence universitaire suisse et l'Office fédéral de la statistique.
- Les données peuvent être jugées de bonne qualité dans la majorité des universités, à part à l'EPFZ, à l'EPFL et à l'HSG, où elle est inférieure à la moyenne. Ce mauvais résultat est principalement dû aux méthodes employées pour la saisie des taux d'activités mais aussi, pour l'HSG, à la structure même de l'établissement.
- La comparabilité des données est actuellement entravée par des problèmes méthodologiques dans les domaines de la saisie des taux d'activités, de la définition des prestations de tiers ainsi que de la matrice de transfert.
- La comparabilité des données est également compromise par l'absence d'études systématique de plausibilité internes et externes des résultats.

Les universités craignent qu'une publication actuelle des données de CA n'entraîne des malentendus. Elles redoutent en particulier que les milieux politiques en tirent des conclusions hâtives. Il convient donc de préparer les résultats de manière adaptée et de

les commenter afin d'améliorer leur comparabilité. Ce qui n'est pas encore suffisamment le cas pour l'instant.

Utilisation des données

Globalement, les universités n'utilisent pour l'instant que très peu les données de CA à des fins opérationnelles. En ce qui concerne *l'utilisation* qu'elles en font *en interne*, on peut les répartir en trois groupes : cinq universités ont largement transmis les données en interne, deux ne les ont communiquées qu'à la direction et quatre ont sciemment renoncé à toute transmission. Seule l'université de Berne utilise aujourd'hui les données de la CA comme support de décision pour le pilotage financier de ses instituts prestataires de services (Instituts de pathologie, des maladies infectieuses et de médecine légale et Médecine dentaire).

Peut-on s'attendre à un changement dans l'avenir ? Certaines institutions universitaires ont manifesté leur volonté d'utiliser les données aussi bien à des fins stratégiques qu'opérationnelles. Des mandats ont d'ailleurs déjà été confiés en interne dans ce sens, qui visent à affiner le modèle. Ailleurs, on estime qu'une telle exploitation des données n'est pas judicieuse puisque la gestion interne repose sur des valeurs clés et des données de controlling différentes.

Évaluation globale

L'évaluation réalisée permet de conclure que le concept du MCA est pertinent et que sa mise en œuvre a atteint un bon niveau. Le modèle est orienté vers les motivations des responsables du financement qui sont à l'origine de la création d'une CA. Là où il a été appliqué de manière cohérente, le MCA accroît la transparence des coûts dans et entre les institutions universitaires, montrant en particulier clairement les enchevêtrements entre les orientations des études. Il fait dès à présent apparaître les différences de coûts entre les universités, suscitant des discussions sur les prestations qui doivent être fournies et par qui.

Les entretiens ont été plusieurs fois l'occasion de formuler des critiques de fond. On reproche ainsi au système de ne pas tenir compte des perspectives de pilotage des institutions universitaires. Il devrait donc faire l'objet d'une révision de fond. Nous ne partageons pas ce point de vue. Le modèle doit en effet nécessairement être orienté vers ceux qui en ont initié l'élaboration et qui l'ont fait progresser, à savoir les responsables du financement. Il va de soi que ce sont eux encore qui ont le plus d'intérêt à voir s'établir une CA. Dans cette perspective, il est essentiel que l'on accorde davantage de confiance au concept et que toutes les institutions universitaires puissent être intégrées dans un processus d'application commun. Pour y parvenir, il faudra toutefois une certaine période d'adaptation et d'apprentissage. Dans ce contexte, les établissements doivent pouvoir élargir le MCA au besoin pour en faire un instrument de pilotage interne. De par sa conception même, le MCA s'y prête parfaitement. Un perfectionnement interne ne peut que promouvoir la qualité des données.

RECOMMANDATIONS

On peut déduire de l'évaluation cinq recommandations visant à améliorer et à perfectionner le modèle.

Première recommandation : harmoniser les méthodes de saisie des taux d'activités et la matrice de transfert

La diversité des méthodes actuellement employées pour la saisie des taux d'activités et le calcul des transferts de prestations par matrice nuit à la qualité des données. En outre, elle réduit la confiance que les institutions universitaires peuvent accorder à la comparabilité des données. Nous recommandons donc de viser à une harmonisation de la méthodologie. En ce qui concerne la matrice de transfert, la méthode appliquée par l'université de Zurich nous semble être un bon point de départ en vue d'une uniformisation et d'une amélioration des procédures actuelles.

Nous recommandons par ailleurs, en matière de saisie des taux d'activités, de distinguer entre petites et grandes institutions universitaires. Dans les établissements de grande envergure, une enquête à l'échelon des responsables des instituts en s'appuyant sur un système électronique serait adaptée. Ce recueil pourrait se faire tous les deux ans sur la base d'instructions uniformes. Par contre, dans les petits établissements (Lucerne et l'USI), la méthode de saisie actuelle doit être conservée.

Deuxième recommandation : harmoniser la définition des prestations de tiers

Les prestations de tiers sont actuellement définies de manière différente selon les établissements. Nous recommandons donc de préciser l'annexe E du concept, notamment en ce qui concerne la définition des prestations de tiers et d'opter pour la définition utilisée par la majorité des institutions universitaires. En outre, le système électronique de saisie doit être conçu de sorte à permettre une étude de plausibilité de données qui soit à la fois simple et peu coûteuse, selon le modèle adopté par l'université de Zurich.

Troisième recommandation : prévoir des études de vraisemblance internes et externes uniformes

Des études de plausibilité sont déjà réalisées aujourd'hui par les établissements universitaires eux-mêmes, l'équipe de projet et l'Office fédéral de la statistique (OFS), mais leur intensité y est variable. C'est pourquoi nous recommandons de les uniformiser et de les renforcer. Il faut pour ce faire que les institutions universitaires et l'OFS définissent ensemble une liste de données à soumettre aux études, qui sera ensuite utilisée de manière systématique lors de toute consolidation. Cette tâche peut, à moyen terme, être prise en charge de façon centralisée par l'OFS.

On pourrait également envisager de définir une série d'études de plausibilité qui, bien qu'élaborées en commun, seraient mises en œuvre en interne par les universités avant la remise des données. Quant à savoir s'il convient d'élaborer de telles études, cela dépend surtout du besoin qu'en ont les institutions universitaires.

Quatrième recommandation : améliorer le traitement et la présentation des données

La présentation actuelle des résultats de CA est conçue principalement pour les experts des institutions universitaires. Si l'on souhaite les faire plus largement connaître, il faut élaborer un mode de présentation adapté à ce public cible et commenté. Il serait également judicieux, dans la perspective d'une transmission interne, de différencier plus largement les objets de coûts, p. ex. à l'échelon des matières ou des filières d'études.

Pour que les données puissent être communiquées à l'extérieur des institutions universitaires, il faut qu'elles soient standardisées. Ce qui veut dire que les résultats doivent être présentés par établissement au même niveau d'agrégation et être dotés de commentaires expliquant les raisons pour lesquelles les coûts d'un même domaine peuvent différer d'une université à une autre. Les principes de cette communication externe des données doivent être posés par la CUS de concert avec les institutions universitaires et l'Office fédéral de la statistique.

Cinquième recommandation : prévoir la transmission des données à l'OFS

Les données des institutions universitaires sont actuellement transmises à l'Office fédéral de la statistique par l'intermédiaire de l'équipe de projet de Berne. C'est cette dernière qui se charge aujourd'hui de leur consolidation et de leur transfert. Nous recommandons, dans la perspective de l'évolution future du modèle, de continuer à confier au groupe de projet la consolidation des données jusqu'en 2006 et d'élaborer entre-temps une procédure réglant la fourniture directe des données à l'OFS dès 2007. À partir de cette date, les résultats pourront être envoyés par les institutions universitaires à l'OFS, où elles seront consolidées.

I INTRODUCTION

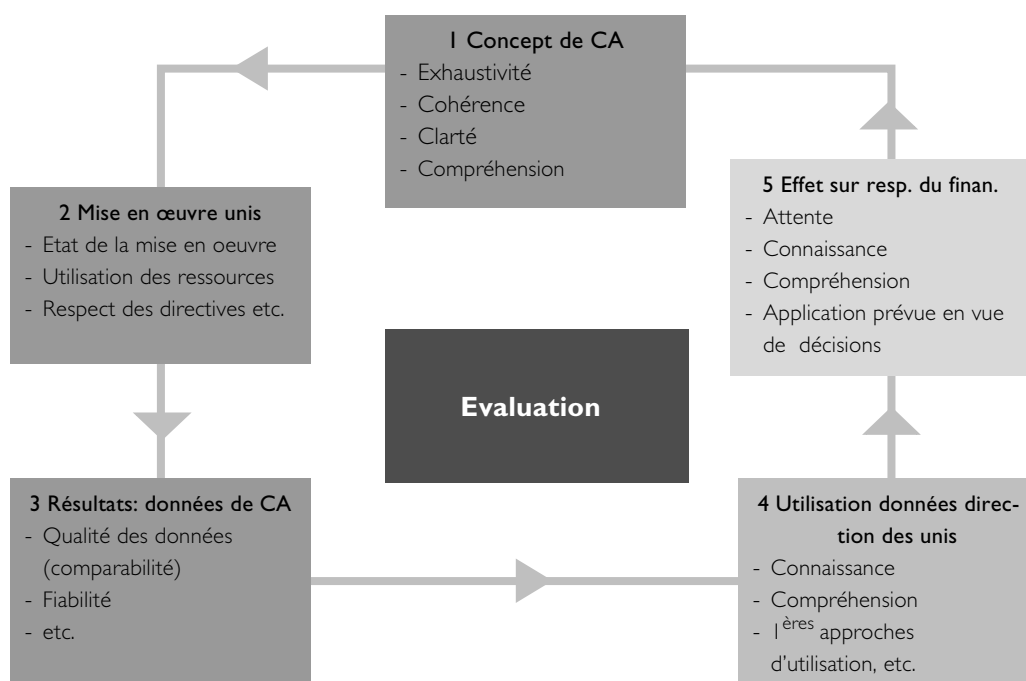
La Conférence universitaire suisse (CUS) a démarré en 1998 la planification d'une comptabilité analytique. Elle a formé pour ce faire un groupe de travail, composé de représentants des 12 institutions universitaires cantonales - EPFZ et EPFL¹ comprises - ainsi que de spécialistes de l'Office fédéral de l'éducation et de la science (OFES), de l'Office fédéral de la statistique (OFS), de la Conférence des recteurs des universitaires suisses et de la CUS. Le groupe de travail a présenté en 1999 un modèle de comptabilité analytique (MCA) pour les institutions universitaires, qui leur a été soumis pour approbation en vue de sa mise en œuvre. De son côté, la Confédération a encouragé l'application du MCA en octroyant des crédits provenant de projets de coopération, pour un montant total de 9 millions de francs. Condition sine qua non de l'obtention de ces fonds, l'introduction du MCA devait faire l'objet d'une évaluation. En février 2005, la CUS a donc chargé Interface (Institut für Politikstudien) de procéder, de concert avec BDO Visura à Lucerne et le bureau evaluanda de Genève, à une estimation dont les objectifs étaient les suivants :

1. Le modèle de comptabilité analytique (MCA) doit être soumis à un examen de fond quant à la procédure et à la méthodologie choisies.
2. La mise en œuvre (exécution) du MCA dans les institutions universitaires et l'avancée des travaux d'application de la comptabilité analytique (CA) dans les universités doivent être présentées et évaluées.
3. Les résultats de la comptabilité analytique (CA) doivent faire l'objet d'une analyse quant à leur comparabilité et à leur fiabilité.
4. L'utilisation prévue des résultats de la CA par les directions des institutions universitaires doit être, autant que possible, analysée et appréciée.
5. Il convient de déduire, à partir des résultats de l'évaluation, des recommandations sur la suite à donner au MCA.

A partir des cinq objectifs précités, on peut déterminer un certain nombre d'objets d'évaluation : le concept de MCA, sa mise en œuvre, les résultats (c'est-à-dire les données qui résultent du MCA) et leur exploitation. Par contre, les effets des données sur les responsables du financement n'ont pas été examinés, puisque les données correspondantes ne sont pas encore utilisées pour l'attribution des subventions fédérales et cantonales. Les quatre sujets d'évaluation ci-dessus sont résumés et commentés dans le graphique figurant en page suivante. Les questions d'évaluation qui les concernent sont traitées au début des chapitres 2 à 8.

¹ Le terme « université » englobe ici à la fois les universités cantonales et les EPF (EPFZ et EPFL), c'est-à-dire l'ensemble des « institutions universitaires ».

I.1 : OBJETS D'ÉVALUATION ET LEURS RELATIONS



Les objets en gris foncé sont ceux qui ont fait l'objet d'un examen dans le cadre de l'évaluation (1-3). L'objet en gris clair est celui qui n'a été analysé que de manière limitée ou indirecte (4). L'objet 5 n'a pas été évalué du tout.

L'interface entre les universités et les hôpitaux universitaires (respectivement l'intégration des coûts de recherche et d'enseignements de ceux-ci) n'a pas fait l'objet d'une analyse plus détaillée. Une première discussion avec le mandataire a déjà montré, que compte tenu du nombre élevé des études traitants de ce désenchevêtrement, la présente évaluation ne sera pas en mesure dans le cadres des moyens à disposition d'apporter de nouveaux enseignements. Pour cette raison nous avons renoncé à une analyse de cette question. L'évaluation repose sur les données empiriques suivantes :

- les documents de CA de la CUS (concept, commentaires, annexes, etc.) ;
- les premières données consolidées du MCA pour l'exercice 2003, fournies par les universités (les données 2004 ne seront disponibles que peu avant la fin de l'évaluation) ;
- l'analyse des procès-verbaux des quelque 50 entretiens semi-directifs, qui ont été réalisés par l'équipe d'évaluation (32 entretiens avec des représentant(e)s des institutions universitaires, 2 avec les responsables des HES, 5 avec des experts étrangers et 2 avec des représentants de l'Office fédéral de la statistique) ;
- l'autoévaluation des universités concernant l'application du MCA, datée de janvier 2005 ;
- divers documents mis à la disposition par les institutions universitaires et qui ont servi à documenter la mise en œuvre du MCA (concepts internes, instructions, procédures, manuels, etc.).

L'évaluation a été réalisée en quatre étapes, :

- Première étape : discussion préalable avec la CUS sur le concept à évaluer puis discussion et adoption par un groupe d'accompagnement.
- Deuxième étape : réalisation et analyse, de mars à juin 2005, des premiers entretiens dans toutes les universités, dans les HES ainsi qu'à l'étranger.
- Troisième étape : rédaction d'un rapport intermédiaire pendant le mois d'août et discussion avec le groupe d'accompagnement et des membres du Comité de pilotage du MCA ainsi que des représentant(e)s des rectorats des institutions universitaires en septembre à l'occasion d'un séminaire (workshop).
- Quatrième étape : entre septembre et octobre, réalisation de trois audits, approfondissement des études menées à l'étranger et entretiens avec les rectorats des institutions universitaires.
- Présentation, fin octobre, du rapport final puis traduction en français.

Le présent rapport, qui repose sur la structure des quatre objets d'évaluation, se décompose comme suit :

- Le chapitre 2 décrit l'historique de l'élaboration du MCA ainsi que les différentes situations initiales qui prévalaient dans les douze institutions universitaires au moment de l'introduction du MCA. Il comprend également une analyse de l'organisation interne du projet et de l'utilisation des subventions fédérales et présente le rôle d'accompagnement joué par le Comité de pilotage.
- Les chapitres 3, 4 et 5 intègrent une évaluation du concept de MCA du point de vue théorique (objet d'évaluation 1). Cette estimation de fond fait appel à des comparaisons succinctes avec le modèle de comptabilité analytique des hautes écoles suisses (chapitre 4) ainsi qu'avec des modèles de CA utilisés dans des universités allemandes (chapitre 5).
- Le chapitre 6 traite de l'objet 2, c'est-à-dire de l'application du MCA dans les 12 institutions universitaires. On y trouve en particulier une analyse détaillée des procédures utilisées pour la saisie des taux d'activités et la matrice de transfert des prestations. Les résultats des audits y sont également présentés.
- Le chapitre 7 porte sur l'objet 3, c'est-à-dire de la qualité des données de CA 2003 qui sont disponibles. Celles-ci sont analysées à la lumière des résultats des entretiens réalisés dans les universités.
- Le chapitre 8, dédié à l'objet 4, décrit l'utilisation actuelle ou envisagée des données de CA par les rectorats des universités et les présidences des institutions universitaires.
- Le chapitre 9 (qui est également le dernier) comporte une évaluation globale ainsi que des recommandations pour des améliorations du MCA.

2 HISTORIQUE DU MCA ET SITUATION INITIALE DANS LES INSTITUTIONS UNIVERSITAIRES

Afin de comprendre l'état de la mise en œuvre de la comptabilité analytique (CA) dans les hautes écoles suisses, il s'avère judicieux de se pencher sur l'historique de l'élaboration du MCA ainsi que sur les différentes situations prévalant dans ces établissements. L'évaluation a été l'occasion d'examiner les problématiques suivantes : Quelles ont été les motivations ayant conduit à la conception du MCA ? Quelles étaient les situations initiales prévalant dans les établissements universitaires au moment de l'introduction du MCA et qui ont contribué à la faciliter ou au contraire à la gêner ? Les structures organisationnelles internes et externes aux universités qui ont été mises en place en vue de l'introduction du MCA ont-elles prouvé leur efficacité ?

2.1 HISTORIQUE DU MCA

C'est à l'Office fédéral de l'éducation et de la science (OFES) que l'on doit l'impulsion initiale visant à introduire une CA dans les hautes écoles suisses. La CUS (Conférence universitaire suisse) a répondu à ce souhait en créant en décembre 1998 un groupe de projet, qui, dans un premier temps, s'est posé la question de savoir si l'élaboration d'une CA devait être confiée à des conseillers externes ou aux hautes écoles elles-mêmes. Dans la mesure où il n'existait aucun modèle de comparaison dans ces établissements, il a été décidé d'opter pour la seconde solution, avec pour objectif de concevoir un modèle de comptabilité analytique (MCA) tenant compte des spécificités propres aux hautes écoles. La CUS a donc formé une petite équipe de projet autour du directeur administratif de l'université de Berne, qui a été secondée dans ses tâches par un Comité de pilotage composé de représentants de l'Office fédéral de l'éducation et de la science (OFES), de l'Office fédéral de la statistique (OFS), de l'Office fédéral de la formation professionnelle et de la technologie (OFFT), de la CUS et de la Conférence des recteurs des universités suisses (CRUS) ainsi que des douze établissements universitaires existants. C'est dans ce contexte qu'est né, courant 1999, le « Modèle de comptabilité analytique pour les hautes écoles ». Après avoir été envoyé aux universités pour consultation, il a été validé par la CUS, qui en a ensuite autorisé la mise en œuvre.

Certaines circonstances ont durablement contribué à faciliter les travaux d'élaboration du MCA :

- La nouvelle loi sur l'aide aux universités (LAU) en vigueur depuis le 1.1.2000, prévoit, en lieu et place d'un subventionnement selon les dépenses, un financement sur la base des résultats (*outputs*) (art. 2, al. 1). Une comptabilité analytique s'avère indispensable pour pouvoir faire coïncider ces chiffres avec les données financières.
- Dans le contexte de l'Accord intercantonal sur la participation au financement des universités (AIU) reposant jusqu'alors sur des estimations de coûts par des experts,

il est apparu nécessaire de présenter les coûts réels par étudiant par le biais d'une comptabilité analytique des universités².

- Le projet « Paysage des hautes écoles 2008 » prévoit un financement des hautes écoles sur la base de coûts standard par étudiant. Une CA est là aussi nécessaire.
- Enfin, la prise croissante d'autonomie des universités vis-à-vis de leurs collectivités responsables a engendré, dans diverses institutions, un climat favorable à l'introduction d'une comptabilité analytique.

A l'inverse de ces tendances favorables, le fait qu'elle n'agisse pas directement sur le financement des hautes écoles universitaires – au contraire de ce qui se passe avec les HES – a plutôt freiné la mise en œuvre de la CA.

Toutes les hautes écoles ont commencé à introduire la CA à partir de l'année 2000. La Confédération a débloqué pour ce faire neuf millions de francs provenant des crédits alloués aux projets de coopération. Ces fonds versés aux dix universités ont également servi à financer l'équipe de projet. Seules les deux Ecoles polytechniques fédérales (EPF) n'ont reçu aucun soutien financier supplémentaire pour l'introduction de la CA. Le Comité de pilotage a ensuite approuvé une enveloppe supplémentaire de 500 000 francs devant servir à assurer le suivi des activités pour la période 2004 à 2007.

L'Office fédéral de la statistique a accueilli avec scepticisme l'élaboration d'un MCA et son introduction dans les hautes écoles. Ses représentants étaient d'avis que l'OFS aurait dû être davantage impliqué dans les travaux de l'équipe de projet Köchli. Un premier plan d'exécution a donc prévu la création d'un comité composé de représentants des universités et de l'OFS. Il n'a toutefois tenu séance qu'à deux reprises. L'OFS était en effet déjà partie prenante au projet par le biais d'une représentation au sein du Comité de pilotage.

2.2 DES SITUATIONS INITIALES DIFFÉRENCIÉES SELON LES HAUTES ÉCOLES

Les entretiens et les analyses des documents soumis ont montré que la situation qui prévalait au moment de l'introduction de la CA était extrêmement différente d'un établissement universitaire à un autre. Éléments clés dans ce contexte : la capacité des établissements universitaires à présenter leurs résultats selon les principes de la CA d'une part et le modèle comptable à la base de la CA d'autre part. Dans ce contexte, les établissements universitaires peuvent globalement se répartir en trois groupes. Le premier, composé des universités de Lucerne, de Bâle et de l'Università della Svizzera italiana (USI), a bénéficié de conditions favorables pour entamer l'introduction de la CA. En voici un bref aperçu :

- A Lucerne, un système de comptabilité performant a été mis en place lorsque l'université s'est créée. Il a donc pu intégralement intégrer le MCA. En outre, la représentation des unités d'organisation a eu lieu en même temps que la création

² CUS (2003), La comptabilité analytique dans les institutions universitaires ; Rapport sur la période 2000-2003 et premiers résultats de l'exercice 2003, p. 4.

des centres des charges. Du coup, les personnes interrogées ont estimé que l'introduction de la CA ne posait pas de difficulté. A l'Università della Svizzera italiana, c'est la fiduciaire externe *Fidinam* qui, dès le départ, s'est chargée de la comptabilité financière. Quelques centres de charges existaient déjà, qui n'ont donc plus eu qu'à être légèrement modifiés. La petite taille de ces deux universités a également contribué à simplifier l'introduction de la CA.

- L'université de Bâle a elle aussi bénéficié de conditions favorables lors de l'introduction du MCA. Il existait déjà un projet précurseur d'allocation de fonds aux prestations. Des données supplémentaires ont toutefois dû être livrées suite à la prise d'autonomie de l'uni en 1996. L'université disposait, avant même l'introduction du MCA, d'une comptabilité prévoyant le calcul des charges par nature et celui des centres de charges. Ces calculs étaient d'ailleurs à la base du financement commun de l'uni par les cantons de Bâle-Ville et de Bâle-Campagne. Un facteur qui a contribué à accroître l'importance de la CA.

Le deuxième groupe, constitué de quatre universités - dont les trois grandes institutions que sont Berne, Zurich et Genève, auxquelles s'ajoute Fribourg -, disposait d'une certaine expérience de la comptabilité analytique mais a dû surmonter de plus grandes difficultés que le premier :

- L'université de Zurich a été contrainte d'examiner de façon approfondie la problématique de la délimitation entre la faculté de médecine et l'hôpital universitaire. Car si des travaux préliminaires avaient déjà été réalisés sur ce sujet, la mise en œuvre du MCA se présentait comme difficile (notamment lors la saisie des taux d'activités de la Médecine). Ceci dit, à l'instar de Bâle, l'université de Zurich avait l'avantage de pouvoir se reposer sur un système de calcul des charges par nature et de calcul des centres de charges déjà en place, le calcul des charges par nature reposant d'ailleurs déjà sur le classement établi dans le système d'information universitaire suisse (SIUS). Zurich a adopté en 1997 le système SAP pour sa gestion des comptes.
- Du fait du dédommagement et de la délimitation de son hôpital (Inselspital), Berne a elle aussi rencontré des difficultés pour présenter ses données selon les principes de la CA. Elle bénéficiait toutefois d'un réel avantage puisque tous les professeurs sont employés par l'uni et le reste du personnel par l'Inselspital. Comme Bâle et Zurich, Berne a pu se reposer sur une comptabilité financière détaillée déjà en place, comptabilisant les charges par nature jusqu'à l'échelon des chaires professorales. Ces chiffres ont pu être précisés pour répondre aux exigences du MCA. En outre, Berne a tiré profit du fait que l'équipe de projet MCA était installée dans ses locaux.
- Comme à Berne et à Zurich, l'enchevêtrement de l'université de Genève avec l'hôpital universitaire genevois (HUG) a posé des difficultés et a contraint l'uni à fournir de gros efforts pour présenter sa structure universitaire selon les règles de la CA. Une partie du corps enseignant est en effet payée par l'hôpital universitaire et l'autre par l'université. Genève disposait déjà du système SAP et d'un système de comptabilité performant avant l'introduction du MCA.

- L'université de Fribourg a amélioré son système de comptabilité depuis 1991 et a été l'un des premiers établissements du genre en Suisse à intégrer le SAP. De nombreuses données ayant été automatisées pour les statistiques financières des hautes écoles, elles n'ont eu qu'à être adaptées.

Dans le troisième groupe, composé des universités de Neuchâtel, Lausanne et St-Gall, les conditions initiales n'étant pas favorables, les établissements concernés ont été confrontés à des difficultés considérables. Soit parce qu'ils ne disposaient d'aucun système élaboré de présentation des comptes soit parce qu'ils ont dû surmonter des problèmes organisationnels particuliers :

- L'université de Neuchâtel ne procédait à aucun calcul des centres de charges avant l'introduction du MCA.
- A Lausanne (UniL), les enchevêtrements entre l'université et l'hôpital universitaire CHUV d'une part, mais aussi avec l'EPFL et l'université de Genève (Projet Sciences, Vie et Société) d'autre part, sont extrêmement complexes. En outre, l'EPFL, l'UniL et le CHUV possédaient des systèmes de comptabilité différents, qui ne sont toujours compatibles. On espère d'ailleurs ici parvenir à une CA CHUV-UniL commune. De plus, l'intérêt pour la CA manifesté au plan interne est limité, la direction de l'uni préférant clairement concentrer ses efforts sur la résolution d'autres problématiques comme la restructuration en cours ou la Réforme de Bologne.
- A l'université de St-Gall (HSG), la situation s'est avérée particulièrement difficile. Il n'a pas été aisé en effet de faire coïncider la structure des instituts bénéficiant d'une large autonomie avec le MCA. Des instituts qui disposent également de leurs propres systèmes de comptabilité et d'une indépendance financière, ce qui rend la représentation de ces entités comme celle des départements difficile dans la CA, d'autant plus que la ventilation des coûts vers les objets de coûts est déjà en partie réalisée par les instituts eux-mêmes. La première comptabilité agrégée à l'échelon de l'université a été réalisée en 2000. Par ailleurs, l'HSG ne dispose que de peu de données sur ses structures au plan central et les informations sur le personnel étant conservées par le canton, la saisie des taux d'activités n'en est que plus difficile. Enfin, les objets de coûts tels que définis dans le MCA sont peu pertinents pour la gestion de l'HSG, puisqu'elle ne dispose que de trois domaines, le plus important étant celui des sciences économiques. C'est pourquoi la motivation en faveur de l'introduction d'un MCA comme instrument de gestion interne n'est pas très élevée. Les coûts à l'échelon des filières d'études Bachelor et Master sont beaucoup plus intéressants pour le pilotage de l'HSG.

La situation des deux Ecoles polytechniques fédérales que sont l'EPFZ et l'EPFL est, quant à elle, particulière. Ces établissements ne subissent aucune pression de la part des cantons pour déterminer des données de CA devant servir de fondements aux contributions AIU. Ils n'ont d'ailleurs reçu aucun crédit de la Confédération pour les aider à introduire la CA et ont donc choisi une approche pragmatique et une méthode rapide pour élaborer leurs données de CA. Après discussions avec la direction, l'EPFZ a d'ailleurs décidé de mettre en place une comptabilité analytique à des fins statistiques uniquement et non pour la présentation des comptes ou comme outil de gestion interne. L'EPFZ rend compte au Conseil des EPF et au Parlement en se fondant sur un

système interne. L'EPFL a elle aussi élaboré ses données de CA sur demande de la CUS et non pour répondre à un besoin propre.

2.3 ORGANISATION INTERNE DU PROJET ET EMPLOI DES FONDS FÉDÉRAUX

Afin de les aider à introduire la CA, la Confédération a mis à la disposition des universités (hors EPFZ et EPFL) des fonds provenant du crédit aux projets de coopération, pour un montant s'élevant à neuf millions de francs (estimation du total des coûts de la procédure d'introduction de la CA : 18 millions).³ Une somme supplémentaire de 500 000 francs a été approuvée par le Comité de pilotage pour assurer le suivi des activités pendant la période allant de 2004 à 2007.

Depuis 2000, les universités rédigent un rapport destiné à l'OFES, qui rend compte de l'emploi de ces fonds de façon détaillée⁴. Il s'avère que les institutions universitaires ont principalement employé les fonds fédéraux pour créer des (pourcentages de) postes supplémentaires et, dans une moindre mesure, pour acquérir des logiciels, confier des mandats restreints de programmation (masques Internet pour la saisie des taux d'activités) et de conseils ponctuels (Bâle, EPFL, Fribourg, Neuchâtel, USI). L'université de Lausanne a commencé par investir des fonds propres limités dans le temps avant d'utiliser les fonds de la Confédération.

L'introduction de la CA a tout d'abord donné lieu à la création d'équipes de projet dans les établissements universitaires. A l'exception de l'USI, les universités n'ont eu recours que de façon ponctuelle et réduite à des spécialistes externes. Ces équipes internes se distinguent entre elles par leur position dans l'organigramme et le nombre de leurs membres, comme suit :

- L'université de Zurich disposait d'une équipe de projet de trois personnes dont les compétences avaient été réparties comme suit : la première était chargée de la saisie des taux d'activités, la deuxième de la matrice de transfert des prestations et la troisième du regroupement et de l'analyse des données. Une quatrième personne a été engagée pour recueillir les taux d'activités dans la Médecine. Zurich est l'établissement qui a investi le plus de ressources pour introduire la CA.
- Dans la plupart des cas, les équipes de CA étaient composées du directeur administratif et de deux autres personnes ; à l'USI, le groupe comprenait, outre le directeur administratif, un seul responsable de la CA mais également un expert externe.
- La grande majorité des équipes de projet ont été recrutées dans les membres des départements Controlling et Finances des universités. Seule exception : le responsable CA de l'université de Lausanne, qui travaille au service Statistiques.

On a pu globalement constater, notamment grâce aux entretiens, que les ressources en personnel étaient suffisantes partout pour permettre l'élaboration des premières données de CA. L'emploi de personnel interne s'est largement révélé être une bonne solu-

³ Comité de pilotage Comptabilité analytique (2004): *Evaluation de la comptabilité analytique dans les institutions universitaires*, p. 1.

⁴ Les rapports ne font l'objet d'aucune analyse supplémentaire dans le cadre de la présente évaluation.

tion. L'université de Zurich se distingue toutefois de la tendance générale : c'est là que les ressources employées ont été manifestement les plus élevées. Une situation qui a d'ailleurs permis, dans certains sous-domaines, une application beaucoup plus large du MCA (taux d'activités et matrice de transfert des prestations). Se reporter aux points 4.3 et 4.6 plus bas pour plus de détails sur ce sujet.

On observe que les hautes écoles ont choisi, pour la mise en œuvre du MCA, des logiciels variés, dont certains ont d'ailleurs été co-financés par les crédits fédéraux :

- Les universités de Bâle, Zurich, St-Gall, Genève et Fribourg ainsi que l'EPFZ⁵ et l'EPFL ont choisi le système SAP.
- L'université de Berne utilise les logiciels inova.cost et inova.score spécialement développé pour le canton de Berne.
- L'USI utilise Navision.
- L'université de Lucerne a choisi Abacus.

Tous les composants du MCA n'ont pas forcément été directement repris dans les solutions logicielles choisies. Ils ont alors été déterminés en utilisant des fichiers Excel séparés. Ce principe s'applique en particulier au calcul des objets de coûts. Les entretiens ont révélé que le choix du logiciel n'avait aucune incidence sur la mise en œuvre du MCA.

2.4 ACTIVITÉS DE SUIVI DE L'ÉQUIPE DE PROJET ET DU COMITÉ DE PILOTAGE

L'introduction de la CA a été réalisée avec l'aide d'un Comité de pilotage (CP) composé de représentants de toutes les institutions universitaires et de l'OFS. Ce CP institué par la CUS avait pour mission de promouvoir les échanges d'expériences entre les institutions universitaires, d'aider à résoudre les problématiques en relation avec la mise en œuvre du MCA et de préciser le concept élaboré.

Une équipe de projet (jouant également le rôle de secrétariat du projet ou *help desk*, établie à l'université de Berne et dirigée par l'ancien directeur administratif de cette même université) a assuré, en tant qu'organe opérationnel du CP, l'application pratique du MCA, dont la CUS a financé les travaux. L'équipe de projet avait pour tâche de rendre les directives théoriques du MCA opérationnelles, d'élaborer les modalités de mise en œuvre et de rédiger les annexes explicatives du MCA. C'est lui encore qui a développé la matrice de transfert des prestations et qui s'est déplacé dans diverses institutions universitaires pour leur fournir une assistance sur place.

Comment le Comité de pilotage et l'équipe de projet ont-ils été perçus en ce qui concerne l'organisation de l'application du MCA ? Nous avons interrogé les personnes concernées et sommes parvenus aux conclusions suivantes.

⁵ SAP a été implanté à l'EPFZ de manière générale mais pas spécifiquement pour le MCA.

L'équipe de projet a manifestement fait ses preuves lors de l'application du MCA. Nombre d'universités l'ont jugée à la fois compétente, serviable et utile, en particulier pour répondre aux questions. L'équipe de projet a joué un rôle actif au sein du Comité de pilotage, formulant diverses propositions qui ont permis de faire avancer le concept de MCA. Enfin, elle a été chargée de la consolidation des données des universités.

Par contre, le fonctionnement du Comité de pilotage est nettement plus critiqué. Les principaux points faibles cités lors des entretiens peuvent être résumés comme suit :

- La méthode de travail du CP est jugée lourde et lente, en raison notamment des attentes différentes des institutions universitaires en ce qui concerne la structure du MCA. Cette situation a eu des répercussions sur la participation et l'engagement des membres du CP. Il s'est manifestement révélé difficile de parvenir à un consensus sur certains points.
- Outre des intérêts divergents, le problème de la langue s'est fait sentir, encore accentué par l'aspect très technique de la matière. En réaction à ce problème, un groupe de feed-back a été constitué en Suisse romande, qui a lui aussi procédé à des échanges d'expériences. C'est là notamment qu'a été présenté le modèle de l'université de Fribourg..
- Autre point faible en termes d'organisation : les groupes de travail institués par le CP pour examiner des problématiques précises, ont été gérés, de l'avis des personnes interrogées, de manière trop peu professionnelle (pas d'ordre du jour, envoi tardif des invitations, procès-verbaux défectueux).

Plus les travaux avançaient et plus le CP semblait séparé en deux groupes : le premier, composé des universités de BE, BS, de l'HSG et de ZH, dont les membres se sont très fortement engagés. Ils ont apporté leurs acquis et ont joué un rôle de leader. Ce groupe a regretté avec le temps que les autres universités soient aussi peu présentes au sein du CP ou qu'elles se soient fait représenter par les mauvaises personnes. Le second groupe était composé d'universités qui, à l'opposé, ont déploré le fait que le Comité de pilotage élabore une « solution bernoise » représentative d'un nombre restreint d'établissements mais que les autres aient tout de même dû accepter. Leurs propres contributions n'auraient pas été prises en compte. Le CP n'aurait ainsi montré aucune compréhension pour la résolution du problème de l'harmonisation des statistiques des étudiants. Les universités romandes ont ajouté que le travail du Comité de pilotage aurait pris un « caractère technocratique », les détails techniques ayant fini par prendre le pas sur le processus de participation, relégué à l'arrière-plan. En outre, le point de vue des responsables du financement aurait trop fortement imprégné le concept. Cette cession en deux groupes du CP s'est globalement révélée peu favorable dans la perspective de la mise en œuvre du MCA.

De l'avis des personnes interrogées, l'absence de pouvoir décisionnel du Comité de pilotage a posé un problème stratégique. Nombreux sont ceux qui ont en effet déploré qu'aucune décision définitive ne puisse être prise. D'autres ont argué que les décisions n'étaient pas prises par le CP mais par l'équipe de projet.

Globalement, on peut donc dire que l'organisation de l'introduction du MCA est ambivalente : tandis que l'équipe de projet a fait ses preuves, la méthode de travail du CP a fait montre de lacunes. Le CP doit être considéré comme une communauté formée dans un but déterminé, dont la méthodologie reflétait les différences d'intérêts, de compétences et de motivations de ses acteurs. Du fait de cette très forte hétérogénéité, il était logique que plusieurs groupes se forment. Ajoutés aux points faibles constatés dans l'organisation des groupes de travail et aux difficultés linguistiques, ces problèmes ont en particulier poussé une partie des institutions universitaires romandes à se sentir trop peu intégrées. Nous supposons que cette situation est à l'origine d'un certain nombre de différences d'application (p. ex. la définition des taux d'activités). Cette conclusion est essentielle pour la suite à donner au MCA. Il faut en effet veiller à ce que toutes les universités participent réellement au processus, afin de garantir une application harmonieuse du concept. En ce qui concerne le CP, il convient toutefois de reconnaître qu'aucune alternative organisationnelle n'était possible : il était absolument indispensable d'intégrer toutes les personnes concernées, ce qui, en contrepartie, ne pouvait que rendre cet organe hétérogène.

2.5 CONCLUSION DE LA DESCRIPTION DE L'INTRODUCTION DU MCA

Les enquêtes montrent que la situation prévalant dans les différentes institutions universitaires au moment de l'introduction du MCA était extrêmement différenciée. Certains facteurs ont toutefois contribué à faciliter cette mise en œuvre. Il s'agit de :

- un intérêt élevé de la direction de l'université pour la comptabilité analytique ;
- une représentation aisée des données selon les principes de la CA (taille restreinte ou enchevêtrements limités avec des hôpitaux universitaires ou d'autres institutions universitaires) ;
- le fait que l'introduction du MCA ait coïncidé avec des phases de construction ou de transformation des institutions universitaires ;
- des ressources suffisantes en personnel disposant d'acquis et d'expériences préalables de la CA.

A contrario, certains facteurs ont rendu l'introduction du MCA plus difficile :

- des structures décentralisées dans les universités ;
- des enchevêtrements entre universités ou institutions et des processus de restructuration en cours ;
- le faible intérêt manifesté par la direction pour l'introduction du MCA.

Les ressources en personnel propres aux institutions universitaires ont été, de l'avis des personnes interrogées, globalement suffisantes pour permettre l'introduction du MCA. Le recours à des employés essentiellement internes (permettant de ne confier aucun gros mandat à l'extérieur) s'est révélé justifié. Le choix de la solution logicielle n'a pas été déterminant pour l'introduction du MCA. Par ailleurs, si l'équipe de projet a fait ses preuves, la méthode de travail du Comité de pilotage a par contre été jugée négative

par les personnes interrogées qui ont estimé qu'elle ne répondait que partiellement à l'exigence d'une unité d'organisation à la fois participative et professionnelle.

3 EVALUATION DU CONCEPT

La présente évaluation avait notamment pour objet d'évaluer la cohérence théorique du concept de MCA. Dans cette perspective, elle se devait de répondre aux questions suivantes :

- Le modèle de CA est-il en soi concis, applicable et compréhensible, mais aussi cohérent d'un point de vue théorique ?
- Les règles nécessaires ont-elles été posées ou manque-t-il certaines directives ?
- Les règles et directives fixées le sont-elles dans les « règles de l'art », c'est-à-dire telles que formulées dans les publications spécialisées pertinentes ?
- Les règles de CA ont-elles concrètement été adaptées à l'objet visé (les hautes écoles) et si oui, les modifications introduites sont-elles compréhensibles et judicieuses ?
- Les directives d'application sont-elles formulées de manière claire et adaptée aux objectifs ?

L'évaluation porte sur la version 2.0 du 4 octobre 2002 du modèle de comptabilité analytique pour les institutions universitaires (MCA), daté du 18 août 2002. Les résultats du rapport sur la période 2000-2003, comprenant les premiers chiffres de l'exercice 2003, ont également été pris en compte. La présente évaluation intègre en outre les indications fournies à l'occasion des autoévaluations des établissements universitaires.

L'évaluation du concept de MCA repose sur les critères tels que posés dans la trame figurant en page suivante. Cette grille d'évaluation a été élaborée à partir du manuel « Modèle harmonisé de calcul des coûts et des prestations pour les cantons et les communes », édité par la Conférence des directeurs cantonaux des finances. On y trouvera résumées les réflexions de fond sur la structure d'un modèle de comptabilité analytique dans des institutions publiques.

3.1 : TRAME D'ÉVALUATION DU CONCEPT DE MCA

Critère	Explication
1. Rattachement à la comptabilité financière	- directives relatives à la présentation des comptes (différences cantonales, etc.) et leurs conséquences sur la comptabilité analytique
2. Systèmes de référence	- Comptabilité des salaires - Saisie du temps de travail - Compte d'immobilisation
3. Options du modèle	- Portée matérielle des coûts à comptabiliser - Présentation du résultat (échelonnement) - Période de référence des coûts à comptabiliser (système normal, selon calcul des frais réels, coûts prévisionnels ou coûts standard) - Type de planification des coûts (budgétisation, prévision rigide des dépenses, prévision flexible des dépenses, calcul des coûts standard) - Mode d'imputation des coûts (comptabilité analytique traditionnelle ou par activité) - Choix des limites du système
4. Calcul des charges par nature	- Plan comptable - Structure des charges par nature - Charges primaires/secondaires par nature - Groupes de charges par nature
5. Délimitations et coûts calculés	- Investissements - Intérêts calculés et amortissements - Loyers calculés
6. Calcul des centres de charges	- Centres de charges auxiliaires et principaux - Répartition des coûts - Clé de répartition des coûts et valeurs de référence - Différences de couverture des centres de charges
7. Charges internes	- Détermination des taux d'activités (selon concept du MCA) - Répartitions internes/consommation obligatoire/coûts <i>overhead</i> /coûts transversaux - Prestations internes/externes
8. Calcul des objets de coûts	- Structure des objets de coûts - Regroupement
9. Résultat	- Frais directs/Frais généraux - Echelons de coûts/Calcul du montant de couverture - Différences de couverture/Ventilation des coûts - Répartition des produits

Nous allons maintenant examiner en détail les différents critères pertinents et terminerons par une évaluation globale. Quelques remarques générales tout d'abord concernant le concept du MCA.

3.1 GÉNÉRALITÉS SUR LE CONCEPT DU MCA

Le MCA comporte globalement des informations sur tous les éléments clés d'une comptabilité analytique. Les thèmes centraux d'une CA mentionnés dans la trame d'évaluation ci-dessus sont tous abordés de façon plus ou moins détaillée dans le concept. Le MCA peut donc être considéré comme complet.

La structure de comptabilité analytique (MCA, chapitre 4) est cohérente dans la plupart des points. La composition de certains paragraphes prête toutefois un peu à confusion (numérotation). Par exemple, le point 4.4 mentionne également au titre d'exigences les bases de ventilations/répartitions des coûts vers les objets de coûts (dépenses de choses, coûts des locaux calculés, etc.). Une amélioration de la structure du document en rendrait la compréhension plus aisée.

Il est fait référence, sur certains points, à des modèles (matrice de transfert des prestations) ou des tableaux (catégorie de locaux CUS) en annexe. Il manque cependant une représentation visuelle du concept et de ses composants. Un plus grand nombre de représentations (par exemple sur la problématique des délimitations, un modèle de « compte d'exploitation », etc.) serait souhaitable pour une meilleure compréhension.

Un glossaire est joint au MCA, dans lequel sont clairement définies les principales notions abordées. Ce document, qui complète et commente le concept, est un point positif.

Eu égard à l'importance du MCA comme élément fondamental pour la gestion et la comparabilité des CA dans les universités, il aurait fallu remettre à ces établissements une version définitive du modèle. Cette procédure aurait permis de mieux l'imposer et d'éviter les incertitudes concernant d'éventuelles adaptations ultérieures.

3.2 RATTACHEMENT À LA COMPTABILITÉ FINANCIÈRE

Les universités utilisent des plans comptables différents. On apprend ainsi au chapitre 4.1.1 du MCA que, si toutes les universités utilisent le plan comptable MHC,⁶ l'EPFL et l'EPFZ font par contre usage du plan comptable général PME⁷. Le MCA impose des résultats à trois chiffres pour les charges par nature.

L'utilisation de plans comptables différents ne pose généralement pas de problème pour la comparabilité des CA. Les charges par nature sont en effet relativement homogènes quel que soit le plan comptable employé. On trouve à titre d'illustration le plan

⁶ Modèle harmonisé de comptabilité des directeurs cantonaux des finances.

⁷ Sterchi, W. (1996): Plan comptable général PME. Plan comptable pour les petites et moyennes entreprises, Berne : Union suisse des arts et métiers.

comptable MHC avec numéros à trois chiffres dans l'annexe G du MCA. Par contre, le plan comptable général PME fait défaut.

Les expériences réalisées (y compris l'autoévaluation) et les résultats des entretiens permettent de conclure que le rattachement à la comptabilité financière ne constitue aucun problème. Les directives du MCA en la matière sont également à la fois compréhensibles et formulées de façon claire. Si le plan comptable de la comptabilité financière ne se rattache pas directement à la structure de la comptabilité analytique, il est possible, par un reclassement des comptes concernés, d'assurer la présentation requise des coûts.

Le MCA pose un certain nombre de règles concernant les charges par nature dans les domaines suivants : coûts de personnel, coûts des locaux, amortissements/investissements, frais du domaine central, coûts des centres de calcul/de l'informatique, coûts *overhead* des collectivités responsables des universités, coûts de l'enseignement et de la recherche dans les hôpitaux universitaires et autres délimitations et intérêts calculés. On y trouve également des indications sur les structures des charges par nature telles que la subdivision en salaires des professeurs, des autres enseignants, assistants et collaborateurs scientifiques ainsi que du personnel administratif et technique. Cette rubrique contient en outre des informations sur la délimitation des frais des locaux, les amortissements, etc.

Le MHC comporte surtout des directives formelles de comptabilisation mais ne fournit aucune règle sur la présentation matérielle des comptes. Des normes différentes en la matière peuvent toutefois entraîner des différences du fait des divergences dans les directives d'évaluation cantonales. En outre, des écarts importants peuvent se faire jour suite à l'utilisation de méthodes ou de taux d'amortissements différents. Le MCA aborde cette problématique en proposant une ventilation uniforme des frais des locaux. Les conditions différentes qui prévalent dans les universités, du fait par exemple de l'existence de bâtiments historiques ou de la location de locaux décentralisés, n'ont donc pas d'importance. Les coûts des locaux sont intégrés dans la comptabilité analytique sur la base de taux uniques au mètre carré et des informations figurant dans la base de données des locaux.

On peut donc globalement conclure que l'utilisation de plans comptables différents dans le MCA ne constitue aucun problème. Toutefois, des normes de présentation des comptes différentes peuvent conduire à des écarts d'appréciation, qui sont corrigés par des délimitations harmonisées dans la comptabilité analytique.

3.3 SYSTÈMES DE RÉFÉRENCE

Par « systèmes de référence », on entend à la fois la comptabilité des salaires, les saisies du temps de travail et des prestations et les comptes d'immobilisations. Chacun de ces points sera examiné séparément ci-après.

Comptabilité des salaires

Aucun commentaire n'est fait dans le MCA concernant la comptabilité des salaires dans la comptabilité analytique. On ne procède en outre à aucune distinction détaillée par exemple dans les frais de personnel et autres charges de personnel. Par frais de personnel, on entend les salaires bruts, auxquels s'ajoutent les contributions de l'employeur, les assurances sociales et les allocations sociales.

Saisies du temps de travail et des taux d'activités

Si l'on se réfère au MCA, un recueil de la répartition des activités doit avoir lieu tous les ans en vue de la ventilation en pour cent des frais de personnel échus vers les objets de coûts. Ce recueil doit concerner tout le personnel qui ne relève pas du domaine central des établissements universitaires. On distingue ici entre les activités des principaux objets de coûts Enseignement (dans lequel les activités de la formation de base sont séparées de celles de la formation postgrade), Recherche et développement, Formation continue et Prestations.

Le MCA accorde une importance cruciale aux taux d'activités. C'est par leur intermédiaire que sont répartis les frais de personnel, qui forment environ 63 pour cent⁸ du total des coûts de la comptabilité analytique. Les taux d'activités sont également essentiels pour la ventilation des coûts et des produits. Ils entrent en ligne de compte pour la répartition des frais de personnel vers les objets de coûts, ainsi que pour celle des coûts et des produits. Le MCA fournit des indications sur la manière de recueillir les taux d'activités, en proposant par exemple un modèle de classement des activités. Il laisse toutefois une grande liberté de choix de la période de référence (année civile ou académique), le personnel à recenser (tous les membres du personnel ou seulement les collaborateurs scientifiques) ainsi que dans la méthode à employer (interroger tout le monde ou s'arrêter à l'échelon unité d'organisation).

Les informations recueillies lors des entretiens ont montré que les taux d'activités ont été calculés de manière très différenciée. La définition du terme « prestations » en particulier est perçue de manière hétérogène. Le MCA est donc insuffisamment précis sur ce point (nous reviendrons en détail sur ce sujet au point 4).

La méthode de saisie des taux d'activités est laissée à l'appréciation des institutions. Vue de l'extérieur, la recommandation formulée donne l'impression d'être le plus petit dénominateur commun ayant pu être atteint. On s'aperçoit dans la pratique que cette supposition est tout à fait fondée étant donnée la diversité des méthodes employées et de la fréquence des recueils.

Compte d'immobilisation

La thématique du compte d'immobilisation est abordée en relation avec les coûts des achats de biens mobiliers tels qu'appareils et outils informatiques, les investissements de construction étant déjà inclus dans les coûts des locaux. Chaque institution peut déterminer librement si elle entend disposer d'un compte d'immobilisation pour connaître ses coûts calculés des biens mobiliers. L'analyse des chiffres de la comptabili-

⁸ Cette valeur repose sur les chiffres de la comptabilité analytique 2003 : frais de personnel en pour cent des coûts de la comptabilité analytique (tableau 5).

te analytique 2003 montre que cette décision n'est pas essentielle pour l'évaluation des résultats présentés aujourd'hui.

Conclusion concernant les systèmes de référence

De tous les systèmes de référence, c'est celui de la saisie du temps de travail et des taux d'activités qui compte le plus. Et ce, non seulement à cause de l'importance de la part des dépenses en personnel dans le total des coûts, mais aussi du fait de celle des taux d'activités pour la ventilation des autres coûts. La qualité des données du MCA dépend ainsi essentiellement de la détermination des taux d'activités. Il s'agit de la grandeur clé du concept. La comparabilité des résultats est en relation directe avec la qualité des taux d'activités.⁹

3.4 OPTIONS DU MODÈLE

Le tableau ci-après montre les options choisies par le MCA. A titre de comparaison, on y trouvera également les options du modèle Colibri¹⁰. Cette mise en parallèle permet de mettre en évidence les différences qui existent et de vérifier la pertinence des choix.

3.2 : COMPARAISON DES OPTIONS DES MODÈLES MCA ET COLIBRI

Option possible	Option choisie par le MCA	Option choisie par COLIBRI
Coûts pris en compte	Comptabilisation de l'ensemble des coûts	Comptabilisation de l'ensemble des coûts
Présentation du résultat	Résultat échelonné	Résultat échelonné
Période de référence des coûts comptabilisés	Coûts réels	Système de calcul des coûts prévisionnels ou standard (par anticipation)
Type de planification des coûts	Non abordé	Prévision rigide des dépenses
Méthode d'imputation des coûts (comptabilité traditionnelle, comptabilité par activité)	Comptabilité analytique traditionnelle	Comptabilité analytique traditionnelle
Choix des limites du système (périmètre couvert par la comptabilité analytique)	Unité de prestation (c'est-à-dire à l'échelon institut/clinique ou département)	P. ex. unité d'organisation, département ou canton

A partir du critère d'étendue des coûts pris en compte, on peut distinguer deux systèmes :

- La comptabilisation de l'ensemble des coûts, qui fournit des indications sur l'intégralité des coûts d'un produit qui doivent être intégralement couverts à long terme¹¹.

⁹ Les taux d'activités n'ont pas toujours autant d'importance dans les modèles de comptabilité analytique. Cette importance est nettement plus faible dans d'autres branches telles que l'industrie des machines ou le commerce de détail.

¹⁰ Colibri est le modèle harmonisé de comptabilité analytique élaboré par la Conférence des directeurs cantonaux des finances.

- La comptabilisation partielle des coûts, qui fournit des informations sur une partie des coûts seulement (coûts variables d'un produit, frais directs tels que frais de personnel) s'appliquant à un produit.

Le choix du système de comptabilité analytique (comptabiliser l'ensemble des coûts ou une partie seulement) dépend du degré d'informations nécessaires à la prise de décision et donc finalement du système cible de l'institution concernée¹². Si l'on se réfère au chapitre 1 du MCA, on peut en déduire que le MCA est défini comme « *un instrument de décision interne (...), outil d'information pour les autorités responsables des universités et les institutions qui contribuent à leur financement (...)* ». A l'heure actuelle, l'aspect « instrument de décision interne » du MCA reste plutôt à l'arrière-plan. Si l'on voulait qu'il devienne prioritaire, il faudrait que les universités définissent des coûts par branche - le MCA s'est concentré jusqu'ici sur les domaines d'études. La « fixation des prix » et la répartition à moyen terme des coûts entre les cantons (et notamment les cantons n'ayant pas d'institution universitaire) sont donc essentielles. On peut en déduire que l'option de comptabilisation de l'ensemble des coûts choisie dans le MCA est à la fois cohérente et juste.

Les expériences réalisées lors de l'introduction du MCA ont montré que la comptabilité analytique - et en particulier la présentation des comptes des objets de coûts - doit principalement servir à comparer les coûts et à observer leur évolution. Les universités ne procèdent pas à une budgétisation ou à une planification des coûts sur la base des objets de coûts.

Les options de présentation du résultat, de méthode d'imputation des coûts et de choix des limites du système découlent des mêmes réflexions que celles du modèle Colibri.

En ce qui concerne la période de référence des coûts à comptabiliser, le MCA opte pour le système des coûts réels. Ce choix reflète habituellement le premier échelon dans l'évolution d'un modèle de comptabilité analytique. C'est à cette évolution vers un système fonctionnant par anticipation et permettant donc la péréquation des coûts standard que tend le projet « Paysage des hautes écoles 2008 ».

Dans la mesure où la planification des coûts ne passe pas (encore) par la comptabilité analytique, il est impossible de faire quelque commentaire que ce soit sur ce point.

On peut globalement conclure que les options choisies pour le MCA sont cohérentes et adaptées au but visé. L'orientation vers l'objectif de base – servir d'instrument de gestion pour les collectivités responsables des hautes écoles et les institutions contribuant au financement – est applicable et actuellement prioritaire. Le choix des limites du système semble cohérent et approprié. Le modèle actuel peut servir de fondement en

¹¹ Cf. Meyer, C. (1996): Betriebswirtschaftliches Rechnungswesen, Schulthess Polygraphischer Verlag AG, Zürich, p. 218.

¹² Sur le modèle de Thommen, J.-P. (2004): Betriebswirtschaftslehre, p. 379.

vue d'une évolution vers une comptabilité analytique anticipatoire avec planification des coûts.

3.5 CALCUL DES CHARGES PAR NATURE

Le calcul des charges par nature a pour objet de répondre à la question de savoir quels coûts ont été engendrés pendant une période donnée. Selon le MCA, les principales charges par nature sont clairement définies (cf. également les commentaires sur les plans comptables utilisés, point 3.2 plus haut « Rattachement à la comptabilité financière »). Les règles posées en matière de charges par nature sont faciles à comprendre et à appliquer. Les charges sont simplement subdivisées en deux groupes - les charges d'exploitation et les charges de personnel -- sans que l'on n'entre davantage dans les détails. A cela viennent s'ajouter les coûts calculés des locaux. Après correction individuelle des frais de bibliothèques, des coûts et des produits en relation avec les hôpitaux, etc., on obtient le total des coûts de la comptabilité analytique. Aucune distinction de base n'est faite entre frais directs/primaires (imputables aux objets de coûts) et frais indirects/secondaires (imputables aux centres de charges). Ce n'est que dans le calcul des marges contributives que les universités ont la possibilité de choisir si elles veulent procéder à cette subdivision ou non. Les principaux groupes de charges par nature sont : les frais de personnel, les coûts des locaux, les amortissements/investissements, les coûts du domaine central, les coûts des centres de calcul/de l'informatique, les coûts *overhead* des collectivités responsables des universités ainsi que les coûts de l'enseignement et de la recherche dans les hôpitaux universitaires. D'autres délimitations peuvent toutefois être choisies de manière individuelle ; on renonce par contre à déterminer des intérêts calculés.

La structure du calcul des charges par nature est très simple et applicable. Le peu de détails semble n'avoir pour l'instant aucune conséquence sur la signification des données (objectif : informer les responsables du financement). Par contre, il faudra entrer davantage dans les détails si l'on veut faire du MCA un instrument de gestion interne.

3.6 DÉLIMITATIONS ET COÛTS CALCULÉS

On peut déduire de la description générale de la comptabilité d'exploitation que celle-ci ne peut se baser sur des valeurs « charges » et « produits » évaluées du point de vue de la période, de la fiscalité ou des règles du droit commercial. Elle doit se fonder sur la notion de relation à l'objet et en référence à la prestation fournie. C'est pourquoi on utilise les termes de coûts et de prestations¹³. Dans la comptabilité analytique, il convient de tenir compte exclusivement des charges après élimination des dépenses d'exploitation, étrangères à la période et extraordinaires. S'y ajoutent les coûts calculés qui ne s'opposent à aucune charge provenant de la comptabilité financière. Le MCA tient compte de cette problématique dans la mesure où l'on utilise un modèle unique pour la détermination des coûts calculés des locaux. Ce modèle couvre les aspects investissements, intérêts calculés, amortissements et loyers calculés. Le modèle choisi pour la détermination des coûts des locaux calculés semble simple et adapté, il favorise

¹³ Cf. Thommen, p. 375.

la comparabilité des résultats. On procède en effet à la détermination des coûts des locaux calculés. Les taux au m² sont définis de manière uniforme par le Bureau des constructions universitaires de la Conférence universitaire suisse et s'appliquent à toutes les hautes écoles. Ils sont fixés pour les sept catégories de locaux de base de la CUS : locaux à usage social, bureaux, laboratoires, archives et magasins, auditoriums, salles de cours et bibliothèques. La qualité des données figurant dans la base de données des locaux des universités n'a toutefois pas été contrôlée. En outre, des directives de délimitations spéciales s'appliquent concernant les coûts du domaine central, les frais des centres de calcul, les coûts *overhead* des collectivités responsables des universités ainsi que concernant les coûts de l'enseignement et de la recherche dans les hôpitaux universitaires.

Les délimitations sont fixées de manière compréhensible et applicable. Le modèle de calcul des coûts des locaux notamment, est conçu de sorte à permettre la comparabilité des résultats.

3.7 CALCUL DES CENTRES DE CHARGES

Le calcul des centres de charges répond à la question de savoir de quel endroit des institutions proviennent les coûts. On entend par « centre de charges » un sous-domaine d'exploitation qui est considéré, du point de vue des coûts, comme une unité autonome. Les centres des charges sont ainsi les lieux où les coûts sont engendrés. Le MCA définit plusieurs centres de charges principaux et centres de charges auxiliaires, ces derniers étant en principe déterminés par les établissements universitaires eux-mêmes. Les centres de charges principaux définis dans le MCA comme impératifs correspondent aux domaines fixés dans le système d'information universitaire suisse (SIUS). Les autres centres de charges principaux et autres unités de prestations (chaires/services/instituts/départements/facultés) peuvent par contre être définis en toute liberté.

La conception du calcul des centres de charges dépend de l'organisation de chaque institution. Poser des directives uniques est en effet souvent peu réaliste. Ce qui importe, c'est que la conception et le choix des clés de répartition ne soient pas arbitraires et qu'ils soient applicables, que les coûts soient ventilés vers les objets qui les engendrent réellement et qu'ils soient donc autant que possible conformes à la réalité. Le MCA suggère l'application de deux à trois clés au minimum, les institutions ayant le choix entre frais de personnel, étudiants, surface utile principale ou un mélange judicieux des trois. Dans la mesure où le modèle repose sur une comptabilité analytique aux frais réels, aucune différence de couverture des centres de charges n'apparaît.

Le choix d'une conception minimale du calcul des centres de charges est globalement cohérent. Toutefois, il serait possible d'entrer davantage dans les détails, ce qui serait d'ailleurs nécessaire si l'on voulait faire du MCA un outil de gestion interne. Cette option n'est cependant pas prioritaire du point de vue des responsables du financement. La liberté de choix accordée dans la ventilation des coûts est relativement élevée.

3.8 CHARGES INTERNES

La délimitation entre les activités Enseignement, Recherche et Prestations constitue une problématique essentielle, dont l'importance a été confirmée par les informations recueillies et les entretiens réalisés. Malgré les directives relativement détaillées posées par le MCA, des différences d'interprétation des termes de prestation et de recherche semblent inévitables. La problématique des « charges internes » souligne ainsi une nouvelle fois la valeur accordée à la saisie des taux d'activités, déjà largement mise en évidence au point 3.3 plus haut.

Le modèle de comptabilité analytique des universités a ceci de particulier qu'il comporte une matrice de transfert des prestations (ventilations internes des coûts entre objets de coûts). Pour plus de détails sur ce sujet, reportez-vous au point 3.9 ci-dessous.

3.9 CALCUL DES OBJETS DE COÛTS

Les objets de coûts sont les prestations générées par l'institution. Ce sont des objets de calcul. Si l'on se réfère au MCA, les principaux objets de coûts sont l'enseignement, la recherche, la formation continue et les prestations (de service). Ces critères sont clairement posés, tout comme les unités de prestations et les calculs qui en découlent.

Des ventilations de coûts entre objets de coûts du domaine Enseignement et Formation continue sont réalisées par le biais d'une matrice d'enchevêtrements/de transfert des prestations. Comparé à d'autres approches de comptabilité analytique, ce mode d'imputation des coûts entre objets de coûts est plutôt inhabituel. Cette approche de solution, adaptée spécialement aux universités, s'avère toutefois judicieuse. Bien qu'elle tienne compte du fait que les hautes écoles offrent des prestations de transfert de cours en interne, elle ne prend pas encore en considération les enchevêtrements entre les universités (comme le réseau BENEFRRI ou le *projet triangulaire*). L'analyse des premiers résultats de la comptabilité analytique a montré que, sans ces ventilations de coûts dans le calcul des objets de coûts, les chiffres seraient déformés. Une représentation conforme des coûts est d'autant plus importante que la souplesse accordée dans le choix des branches va en augmentant.

Le calcul des objets de coûts est conçu de manière logique et compréhensible. Il répond avant tout au besoin d'information des responsables du financement. La matrice de transfert des prestations, qui rend compte des particularités propres aux institutions universitaires, bien qu'inhabituelle et peu logique s'avère justifiée.

3.10 RÉSULTATS ET SUCCÈS

Il convient de présenter la distinction entre frais directs et frais indirects dans le calcul des marges contributives. Ce dernier permet d'établir le résultat en tant que calcul des coûts par niveau. Ces niveaux sont déterminés en fonction des responsabilités (in-

fluence et cause), ce qui correspond bien à la théorie classique de la CA¹⁴. Dans le MCA, le calcul des marges contributives s'oriente, à partir du niveau de marge V, vers les sources de financement (produits). Aucune différence de marges n'apparaît du fait des ventilations de coûts (comptabilité aux frais réels). Les données soumises ont toutefois mis en évidence que le calcul des marges contributives tel que prévu dans le MCA n'est pas appliqué dans tous les cas sous cette forme. Les analyses de l'exercice 2003 ne sont pas non plus orientées vers les niveaux de coûts (marges contributives I à V), se préoccupant davantage de mettre les coûts en parallèle avec les différentes sources de financement.

Les résultats sont largement axés sur la source de financement. La différenciation habituellement réalisée dans une comptabilité analytique industrielle entre coûts directs et coûts indirects n'est pas prioritaire. Il semble, ici aussi, que l'objectif premier soit de fournir des informations aux responsables du financement, bien plus que de disposer d'un instrument de gestion interne.

3.11 EVALUATION DES CONSÉQUENCES DE LA LIBERTÉ DE CHOIX OCTROYÉE PAR LE MCA

La marge de comparabilité souhaitée, telle qu'énoncée dans le MCA, est de cinq pour cent ($\pm 2,5\%$). La comparabilité étant définie comme essentielle dans le MCA, ses directives doivent être choisies de telle sorte qu'elles garantissent la comparabilité des universités. Tout écart de plus de cinq pour cent ($\pm 2.5\%$) est donc jugé important. S'il est certes judicieux de fixer une norme de tolérance en matière d'écarts, on ne sait toutefois pas avec certitude à quelle(s) valeur(s) se réfèrent ces cinq pour cent.

3.12 RÉSUMÉ DE L'ÉVALUATION DU CONCEPT DU MCA

Eu égard aux remarques qui précèdent, le concept de MCA peut être évalué comme suit :

- *Cohérence* : Elle est largement assurée. La conception et la structure du MCA sont logiques et compréhensibles, même si sa présentation (numérotation, doubles emplois) pourrait être améliorée. Le MCA ne présente aucune discontinuité et peut être considéré comme homogène.
- *Exhaustivité* : Elle est assurée, les règles requises étant posées. Seules quelques lacunes minimales subsistent (une illustration serait p. ex. utile, tout comme plus de détails dans certains domaines).
- *Respect des « règles de l'art »* : Le MCA est tout à fait conforme aux modèles comptables des pouvoirs publics et respecte les procédures usuelles telles que décrites dans les publications spécialisées.
- *Adaptation à l'objet visé (universités)* : Le MCA a été adapté comme il convient aux particularités des universités. On constate notamment l'introduction d'une

¹⁴ Cf. Colibri, standard 32.

matrice de transfert des prestations, qui constitue une approche certes inhabituelle mais qui se justifie par sa cohérence. Le modèle reflète parfois le plus petit dénominateur commun pouvant être imposé (p. ex. saisie des taux des prestations).

- *Formulation des directives d'application* : Le modèle de CA se compose de la description du modèle et d'un certain nombre d'annexes (p. ex. tableau de l'annexe E¹⁵ concernant la saisie des taux d'activités). Aucune règle plus approfondie dans le sens d'instructions pratiques pour la mise en œuvre du MCA n'a été posée.

L'appréciation du concept est globalement positive. Le MCA est cohérent et conçu de manière adaptée à l'objet visé.

On peut déduire de cette appréciation du concept un certain nombre d'améliorations possibles :

- Le degré de détails fournis varie d'un élément à l'autre. Une plus grande homogénéité en la matière serait souhaitable (p. ex. dans la matrice de transfert des prestations).
- La compréhension pourrait être facilitée en ajoutant au modèle des illustrations générales et de certaines parties.
- Le document devrait être rédigé sous une forme définitive afin de clarifier la situation.

¹⁵ Annexe E du MCA: « Indications concernant la saisie des taux d'activités ».

Le présent chapitre porte sur une comparaison avec le Manuel de l'Office fédéral de la formation professionnelle et de la technologie (OFFT) baptisé « Le Calcul des coûts dans les hautes écoles spécialisées » (ci-après simplement appelé « manuel »). Elle repose sur les dix critères déjà posés dans le chapitre 3 pour l'évaluation du concept.

4.1 GÉNÉRALITÉS

Les objectifs de comptabilité analytique sont définis de manière similaire dans le modèle de comptabilité analytique des universités (MCA) et dans le manuel de l'OFFT : dans les deux cas, la CA doit servir d'instrument de gestion interne, de fondement en vue d'une détermination uniforme des coûts et de base à des comparaisons des coûts.

Le manuel est plus concret et plus détaillé que le MCA. Il intègre en outre plus de représentations graphiques (p. ex. délimitations matérielles). En outre, la CA ayant été introduite dans les HES pendant une phase de bouleversements, la structure de la comptabilité en a tenu compte, ce qui a certainement contribué à en faciliter l'introduction. La CA y est mieux établie que dans les universités.

4.2 RATTACHEMENT À LA COMPTABILITÉ FINANCIÈRE

Le MCA des universités aussi bien que le manuel de l'OFFT laissent aux établissements le choix d'utiliser le modèle harmonisé de comptabilité (MHC) ou le plan comptable général PME. Le manuel présente les deux plans comptables de manière légèrement plus détaillée que le MCA. A part cela, ils sont équivalents.

4.3 SYSTÈMES DE RÉFÉRENCE

Trois systèmes de référence ont été comparés : la comptabilité des salaires, la saisie du temps de travail et le compte d'immobilisation.

4.1 : COMPARAISON DES SYSTÈMES DE RÉFÉRENCE

	MCA	Manuel
Comptabilité des salaires	<ul style="list-style-type: none"> - non envisagée - détermination des coûts sur la base de la comptabilité financière 	<ul style="list-style-type: none"> - non envisagée - détermination des coûts via les taux horaires standard
Saisie du temps de travail	<ul style="list-style-type: none"> - saisie du temps de travail = taux d'activités - estimation rétroactive/répartition en pour cent 	<ul style="list-style-type: none"> - saisie du temps de travail = rapports sur le temps de travail (recueil continu) ou planification des horaires et des activités comme base de la saisie des prestations - recueil individuel
Compte d'immobilisation	<ul style="list-style-type: none"> - le compte d'immobilisation n'est en principe pas prévu pour les biens immobiliers mais possible pour les biens mobiliers 	<ul style="list-style-type: none"> - compte d'immobilisation pour les investissements corporels et les biens immatériels

Un certain nombre de points communs peuvent être identifiés :

- Les deux modèles ne se préoccupent pas spécifiquement de la *comptabilité des salaires* et sont donc identiques sur ce point. Les universités déterminent les frais de personnel sur la base de la comptabilité financière et les hautes écoles spécialisées en se fondant sur les taux horaires standard.

A l'opposé, des divergences apparaissent dans la saisie du temps de travail et le compte d'immobilisation :

- Les universités recueillent (via des méthodes différentes, cf. ci-dessous) ce que l'on appelle les taux d'activités. Les hautes écoles spécialisées (HES) déterminent les données requises sur le temps de travail à partir des rapports sur le temps de travail ou de la planification des horaires et des activités, en tenant compte d'écarts possibles.
- Le MCA ne prévoit aucune comptabilité des immobilisations concernant les biens immobiliers. Par contre, les coûts des locaux sont calculés par l'intermédiaire d'un taux et la gestion d'un compte d'immobilisation est possible pour les frais mobiliers. Dans les hautes écoles spécialisées, le compte d'immobilisation sert à calculer les frais d'exploitation.

4.4 OPTIONS DU MODÈLE

Les deux modèles ont fait l'objet d'une comparaison sur la base de six options au total.

4.2 : COMPARAISON DES OPTIONS

	MCA	Manuel
Coûts à comptabiliser	- Comptabilisation de l'ensemble des coûts	- Comptabilisation de l'ensemble des coûts
Présentation du résultat (échelonnement)	- Résultat échelonné	- Résultat échelonné (relativement détaillé)
Période de référence des coûts à comptabiliser	- Coûts réels	- Coûts réels
Type de planification des coûts (budgétisation, prévision rigide des dépenses, prévision flexible des dépenses, calcul des coûts standard)	- non abordé	- non abordé
Méthode d'imputation des coûts (comptabilité traditionnelle, comptabilité par activité)	- Comptabilité analytique traditionnelle	- Comptabilité analytique traditionnelle
Choix des limites du système	- Unité de prestation entière, délimitée de manière cohérente et applicable	- Unité de prestation entière, délimitée de manière cohérente et applicable

Les décisions fondamentales concernant les options du modèle de comptabilité analytique ont conduit aux mêmes résultats : les deux modèles ont opté pour une comptabilisation de l'ensemble des coûts et pour une présentation échelonnée du résultat sur la base des coûts réels. Ce résultat est toutefois plus détaillé dans les HES que dans les universités. Quant aux limites du système, elles sont cohérentes et applicables dans les deux modèles et délimitées de manière comparable. Dans les deux modèles, la comptabilité analytique comprend l'ensemble de l'unité de prestation (en l'occurrence l'université ou la haute école spécialisées).

4.5 CALCUL DES CHARGES PAR NATURE

Une comparaison entre les deux modèles permet de parvenir aux résultats suivants :

4.3 : COMPARAISON DU CALCUL DES CHARGES PAR NATURE

	MCA	Manuel
Plan comptable	- MHC ou plan PME	- MHC ou plan PME (représentés dans le modèle)
Structure des charges par nature	- peu détaillée, catégories de salaires définis	- relativement détaillée, catégories de salaires définis
Charges primaires, secondaires	- aucune distinction	- distinction entre frais directs et frais indirects
Groupes de charges par nature	- explicitement mentionnés, p. ex. frais de personnel	- explicitement mentionnés, p. ex. frais de personnel

Globalement, les différences entre les deux modèles sont minimes. Celui des HES, bien que reposant sur la même structure, est légèrement plus complet (distinction entre charges primaires et secondaires, classification plus fine des catégories de salaires). La répartition des groupes et la structure des charges par nature sont communes aux deux modèles.

4.6 DÉLIMITATIONS ET COÛTS CALCULÉS

En ce qui concerne les délimitations et les coûts calculés, le modèle des HES entre nettement plus dans les détails :

- Le MCA se réfère uniquement aux coûts des locaux et aux frais mobiliers. Pour les coûts des locaux, les coûts calculés sont déterminés via des bases de données et des taux uniques. Pour ce qui est des frais mobiliers, chaque université est libre de décider de la manière dont elle souhaite calculer ses coûts.
- Le manuel des HES prescrit une différenciation détaillée entre les investissements (à l'actif) et l'entretien et les réparations (charges). Outre cette limite dans l'inscription à l'actif, la comptabilité des immobilisations prévoit également la durée d'amortissement.

4.7 CALCUL DES CENTRES DE CHARGE

La comparaison se présente comme suit :

4.4 : COMPARAISON DU CALCUL DES CENTRES DE CHARGE

	MCA	Manuel
Centres de charge auxiliaires et principaux	- structure minimale des centres de charge imposée	- structure minimale des centres de charge imposée, plus recommandations
Ventilation des coûts Clés et valeurs de référence	- Principalement les taux d'activités au titre de clés de répartitions des coûts	- Clés de ventilation différenciées
Différences de couverture des centres de charge	- aucune	- aucune

On observe les points communs suivants :

- Une structure minimale des centres de charge est prescrite dans les deux modèles. Le manuel comporte seulement des recommandations en plus.
- Les HES, tout comme les universités, peuvent choisir leur mode de répartition des coûts. Elles ne se distinguent donc pas sur ce point.

Par contre, des différences se font jour dans la différenciation et la présentation des ventilations :

- Ce sont souvent les taux d'activités qui sont utilisés dans le MCA comme clés de répartition des coûts (p. ex. ventilation des frais matériels, coûts des locaux calculés). Le manuel pose de son côté des clés de répartition plus différenciées (p. ex. intensité d'utilisation des frais d'infrastructure).
- Le manuel fournit une vue d'ensemble détaillée des clés de répartition prescrites. Dans le MCA, les informations concernant les ventilations de coûts sont moins clairement présentées.

4.8 CHARGES INTERNES ET TRANSFERTS DE PRESTATIONS

Dans ce domaine, on constate des différences de conception:

- Le MCA répartit les charges internes par imputation aux objets de coûts via une matrice de transfert des prestations.
- Les HES procèdent à une affectation des transferts au niveau des matières (centres de charge). Les coûts des matières sont répartis proportionnellement au nombre d'étudiants vers les filières d'études/domaines (objets de coûts).

4.9 CALCUL DES OBJETS DE COÛTS

Le choix des objets de coûts repose sur une structure différente dans les universités et les HES :

- Dans les universités, les objets de coûts sont regroupés par domaine dans les catégories Enseignement, Recherche, Formation continue et Prestations.
- Les formations approfondies (postgrade) des étudiants immatriculés (études postgrades, masters, doctorats) sont rattachées, dans les universités, à l’enseignement.

Les HES définissent leurs objets de coûts comme suit :

- Dans les filières de diplôme, chaque filière constitue un objet de coûts.
- Les coûts restants sont transférés vers les objets Formation continue, Recherche appliquée et développement et Prestations et sont comptabilisés par domaine.
- Toutes les études (masters) et tous les cours postgrades sont en outre rattachés à la « Formation continue » dans les HES. Dans les unis, ces prestations sont comprises dans l’enseignement (ce dernier étant divisé en Formation de base et Formation approfondie).
- Dans la définition des prestations des HES, la délimitation entre « Prestations » et « Recherche » n’est pas fixée de manière précise.

4.10 RÉSULTATS ET SUCCÈS

La présentation du résultat fait l’objet d’une comparaison sur la base de quatre critères.

4.5 : COMPARAISON DE PRÉSENTATION DU RÉSULTAT

	MCA	Manuel
Frais directs/Frais indirects	- distinction (facultative)	- distinction
Niveaux de coûts/Calcul des marges contributives	- Calcul détaillé des marges contributives imposé, échelonnement axé vers les recettes	- Calcul des marges contributives imposé, échelonnement axé vers la structure des coûts
Différences de couverture/ Ventilations des coûts	- pas de différence (frais réels)	- pas de différence (frais réels)
Répartition des produits	- définie en détail par type de produit	- définie en détail par type de produit

Les deux modèles présentent les similitudes suivantes :

- Ils distinguent tous deux frais directs et frais indirects.

- Aucune différence de couverture n'apparaît puisque l'on procède dans les deux cas à une comptabilisation des faits réels.
- La répartition des produits est définie de manière précise.

Des divergences apparaissent dans les niveaux de coûts ainsi que dans le calcul des marges contributives, dont on présente dans les deux cas des modèles.

- Le manuel procède à des calculs des marges contributives séparés pour l'école (en interne) et la Confédération (responsables du financement).
- Le schéma du calcul des marges contributives des universités est axé vers les différents responsables du financement (collectivités responsables, Confédération, cantons).
- Les niveaux des marges contributives (MC) sont orientés vers la structure des coûts dans le manuel et vers les produits dans le MCA.

4.11 EVALUATION COMPARATIVE

Les deux modèles sont globalement identiques en ce qui concerne leur rattachement à la comptabilité financière ainsi que dans le choix des options. Ils reposent donc sur un concept identique (comptabilisation de l'ensemble des coûts et comptabilité aux frais réels). Dans le secteur des charges par nature et des centres de charge, ils sont également globalement similaires, le manuel des HES étant cependant plus différencié et plus précis.

Des différences peuvent être constatées dans les domaines suivants :

- La saisie des taux d'activités dans les universités est, de par son concept même, nettement moins précise que dans les HES. Ces dernières procèdent plus fréquemment à l'enregistrement des temps de travail et introduisent un plus grand nombre de différenciations (dans certains projets).
- Les coûts calculés sont déterminés de manière beaucoup plus différenciée dans les HES. On voit ici apparaître dans leurs grandes lignes les principes fondamentaux des deux modèles : le MCA est orienté vers une comparabilité des universités et ce, du point de vue des responsables du financement; le modèle des HES souhaite pour sa part présenter les coûts réels de manière aussi différenciée que possible. Voilà qui pourrait notamment expliquer pourquoi le calcul des marges contributives est également différent.
- On observe enfin une différence dans les objets de coûts : les HES recensent, dans les filières de diplôme, la filière d'études comme objet de coûts, les coûts résiduels étant enregistrés dans les objets Formation continue, Recherche appliquée et développement et Prestations. De son côté, le MCA se limite aux coûts de l'enseignement, de la recherche et des prestations au niveau des domaines.

Ces différences s'expliquent en partie par l'objectif visé lors de l'introduction de la CA. Le point de vue des responsables du financement était clairement l'élément clé du MCA. Le manuel est par contre davantage axé sur une utilisation interne de la comptabilité analyti-

que (cf. calcul des marges contributives). De plus, la CA ayant pu être mise en place dans les HES pendant une phase de réorganisation, il a été possible de procéder à une meilleure harmonisation. En comparaison, le MCA a été souvent contraint de s'en tenir au plus petit dénominateur commun possible. On peut récapituler les différences qui précèdent comme suit :

- La comptabilité analytique des HES s'appuie davantage sur la théorie générale de la CA et autorise plus de détails dans la transparence des frais réels.
- Le MCA tente, par comparaison, de tenir compte davantage des spécificités propres aux universités et de les intégrer dans le concept. Ce principe s'applique en particulier à la saisie des taux d'activités (pas de recueil en continu des taux horaire, introduction d'une matrice de transfert des prestations au niveau des objets de coûts) mais aussi à la comptabilisation des coûts calculés.

Le modèle des HES reflète ainsi davantage l'« enseignement pur » d'une comptabilité analytique (saisie des prestations, différenciation des coûts calculés, etc.) que le MCA. Ce dernier a en effet été contraint de faire des concessions du fait de l'hétérogénéité des universités et de rechercher souvent le plus petit dénominateur commun, sans toutefois renoncer à sa capacité d'extension. Il y est d'ailleurs globalement parvenu. Ce qui signifie que le MCA pourrait lui aussi entrer davantage dans les détails.

La problématique des objets de coûts doit notamment encore faire l'objet de discussions. Du point de vue des responsables du financement, il serait souhaitable que les universités et les HES présentent leurs objets de coûts selon le même principe. Le concept de MCA pouvant sans problème prévoir une différenciation par branche, on pourrait le perfectionner dans ce sens.

Le MCA dans les institutions universitaires suisses a été comparé à des modèles de comptabilité analytique allemands. L'objectif de cette comparaison était d'offrir une perspective complémentaire pour l'évaluation du concept MCA. La question centrale posée dans le cadre de l'évaluation était la suivante: le MCA présente-t-il des différences par rapport aux modèles de comptabilité analytique allemands et comment celles-ci se justifient-elles? Les recherches effectuées ont montré qu'à vrai dire, il n'y a pas de modèle de CA uniforme dans les institutions universitaires allemandes. Certes, il existe bien un concept élaboré par le groupe de travail "Comptabilité des institutions universitaires" (*Hochschulrechnungswesen*) des chanceliers des universités; cependant, ce concept n'est appliqué par les institutions universitaires qu'avec beaucoup de réticence. Au niveau des Länder et dans certaines institutions universitaires, des modèles de CA particuliers sont mis en oeuvre; leur structure et leurs objectifs sont néanmoins très différenciés. Eu égard à cette hétérogénéité, seuls trois modèles allemands déterminés ont été retenus pour être comparés au MCA, à savoir: le modèle du groupe de travail "Comptabilité des institutions universitaires" des chanceliers des universités, celui du Land de Bade-Wurtemberg ainsi que celui du Land de Hesse.

Pour procéder à cette comparaison, cinq séances avec des responsables d'institutions universitaires et de Länder allemands ont été nécessaires; en tout, 16 personnes ont pu être interrogées lors de ces séances. De plus, des documents concernant le concept et l'application des trois modèles en question ont été mis à disposition. Ces trois modèles sont présentés par le biais d'une trame uniforme, qui a déjà été utilisée pour la comparaison avec le modèle des hautes écoles spécialisées. Pour des questions de place, les informations obtenues ont toutefois été quelque peu condensées. Un résumé des résultats de ces recherches ainsi qu'une comparaison avec le MCA figurent à la fin du présent chapitre.

5.1 MODELE DU GROUPE DE TRAVAIL "COMPTABILITE DES INSTITUTIONS UNIVERSITAIRES" DES CHANCELIERS DES UNIVERSITES

Historique

Le groupe de travail "Comptabilité des institutions universitaires" a été constitué en 1998 et a présenté une proposition de modèle pour une comptabilité analytique à la fin 1999. Les objectifs de cette CA étaient les suivants: accroître la transparence des coûts dans les universités, parvenir à davantage de légitimité envers l'extérieur, obtenir des renseignements sur l'état du capital financier et mettre en place un outil de gestion interne. Au niveau fédéral, la comptabilité analytique dans les institutions universitaires n'a pas été une revendication émanant de milieux externes aux universités. Le groupe de travail a terminé ses premiers travaux en 1999, en publiant un rapport intermédiaire qui décrit les éléments de la comptabilité analytique.¹⁶ Tous les Länder

¹⁶ Groupe de travail "Comptabilité des institutions universitaires" des chanceliers des universités (1999): rapport final, Munich; ce rapport traite non seulement de la comptabilité analytique, mais aussi d'une série d'autres thèmes tels que, p.ex., l'adoption du TED

représentés au sein du groupe de travail l'étaient à raison d'au moins une personne issue d'une université. Le groupe de travail comptait au total 48 membres qui se sont réunis 13 fois en deux ans; il a été assisté par un expert et doté d'un secrétariat. Le Land de Rhénanie-du-Nord-Westphalie, qui comprend 28 institutions universitaires, n'a pour sa part pas participé au groupe de travail.

Systèmes de référence/charges par nature et plan comptable

La plupart des Länder travaillent avec un système caméral sans comptabilité double, système qui englobe également les universités. Le problème s'est dès lors posé de savoir comment les données issues du caméralisme pouvaient être transférées dans la comptabilité analytique. Sur le plan opérationnel, l'un des premiers objectifs du groupe de travail consista donc à préparer un plan comptable uniforme pour les universités. Cet objectif était d'autant plus important que durant les années nonante, il existait deux tendances au sein des universités allemandes: l'une allait dans le sens de l'établissement d'un plan comptable conforme au plan comptable de l'industrie, tandis que l'autre visait à adapter le plan comptable caméral à la comptabilité analytique. Dans son rapport final, le groupe de travail a proposé un plan comptable uniforme. Mais jusqu'à présent, celui-ci n'a pas encore pu s'imposer.

Le caméralisme pose un second problème en ce sens qu'il ne prend pas en compte les investissements. Or, pour les universités, l'établissement d'un compte d'investissement revêt une grande importance, car il leur permet de déterminer, de manière générale, quels sont ceux de leurs bâtiments qui ont besoin d'être rénovés. Aussi le modèle du groupe de travail a-t-il proposé de transposer les bâtiments universitaires dans un périmètre comptable particulier et de les séparer de l'exploitation de l'université en tant que telle. Cette solution permet en même temps d'éviter qu'en cas de comparaison des données entre les universités, les résultats ne soient influencés par les différences qui existent au niveau des équipements immobiliers.

Saisie du temps de travail

Le groupe de travail a examiné de près la question de la détermination des frais de personnel par le système de la saisie du temps de travail (relevé des prestations). Certains modèles ont été présentés et discutés, comme p.ex. celui de l'Université de Dresde. En fin de compte, le groupe de travail a décidé que le relevé des prestations ne serait pas repris dans le concept; les membres du groupe de travail estimaient en effet que ce système comportait trop de risques d'incertitudes. En outre, l'idée de séparer la recherche et l'enseignement s'est heurtée à une vive opposition. Dans certains domaines universitaires (cliniques), des expériences ont certes été faites en matière de relevé des prestations; les membres du groupe de travail ont cependant porté un jugement négatif à leur égard.

pour la comptabilité des institutions universitaires ou l'établissement d'un inventaire sur l'état des comptabilités dans les universités allemandes.

Centres de charges

Le calcul des centres de charges constitue, avec le plan comptable, le noyau du modèle du groupe de travail. Il comprend en premier lieu une comptabilisation des frais directs, organisée à plusieurs niveaux. Les différents centres de charges sont déterminés par les matières (cependant, d'autres objets de référence, comme des unités de service, sont également possibles; en interne, les matières peuvent elles aussi être subdivisées en centres de charges). Les frais directs à comptabiliser sont répartis par matière. Les matières sont ensuite regroupées par faculté et, enfin, au niveau de toute l'université. Les frais généraux (c'est-à-dire les coûts des équipements centraux tels que l'administration de l'université, les bibliothèques centrales), qui ne peuvent pas être comptabilisés directement par matière, n'ont pas besoin d'être répartis au préalable. Ils ne le seront que plus tard, dans le cadre de ce que l'on peut appeler une analyse spécifique des centres de coûts (*Auswertungsrechnung*). Celle-ci doit être réalisée de cas en cas et axée sur chaque objectif spécifique, par exemple la détermination du succès monétaire par matière ou le calcul du montant des contributions d'études. Étant donné qu'au moment de la publication du concept, il n'était pas possible de prévoir quelle utilisation serait faite des données de CA, le groupe de travail a renoncé à présenter cette analyse spécifique des centres de coûts. Le concept équivaut dès lors à une comptabilité analytique partielle, basée sur les coûts réels.

Calcul des objets de coûts/transfert des prestations

Le modèle ne prévoit pas de calcul des objets de coûts. Cela s'explique tout d'abord par la motivation du groupe de travail: en effet, il s'agissait plutôt de fournir un outil de pilotage interne ou de comparer entre elles les données comptables des universités que de financer les universités par des coûts standard. Aussi les frais directs par centre de charges constituent-ils un succédané pour les objets de coûts. Par ailleurs, le groupe de travail a refusé de séparer la recherche et l'enseignement, ce qui serait nécessaire pour différencier les objets de coûts. Comme dans le cas de l'analyse spécifique des centres de coûts, il a été argué du fait que ce n'est que si leur fonction est clairement établie qu'il est judicieux de définir les objets de coûts.

Le modèle ne prévoit pas non plus de transfert de prestations entre les matières. En effet, un tel transfert n'est pas absolument nécessaire comme outil de pilotage interne des ressources, puisque les capacités des différentes matières sont réglementées par des valeurs normes dites "curriculaires" (*Curricularnormwerte*)¹⁷. Cela signifie que la capacité maximale d'enseignement est calculée au prorata des ressources existantes dans une matière (personnel, locaux, etc.). La capacité effectivement demandée est déterminée sur la base du nombre des étudiants inscrits et de certains facteurs de coûts, des transferts de prestations étant inclus dans ce calcul. La capacité d'enseignement demandée ne doit pas dépasser la capacité maximale. Même si elles sont contestées, les clés utilisées pour calculer la capacité demandée sont employées partout dans la pratique et servent d'outil de pilotage pour les prestations d'enseignement.

¹⁷ Ordonnance intitulée "Verordnung über die Kapazitätsermittlung, die Curricularnormwerte und die Festsetzung von Zulassungszahlen (Kapazitätsverordnung KapVo)"; cette ordonnance se base sur l'accord "Staatsvertrag über die Vergabe von Studienplätzen der Länder und des Bundes von 1992".

Utilisation des données

Le modèle du groupe de travail ne vise pas une utilisation accrue des données des universités; ces données devraient tout au plus servir à des fins de comparaison. En revanche, le groupe de travail a proposé de compléter les données comptables par des indicateurs pertinents appelés "indicateurs de résultats" (*Erfolgsindikatoren*) [p.ex. pour le succès de l'enseignement, des indications de résultats portant sur les étudiants diplômés, les examens, etc., ou encore, pour le succès de la recherche, des indications de résultats portant sur les publications, sur l'engagement de fonds fournis par des tiers, sur les prix scientifiques, etc]. L'expert-conseil du groupe de travail a présenté des propositions dans ce sens dans différentes publications¹⁸.

Mise en oeuvre

Jusqu'à présent, le modèle du groupe de travail n'a guère été mis en oeuvre. Actuellement, seule la Technische Universität de Munich - dont le chancelier dirigeait le groupe de travail - l'utilise comme outil de pilotage interne, en appliquant le système SAP. Des données semestrielles concernant les finances et les prestations sont communiquées aux facultés (décanats). Les données relatives aux prestations sont le fondement de la répartition des moyens matériels (mais pas des ressources en personnel) entre les facultés. Compte d'investissement et bilan devraient être établis pour la première fois en 2005.

5.2 MODELE DE COMPTABILITE ANALYTIQUE POUR LES UNIVERSITES DU LAND DE BADE-WURTEMBERG

L'Université de Heidelberg, dans le Land de Bade-Wurtemberg, est connue pour son modèle de comptabilité analytique. Grâce à des entretiens menés avec des représentants de cette université et à des documents du Land, nous pouvons présenter ci-après la structure de la CA dans le Land de Bade-Wurtemberg; sur certains points, nous examinerons d'un peu plus près la mise en oeuvre de ce modèle à Heidelberg.

Historique

L'introduction de la CA dans les institutions universitaires du Land de Bade-Wurtemberg fait suite au projet de New-Public-Management NIS ("Neue Steuerungsinstrumente") du Land. Le projet NIS, qui a débuté fin 1999, prévoit que toutes les unités administratives du Land, y compris les institutions universitaires (9 universités, 26 hautes écoles spécialisées et 8 académies professionnelles ainsi que 10 hautes écoles d'arts et de musique), sont tenues de tenir une comptabilité analytique. Cette obligation a du reste été inscrite dans la loi sur les institutions universitaires. Il a toutefois été admis que pour les institutions universitaires, il était nécessaire de prévoir une CA qui soit adaptée à leur structure. Un groupe de travail s'est alors attelé à cette tâche; outre des représentants du "Finanz- und Wissenschaftsministerium", ce groupe comptait des représentants de toutes les formes d'institutions universitaires ainsi que des représen-

¹⁸ Cf. Küppers H.U. (2002): Hochschulfinanzierung als Steuerungselement, in: Beiträge zur Hochschulforschung, Heft 2, 24. Jahrgang 2002; Küpper H.U. (2003): Higher Education Management and Policy, in: Journal of the Programme on Institutional Management in Higher Education, Vol. 15, No. 1.

tants des académies professionnelles et des associations de personnel. Il a élaboré son concept en 13 séances, entre 2000 et 2003¹⁹.

En 1999, c'est-à-dire avant l'élaboration du concept de CA, l'Université de Heidelberg avait déjà commencé de mettre en place une comptabilité analytique. Au début, ses travaux ont été coordonnés avec ceux du groupe de travail des chanceliers des universités; mais finalement, ils ont été concentrés sur le concept du Land. L'impulsion donnée par le Land l'a donc clairement emporté sur les initiatives de l'université et du groupe de travail.

Systèmes de référence/charges par nature et plan comptable

Le concept prévoit que les institutions universitaires peuvent avoir leur propre plan comptable uniforme (plan comptable des institutions universitaires). Le plan comptable des institutions universitaires se distingue du plan comptable appliqué dans l'administration du Land, notamment dans le domaine des catégories de personnel; en effet, les différentes catégories choisies par le Land ne conviennent pas aux universités qui en ont dès lors retenu d'autres. Le fait que les institutions universitaires aient un système spécifique ne pose toutefois pas de graves problèmes: les charges par nature des institutions universitaires peuvent être agrégées dans le plan comptable du Land.

Toutes les institutions universitaires utilisent le même système TED, à savoir le système HIS. Ce système est issu du caméralisme traditionnel et génère, par conversion, des données pour le compte des coûts et des prestations. Les institutions universitaires reçoivent un support central du Land pour installer des logiciels. Seule l'Université de Heidelberg fait ici exception, puisqu'elle a adopté le système SAP.

L'intégration des bâtiments dans la CA est réglée de manière uniforme: comme en Suisse, des coûts standard calculés ont été établis pour les loyers; ils sont appliqués de la même façon par toutes les institutions universitaires. Il en va de même pour l'entretien des locaux. Seules les surfaces louées sont comptabilisées dans les coûts réels. Le Land intègre les bâtiments des universités dans son compte d'immobilisation.

Des délimitations sont fixées pour les prestations publiques, p.ex. dans les bibliothèques. Toutefois, celles-ci ne sont pas exclues de la CA; elles sont plutôt enregistrées dans l'objet de coûts prestations de services.

Saisie du temps de travail

Le concept ne prévoit pas de détermination des frais de personnel par le système de la saisie du temps de travail (relevé des prestations). Les frais de personnel sont au contraire répartis en "taux standard" (*normative Anteile*) qui ont été fixés comme suit pour les universités: enseignement 45%, recherche 45 % et prestations de services 10%.²⁰

¹⁹ KLR-Fachkonzept, Rahmenbestimmungen für die Kosten- und Leistungsrechnung an baden-württembergischen Hochschulen, 2003.

²⁰ D'autres taux standard ont été définis pour les hautes écoles pédagogiques, pour les hautes écoles d'arts et de musique ainsi que pour les hautes écoles spécialisées et les académies professionnelles.

En 2005, l'Université de Heidelberg a tenté, pour compléter le système des taux standard, de déterminer les taux d'activités réels en procédant à une enquête auprès des directions d'instituts. L'objectif visé était de mieux différencier les objets de coûts et, par la même occasion, d'obtenir davantage d'informations sur les taux d'activités au niveau 4 des objets de coûts (cf. ci-après). Seuls 20% des questionnaires sont revenus à l'expéditeur. Dans les réponses obtenues, des réserves ont été émises au sujet de la séparation de la recherche et de l'enseignement. La délimitation entre recherche et prestations de services posait des problèmes méthodologiques. Les professeurs étaient très réticents à ce propos, car ils craignaient qu'il ne soit possible, par l'estimation des taux, de déduire des prescriptions concernant les taux d'activités dans la recherche et dans l'enseignement. Cette enquête n'a pas encore fait l'objet d'une évaluation. Les premiers résultats montrent cependant que les taux déterminés dans ce contexte sont semblables aux taux standard.

Centres de charges

Les centres de charges dépendent en premier lieu de la structure des universités. Les instituts scientifiques constituent les centres de charges principaux alors que les instituts non scientifiques (administration, services centraux tels que les services de conseil pour étudiants, les bibliothèques, etc.) forment les centres de charges auxiliaires dont les coûts sont attribués aux centres de charges principaux selon des clés uniformes.

Les centres de charges des universités doivent se fonder sur les prescriptions du Land: celui-ci dispose en la matière d'une structure uniforme applicable à tout son territoire. Les universités sont tenues de rapporter selon les centres de charges du Land. A cette fin, les centres de charges des universités ont tous été rattachés, à titre obligatoire, aux centres de charges du Land. Les universités sont par ailleurs libres de prévoir d'autres divisions internes de leurs centres de charges.

Calcul des objets de coûts/transfert des prestations

Le modèle considère comme objets de coûts l'enseignement, la recherche et d'autres prestations de services. Les objets de coûts sont également appelés "Produktebereiche"; ils se subdivisent selon les domaines (=Produktgruppen) et les matières (=Fachprodukte). Ils sont en outre répartis en une quatrième catégorie, déterminée par une systématique propre à chacun des trois groupes que sont l'enseignement (base: statistique officielle), la recherche (base: statistique des finances des institutions universitaires) et les prestations de services.²¹

Les enchevêtrements dans le domaine de l'enseignement (transferts) sont comptabilisés par le biais d'un centre de charges virtuel appelé "unité d'enseignement". La procédure suivie en l'occurrence est en gros la suivante. Les frais directs et les frais généraux sont tout d'abord transférés vers les centres de charges principaux (instituts scientifiques).

²¹ L'objet de coûts recherche est divisé, au niveau des matières, en différentes catégories, à savoir: les centres de compétence de recherche, l'encouragement de la relève, les projets de recherche publics bénéficiant d'un soutien, les projets de recherche privés et la recherche bénéficiant d'un financement de base. L'enseignement est lui aussi divisé, au niveau des matières, en plusieurs domaines: filière de diplôme, examens d'Etat, bachelor, master et autres diplômes. Enfin, au niveau des matières toujours, les prestations de services comprennent les catégories suivantes: conseil, dépôt de brevets, transferts en matière de sciences et de technologie, formation continue, prestations artistiques et autres.

Ensuite, les coûts de la recherche et des prestations de services sont transférés vers les objets de coûts correspondants et répartis selon des clés déterminées. Les centres de charges principaux n'englobent donc plus que les coûts de l'enseignement. Ceux-ci sont alors transférés vers les centres de charges virtuels "unité d'enseignement". L'unité d'enseignement comprend les coûts liés à la prestation d'enseignement pour une filière d'études. Les coûts des centres de charges principaux sont rattachés à l'unité d'enseignement par les valeurs normes curriculaires fixées dans l'ordonnance "Kapazitätsverordnung" des institutions universitaires allemandes. Lorsque tous les coûts d'une filière d'études sont répartis dans le centre de charges "unité d'enseignement" correspondant, ils peuvent être transférés vers l'objet de coûts enseignement.

Utilisation des données

Les institutions universitaires doivent communiquer périodiquement leurs données de CA au Land. Les résultats du calcul des charges par nature doivent lui être transmis chaque trimestre sous une forme agrégée. Les prescriptions relatives aux charges par nature et aux objets de coûts doivent être observées, de manière à ce qu'il soit possible de consolider les données au niveau du Land, tant dans le calcul des charges par nature que dans le celui des objets de coûts. Les universités sont par ailleurs tenues de fournir des indicateurs financiers, conformément au caméralisme traditionnel.

Mise en oeuvre

Seule l'Université de Heidelberg a cherché à mettre en oeuvre la CA. Depuis 2003, elle se fonde sur le concept de CA pour établir et communiquer ses données. Les résultats du calcul des objets de coûts ont été transmis aux instituts. Mais jusqu'à présent, les discussions concernant ces données ont été relativement modestes. Dans le cadre de l'enquête effectuée auprès des instituts pour obtenir des indications détaillées sur les taux d'activités, il a été tenté d'inciter les universités à en débattre en interne. Actuellement, la gestion financière est encore réalisée, comme auparavant, par la budgétisation et la comptabilité financière. Jusqu'à présent, la CA n'a pas eu d'influence sur la répartition des moyens.

De même, du côté du Land, la mise en oeuvre de la CA n'a atteint jusqu'à ce jour qu'un niveau modeste. Selon les personnes interrogées, cela ne changera que si, p.ex., la question de la comptabilisation de l'ensemble des coûts pour des projets de recherche de l'UE ou celle du calcul des taxes d'études suscitent un besoin d'information en matière de coûts. Tel pourrait également être le cas s'il fallait procéder à certaines restrictions en raison de mesures d'économie qui seraient prises dans le secteur public.

5.3 MODELE DE COMPTABILITE ANALYTIQUE POUR LES UNIVERSITES DE HESSE

Historique

Le point de départ pour l'introduction de la comptabilité analytique dans les universités et hautes écoles spécialisées de Hesse fut le lancement d'un projet de new-public-management au niveau du Land, projet intitulé „Neue Verwaltungssteuerung NVS“. Ce projet prévoyait d'établir dans tous les services administratifs du Land, y compris dans les institutions universitaires, une gestion basée sur les objectifs et les prestations.

Il s'agissait dans ce contexte de remplacer le caméralisme par une comptabilité analytique uniforme. Les autorités politiques prirent une décision dans ce sens en juillet 1998. Trois universités participèrent à la phase pilote d'introduction du système NVS. Dès 1999, un modèle de comptabilité analytique pour les institutions universitaires fut élaboré sur la base de ces expériences, et cela dans le cadre d'une structure incluant des représentants de toutes les institutions universitaires²² ainsi que du Land. Les éléments nécessaires à la CA (plans comptables, évaluations des biens, calcul des objets de coûts, etc.) furent mis en place l'un après l'autre jusqu'en 2003. En 2004, des données relatives aux objets de coûts de toutes les institutions universitaires purent être présentées pour la première fois. A partir de 2007, ces données pourront constituer, avec d'autres données chiffrées complémentaires, la base de la gestion financière des institutions universitaires du Land.²³

Systèmes de référence/charges par nature et plan comptable

Le modèle de Hesse est fondé sur un plan comptable uniforme, applicable à toutes les institutions du Land, y compris aux institutions universitaires. Celles-ci ont tout d'abord élaboré leur propre plan comptable, sur la base du plan comptable de l'administration du Land qui a été remplacé, en 2005, par le plan comptable fédéral.²⁴ Les charges par nature qui y sont définies comptent, pour tous les services du Land, jusqu'à dix niveaux. Les institutions universitaires ont convenu entre elles de se conformer à un plan comptable uniforme comptant jusqu'à six niveaux; par rapport au Land, elles ne doivent s'en tenir au plan comptable de celui-ci que jusqu'au niveau trois.

Les immeubles des institutions universitaires sont totalement intégrés dans la CA: ils ont été évalués et portés à l'actif des comptes de ces institutions. Les amortissements sont inclus dans la CA. Il en est toutefois résulté des différences de charges considérables d'une institution à l'autre, ces charges variant selon l'âge des bâtiments. A l'heure actuelle, on tient compte de ce fait dans la budgétisation, ce qui permet de neutraliser les différences. Les prestations des universités destinées au public (p.ex. la bibliothèque du Land) sont comprises dans la CA et constituent des objets de coûts particuliers.

Les institutions universitaires utilisent toutes le logiciel SAP /R3, qui est leur modèle de référence et qu'elles ont adopté avant qu'il ne soit introduit dans les services de l'administration du Land. Les systèmes des universités sont indépendants les uns des autres (chacune a ses propres mandants); les hautes écoles spécialisées, les hautes écoles d'arts et un établissement de recherche ont un système qu'ils gèrent en commun, avec un seul mandant et différents périmètres comptables pour chaque institution. Pour le moment, l'idée de relier le système SAP des institutions universitaires à celui du Land a été remise à plus tard.

²² Cinq universités, cinq hautes écoles spécialisées, deux hautes écoles d'arts et un établissement de recherche dans le domaine de l'agriculture.

²³ Cf. Weber H. (2003): Steuerungsinstrumente für autonome Hochschulen, Zielvereinbarungen Land – Hochschule einschliesslich Budgetierung, Hessisches Ministerium für Wissenschaft und Kunst, Wiesbaden.

²⁴ Pour l'heure, seul le Land de Hesse a introduit le plan comptable fédéral.

Saisie du temps de travail

Le concept de CA en vigueur dans le Land prévoit une saisie continue du temps et du volume de travail. Toutefois, à la suite de discussions entre les institutions universitaires et le Land, il a été décidé d'exclure les institutions universitaires de ce système. Le transfert des coûts vers les centres de charges principaux et, de là, vers les objets de coûts, a lieu selon des clés standard (cf. ci-après).

Centres de charges

Sont définis comme étant des centres de charges la recherche et l'enseignement (ils se subdivisent en domaines, en unités d'enseignement et en chaires; cette dernière catégorie forme les centres de charges principaux) ainsi que d'autres équipements (équipements de services, bibliothèques, jardin botanique, exploitations d'essais agricoles), l'administration des institutions universitaires et leurs bâtiments. Les centres de charges recherche et enseignement (qui se subdivisent jusqu'au niveau des chaires) forment les centres de charges principaux. Les frais de personnel sont répartis, en fonction d'une valeur moyenne des frais relatifs aux différentes personnes concernées (professeurs, assistants, etc.), entre les centres de charges principaux (chaires). Enfin, les autres centres de charges sont répartis entre les centres de charges principaux selon des clés déterminées; en gros, cette répartition est effectuée de la manière suivante: pour les frais relatifs aux bâtiments, la clé appliquée est celle de la surface utile principale, pour les frais administratifs, il s'agit de la clé d'"équivalence à plein temps" (*Vollzeitäquivalente*) et pour les autres équipements, du nombre d'étudiants. Les chaires sont regroupées en unités d'enseignement, une unité d'enseignement pouvant comporter plusieurs filières d'études.

Calcul des objets de coûts/transfert des prestations

Les filières d'études constituent le premier objet de coûts. Elles comprennent tous les frais de recherche et d'enseignement, sans distinction. Les frais de recherche et d'enseignement relatifs aux centres de charges principaux sont répartis entre les filières d'études selon la "demande en matière d'enseignement" (*Lehrnachfrage*)²⁵ (procédure analogue à celle du Land de Bade-Wurtemberg). Les institutions universitaires et le Land fixent une liste des filières d'études qui sont regroupées en "clusters" (un cluster est plus ou moins l'équivalent d'un domaine en Suisse; il englobe des branches qui sont comparables du point de vue de leur structure en matière de personnel, de leur demande en matière d'enseignement, de leurs moyens matériels et de leurs investissements²⁶). Les clusters forment les unités qui permettent au Land de gérer les institutions universitaires (cf. ci-dessous). L'objet de coûts filière d'études est de loin le plus important et représente plus de 80% des coûts.

Les fonds de tiers constituent le deuxième objet de coûts. Ils comprennent tous les produits provenant de projets de recherche menés avec l'UE, de l'Etat fédéral ou de privés.

²⁵ La demande en matière d'enseignement est calculée d'après les valeurs normes curriculaires fixées sur le plan national, multipliées par le nombre moyen d'étudiants dans une filière d'études pour une période de cinq ans.

²⁶ Ainsi, la chaire de travail social, la politologie et la sociologie forment le cluster des sciences sociales, alors que l'économie d'entreprise, l'économie politique, le droit et la pédagogie économique constituent le cluster du droit et des sciences économiques. Au total, 11 clusters sont définis de cette manière.

Les coûts comptabilisés sont affectés directement, sans passer par les centres de charges, à l'objet de coûts. Ils ne comportent pas encore de frais généraux.

La formation continue représente le troisième objet de coûts. Elle doit être calculée de façon à couvrir les coûts.

Le quatrième objet de coûts est constitué par d'autres prestations qui n'entrent pas dans le cadre de la mission principale des institutions universitaires, prestations dont ces institutions se chargent dans l'intérêt du Land et dont elles s'acquittent de manière particulière. Il s'agit p.ex. de l'exploitation, par la bibliothèque universitaire, d'une bibliothèque du Land, de fermes expérimentales, de jardins botaniques, de musées, de collections, etc. Les frais relatifs à ce genre de prestations sont transférés directement depuis les centres de charges "équipements spéciaux".

Par ailleurs, les institutions universitaires sont libres de définir d'autres objets de coûts particuliers. L'Université de Giessen compte p.ex. comme objets de coûts le sport universitaire, une pension et le centre de calcul universitaire. A l'égard du Land, le solde de ces objets de coûts est transféré vers l'objet de coûts filière d'études.

Le transfert des prestations est effectué au niveau des filières d'études. Il est basé sur le nombre de cours hebdomadaires par semestre, multiplié par le nombre d'étudiants et les valeurs normes curriculaires. La méthode utilisée est fort semblable à celle du MCA, sauf en ce qui concerne les clés.

Utilisation des données

Les institutions universitaires livrent leurs données au ministère au moyen d'un fichier Excel standardisé. Les objets de coûts y sont classés par cluster selon les filières d'études. Les institutions universitaires sont tenues de commenter d'éventuels écarts dans leurs rapports. Elles transmettent chaque trimestre leurs charges par nature au ministère, sous une forme agrégée.

Mise en oeuvre

Seule l'Université de Giessen a cherché à mettre en oeuvre la CA sur le plan interne. Les résultats des centres de charges ne sont en l'occurrence communiqués qu'au niveau des rectorats. Jusqu'à présent, il n'y pas eu de gestion interne au moyen, p.ex., de centres de charges particuliers. Il est cependant prévu d'établir, l'année prochaine, un rapport sur les prestations de chaque chaire, rapport auquel seront jointes des données de CA.

Les douze institutions universitaires du Land de Hesse ont toutes appliqué le modèle présenté ci-dessus. A noter en particulier que la répartition des centres de charges, de même que celle des objets de coûts, sont réalisées de manière uniforme et qu'elles sont contrôlées par un expert-comptable. Dans cette mesure, il est donc possible de parler d'une application uniforme.

Les données de la CA de l'année 2004 n'ont été utilisées que pour procéder au contrôle de la répartition des fonds au cours des années précédentes. Il est prévu qu'à partir de 2007, les ressources du Land seront gérées par les données de CA; une convention dans

ce sens a en effet été conclue entre les institutions universitaires et le ministère.²⁷ Le financement des institutions universitaires devrait donc se faire sur la base de ce que l'on pourrait appeler des indicateurs de performance (*Leistungszahlen*). Les indicateurs de performance résultent des moyens qui ont été mis à disposition des étudiants pendant une durée d'études limitée au sein d'un cluster de branches (qui équivaut à peu près à un domaine en Suisse); ils ont été fixés à cinq ans. Les institutions universitaires ont désormais un budget de base qui découle du nombre de prestations multiplié par les prix des clusters. Ces prix (il s'agit des coûts de la recherche et de l'enseignement par cluster, respectivement des coûts des filières d'études dans un cluster) résultent quant à eux du calcul des objets de coûts (prix d'un cluster = prix/coûts de plusieurs filières d'études); ils sont toutefois complétés par d'autres facteurs (p.ex. par des critères de qualité ou par des chiffres permettant d'établir une comparaison avec des données extérieures au Land de Hesse). La convention conclue entre les institutions universitaires et le Land permet en outre d'adapter le budget de base à d'autres facteurs complémentaires (établissement d'un profil, développement de structures, exigences liées à l'excellence). Le nombre de prestations ne fait l'objet d'une adaptation que si le nombre effectif des étudiants s'écarte de plus de 10% du nombre moyen d'étudiants retenu. En plus du budget de base (qui englobe une part prépondérante de leurs moyens financiers), les institutions universitaires reçoivent des fonds supplémentaires dans le cadre de budgets de résultat, de budgets d'investissement et d'états de fait spéciaux; ces fonds supplémentaires sont répartis, indépendamment des coûts, sur la base de critères relevant de la politique (de la recherche).

5.4 COMPARAISON DES MODELES ALLEMANDS ET DU MCA

Les résultats de l'analyse relative aux trois modèles allemands figurent dans le tableau synoptique suivant; ils peuvent dès lors être comparés au MCA.

5.1: COMPARAISON ENTRE LES MODELES ALLEMANDS ANALYSES ET LE MCA

	Chanceliers des universités	Bade-Wurtemberg	Hesse	MCA
• Motifs	Outil de gestion interne Transparence	Projet de NPM du Land	Projet de NPM du Land (gestion par les responsables du financement)	Gestion par les responsables du financement Outil de gestion interne
• Systèmes de référence				
Saisie du temps de travail	Aucune	Taux standard	Taux standard	Estimation rétroactive
Compte d'im-	Compte d'im-	Dans le Land	Compte d'im-	Dans le canton

²⁷ Cf. "Rahmenzielvereinbarung zur Sicherung der Leistungskraft der Hochschulen in den Jahren 2006 bis 2010 (Hochschulpakt, 2005)", Hessisches Ministerium für Wissenschaft und Kunst, Wiesbaden.

mobilisation	mobili-sation à l'uni		mobili-sation dans l'institu-tion universi-taire	
• Options du modèle	Comptabili-sation partielle des coûts Coûts réels	Comptabili-sation de l'en-semble des coûts Coûts réels	Comptabili-sation de l'en-semble des coûts Coûts réels	Comptabili-sation de l'en-semble des coûts, Coûts réels
• Calcul des char-ges par nature	Plan compta-ble uniforme pour les unis	Plan compta-ble harmonisé uni-Land	Plan compta-ble harmonisé institution universitaire-Land	MHC ou plan PME
• Coûts calculés	Aucun	Standardisés pour les loyers des locaux	Amortisse-ments des immeubles	Standardisés pour les loyers des locaux
• Calcul des cen-tres de charges				
Centres de charges	Basés sur la structure or-ganisation-nelle	Basés sur la structure or-ganisation-nelle	Basés sur la structure or-ganisation-nelle	Basés sur la structure or-ganisation-nelle
Ventilations	Seulement dans l'analyse spécifique des centres de coûts	Clés de venti-lation déter-minées	Clés de venti-lation déter-minées	Clés de venti-lation selon les taux d'activi-tés
• Transferts de prestations	Pas prévus	Transferts par le centre de charges unité d'enseigne-ment	Transferts au niveau des objets de coûts	Matrice de transfert des prestations au niveau des objets de coûts
• Objets de coûts	Aucun Calcul des frais directs ou analyse spéci-fique des cen-tres de coûts selon les be-soins	Recherche, enseigne-ment, prestations de services	Filières d'étu-des (enseigne-ment et re-cherche en-semble), for-mation conti-nue, états de fait spéciaux	Recherche, enseigne-ment, formation continue, pres-tations de services

Selon le modèle auquel elle se réfère, la comparaison aboutit à des résultats très diffé-rents. Comparons tout d'abord le MCA avec le modèle du groupe de travail des chan-celiers des universités:

- Le modèle du groupe de travail ne prévoit pas de saisie du temps de travail, re-nonce à définir les objets de coûts et se contente d'une comptabilisation partielle des coûts au niveau des centres de charges (seuls les frais directs doivent être trans-férés vers les centres de charges matière et faculté; tel n'est pas le cas, en revanche, des frais généraux). De telles options sont judicieuses sur le plan d'une gestion pu-rement interne, de même que sur celui de l'établissement d'un compte d'investis-

sement universitaire. Par contre, elles sont insuffisantes en tant qu'outil de gestion externe.

- La mise en oeuvre du modèle du groupe de travail n'est guère développée: le plan comptable commun qui est proposé n'est pas réalisé et seules quelques universités se fondent sur ce modèle. Comparativement, le MCA est nettement plus différencié et beaucoup mieux appliqué.

La comparaison entre le MCA et le concept introduit dans le Land de Bade-Wurtemberg mène à des conclusions différentes:

- Globalement, le modèle du Land de Bade-Wurtemberg est semblable au MCA: les charges par nature, les centres de charges et les objets de coûts prévus le sont avec un degré de détails comparable.
- Certaines différences apparaissent au niveau de la saisie du temps de travail: le modèle du Land de Bade-Wurtemberg y renonce et travaille, en lieu et place, avec des taux standard. Ce système permet certes d'éviter tous les problèmes méthodologiques liés au relevé des prestations; cependant, il ne reflète pas les coûts effectifs aussi bien que ne le fait l'estimation prévue dans le MCA.
- Le transfert des prestations entre les domaines est effectué, non pas au niveau des objets de coûts, mais déjà au niveau des centres de charges. A cette fin, un centre de charges virtuel a été créé; il reproduit les filières d'études et regroupe les coûts qui en découlent. Avec les valeurs normes curriculaires, il s'agit là d'une solution élégante permettant la compensation du transfert des prestations. Cette procédure est largement comparable à celle des hautes écoles spécialisées helvétiques. Dans les deux cas (MCA et modèle du Land de Bade-Wurtemberg), il convient cependant de se pencher sur la question de l'estimation des coûts des transferts de prestations. En Suisse, cette question est résolue pour le moment par toute une série de méthodes différentes; en revanche, le modèle du Land de Bade-Wurtemberg prévoit une procédure uniforme, basée sur les valeurs normes curriculaires (celles-ci étant toutefois contestées).

En Allemagne, le modèle du Land de Hesse semble être nettement le plus avancé:

- La différence la plus importante par rapport au MCA est due à la structure des objets de coûts: il n'y a pas de séparation entre recherche et enseignement. Les objets de coûts sont en revanche comptabilisés par filière d'études de manière beaucoup plus différenciée que dans le MCA. Les autres objets de coûts jouent un rôle peu important en matière de gestion.
- Comme le modèle du Bade-Wurtemberg, le modèle du Land de Hesse renonce à la saisie du temps de travail et utilise, en lieu et place, des taux standard. Vu que le modèle ne prévoit pas de séparation entre recherche et enseignement (et que pour le moment, cette séparation n'est pas non plus réclamée par le Land), la saisie du temps de travail est moins nécessaire que dans le Land de Bade-Wurtemberg.
- Dans l'ensemble, le modèle du Land de Hesse est marqué par l'objectif du Land consistant à utiliser les données de CA pour répondre au besoin de pilotage des institutions universitaires. Mais jusqu'à présent, seules les données de 2003 et

2004 sont disponibles. Par contre – ce qui n'est pas le cas en Suisse –, une convention a déjà été conclue entre les institutions universitaires et le Land; cette convention fixe comment il convient d'utiliser les données de CA pour répartir les fonds. Il apparaît ainsi que les données de CA ne peuvent être employées que si elles sont associées à d'autres données chiffrées et à condition que les deux partenaires concernés conservent une certaine marge de manoeuvre pour négocier sur le plan politique.

La comparaison du MCA et des modèles allemands montre que les motivations et les objectifs de ceux qui entendent mettre sur pied une comptabilité analytique jouent un rôle très important. Ce sont en fin de compte ces motifs qui permettent d'expliquer les différences de systèmes:

- Là où des organes externes à l'université tels que les Länder en Allemagne ou les responsables du financement des institutions universitaires en Suisse ont encouragé l'élaboration des modèles, ceux-ci se révèlent conçus de manière plus différenciée et mieux appliqués (Bade-Wurtemberg, Hesse). Cela entraîne, comme dans le cas des Länder de Bade-Wurtemberg et de Hesse, une grande homogénéité des modèles qui, (contrairement à ce qui se passe en Suisse), appliquent le même concept aux universités et aux hautes écoles spécialisées et adoptent une solution logicielle uniforme.
- Là où les motivations à la base de la création d'un MCA relèvent plutôt des universités elles-mêmes (groupe de travail en Allemagne), les modèles sont beaucoup moins ambitieux et leur application est largement plus limitée.

La présente évaluation a également pour objet de déterminer, d'un point de vue extérieur et de manière systématique et descriptive, l'état de la mise en œuvre de la CA dans les universités. Des entretiens ont donc été organisés avec tous les établissements universitaires et les documents mis à disposition par ces institutions ont fait l'objet d'analyses. Le présent rapport intermédiaire vise, dans la partie qui nous occupe, à répondre aux questions suivantes :

- Quels éléments de la CA ont été appliqués, dans quelles universités et jusqu'à quel point ? Où peut-on déceler des lacunes et comment les justifier ?
- Les institutions réalisent-elles un calcul des charges par nature et un calcul des centres de charges ? Dans l'affirmative, sont-ils effectués selon les règles posées dans le MCA ? Ces règles se sont-elles révélées appropriées ?
- Les règles fixées en matière de saisie des taux d'activités, de matrice de transfert des prestations, etc., ont-elles été appliquées et ont-elles prouvé leur pertinence ?
- Existe-t-il entre les universités des différences dans le degré de mise en œuvre et dans la méthodologie employée pour recueillir les données et si oui, pourquoi ?
- Dans quels domaines l'introduction de la CA a-t-elle posé des problèmes ?

6.1 VUE SYNOPTIQUE

Les établissements universitaires ont entamé la saisie des données de CA selon le MCA en 2002. À cette époque, on a constaté que les données étaient entachées d'erreurs et que certains établissements étaient même dans l'incapacité totale d'en fournir. Ces problèmes ont été résolus pour l'exercice 2003 et tous les établissements universitaires ont ensuite été en mesure de fournir les informations requises à la CUS. Dans le cadre de ce processus d'exécution, on peut retenir les principales indications suivantes :

- Les taux d'activités pour la répartition des coûts (de personnel) vers les objets de coûts ont été calculés partout, sauf à l'EPFZ et à l'EPFL, conformément aux indications du MCA sur la base d'une estimation ex-post. Seules deux universités (Lausanne et Genève) ont procédé à une estimation individuelle annuelle. Cinq établissements (Berne, Bâle, Zurich, Lucerne et St-Gall) ont confié l'évaluation des taux d'activités de leur personnel aux responsables des instituts concernés.
- Comme l'a montré l'évaluation du concept de MCA, la matrice de transfert des prestations constitue un outil novateur, qui tient compte de la spécificité propre aux établissements universitaires. Elle a été utilisée pour la formation de base dans onze institutions, la douzième (l'USI) y ayant sciemment renoncé du fait du nombre limité de prestations susceptibles d'être transférées.
- Le calcul des marges contributives n'a été effectué selon les règles posées dans le MCA que dans la moitié des établissements universitaires. Il fait défaut à l'EPFZ comme dans les universités de Fribourg, Genève, Lausanne, Zurich et à l'USI.

On trouvera ci-après une évaluation détaillée de l'introduction dans les hautes écoles des principaux aspects de la CA, qui suit l'ordre établi dans la comptabilité analytique (calcul des charges par nature, calcul des centres de charges). Un passage est également consacré tout particulièrement à cet élément central que constitue la saisie des taux d'activités.

6.2 CALCUL DES CHARGES PAR NATURE

Le calcul des charges par nature repose, selon le MCA, sur le plan comptable du modèle harmonisé de comptabilité (MHC). Notre enquête montre que le rattachement au MHC ne pose de problème dans aucune des universités. L'EPFZ et l'EPFL utilisent par contre le plan comptable de l'industrie. Les postes pertinents pour la CA sont toutefois les mêmes dans ces deux modèles.

Le calcul des charges par nature présente des difficultés en ce qui concerne les frais de personnel et plus précisément les taux d'activités (que nous examinons en détail au point 5.3 ci-après) et les délimitations dans la Médecine humaine. Les hôpitaux universitaires de Zurich, Bâle, Genève, Berne, Lausanne et Fribourg sont tellement imbriqués dans la structure de leurs universités qu'il devient extrêmement difficile de procéder à la délimitation de la comptabilité analytique des universités. Dans les autres universités ainsi que dans les Ecoles polytechniques fédérales, ce sont les délimitations matérielles en rapport avec les bibliothèques qui posent problème. Il faut en effet déterminer la part des coûts d'une bibliothèque centrale qui doit être reprise dans la CA (ou à l'inverse : la part des coûts d'une bibliothèque universitaire qui proviennent des prestations fournies à des tiers). Par ailleurs, la classification des salaires en quatre catégories telles que posées dans le MCA - (1) les professeurs, (2) les autres enseignants, (3) les assistants et les collaborateurs scientifiques, (4) le personnel administratif et technique²⁸ - ont posé des problèmes aux universités de Berne et de Lausanne. Berne ne dispose en effet que de deux catégories de personnel : le « personnel académique » et le « personnel administratif », le personnel académique n'ayant pas pu être subdivisé en professeurs, autres enseignants et assistants jusqu'en 2004. En outre, dans la mesure où les frais de personnel des employés administratifs doivent être répartis selon la même clé que le personnel académique, cet établissement utilise une clé par institut et non par catégorie de personnel. Quant à Lausanne, elle ne fait pas de distinction entre professeurs et autres enseignants, la différenciation entre « enseignants » et « assistants » étant suffisante pour un usage interne. Par ailleurs, l'université de Zurich indique que la catégorie de personnel « autres enseignants » n'est pas interprétée de la même façon partout²⁹ et qu'il conviendrait donc de procéder à une harmonisation avec les catégories de personnel posées dans les statistiques financières des établissements universitaires.

L'utilisation de la base de données des locaux telle que proposée dans le MCA ne pose que peu de problèmes. Les coûts des locaux calculés selon les taux au mètre carré dé-

²⁸ Le plan comptable MHC prévoit de distinguer seulement deux catégories de salaires ; cette subdivision est toutefois insuffisante pour la comptabilité analytique des universités.

²⁹ Les frais de personnel des « chefs des départements scientifiques » et des « médecins-chefs » sont comptabilisés dans des charges par nature communes sous « personnel scientifique », mais figurent sous « autres enseignants » dans les statistiques du personnel et les taux d'activités (autoévaluation 2004).

terminés par le Bureau des constructions universitaires s'appliquant aux sept catégories de locaux de base³⁰ (cf. annexe B) ont été utilisés par toutes les institutions universitaires, les coûts réels des locaux étant ensuite délimités. Il s'agit d'un élément central du MCA qui permet, en dépit d'un parc d'immeubles extrêmement différencié, d'assurer la comparabilité des données des établissements universitaires. Tandis que la plupart disposent de leur propre inventaire des locaux, d'autres, comme Berne ou Zurich, ont toutefois dû demander les données à leur canton. Les deux EPF font remarquer à ce propos que la classification des catégories de locaux (cf. annexe C) exige des adaptations et qu'elle laisse une certaine marge d'interprétation notamment en ce qui concerne la catégorie 3 « Laboratoires ». L'université de Lausanne est elle aussi d'avis que la base de données des locaux devrait être améliorée. La qualité des informations qui figurent dans les bases de données n'a d'ailleurs jamais été contrôlée.

On constate par contre une plus grande hétérogénéité dans le compte d'immobilisation. La moitié des universités amortit immédiatement ses acquisitions. Les universités de Berne, Bâle, Genève et Zurich, tout comme les deux EPF, ont de leur côté adopté une comptabilité intégrant des taux d'amortissement. Tout achat d'appareil est ainsi considéré comme un investissement à partir de 1000 francs à Genève, à partir de 5000 francs à Berne et dans les deux EPF et dès 10 000 francs à l'uni de Zurich. A Zurich encore, les charges par nature des amortissements et des intérêts sont éliminées des classes d'investissements considérées pour les statistiques financières des institutions universitaires (charge) et la CA (coûts) et sont remplacées par une utilisation des contributions aux investissements. Les universités de Neuchâtel et de Lausanne indiquent à ce propos que leurs investissements sont intégrés dans la comptabilité du canton. Cette grande hétérogénéité n'a cependant pas de conséquence notable, dans la mesure où les investissements ne représentent pas un facteur de coûts considérable.

Comme indiqué précédemment dans l'évaluation du concept, les frais de personnel constituent le poste le plus important des coûts, formant 63 pour cent du total des frais. Ils doivent être répartis par exercice vers les objets de coûts Enseignement, Recherche, Formation continue et Prestations. Le MCA prévoit pour ce faire un recueil annuel des taux d'activités en pour cent du personnel des établissements universitaires (sauf membres du domaine central). Clé de voûte de la ventilation des coûts, la détermination des taux d'activités revêt donc une importance capitale. Outre les frais de personnel, les dépenses de choses sont également ventilées, dans dix des douze universités, vers les objets de coûts correspondants en appliquant la clé des taux d'activités³¹. Pour plus de détails sur ce sujet, se reporter au point ci-dessous.

6.3 DÉTERMINATION DES TAUX D'ACTIVITÉS

Les entretiens ont montré que, de tous les composants du MCA, la saisie des taux d'activités était le facteur le plus contesté (oppositions du corps professoral à l'encontre de la séparation entre enseignement et recherche), celui qui engendrait les plus grosses dépenses et donc le plus d'incertitudes. Dans la plupart des universités, on a passé de

³⁰ Locaux à usage social, bureaux, laboratoires, archives et magasins, auditoriums, salles de cours et bibliothèques.

³¹ Autoévaluation 4.24/2.1.

nombreuses heures à expliquer et à répondre aux questions sur ce sujet. Un recueil de l'analyse des activités du personnel académique avait cependant déjà été réalisé par le passé, qui avait d'ailleurs été publié par l'Office fédéral de la statistique en 1999.

Quelles sont les règles posées par le MCA en matière de saisie des taux d'activités ?

- Une enquête annuelle (année civile ou académique) doit être réalisée auprès du personnel des établissements universitaires, hors employés du domaine central.
- Il faut au minimum recueillir les taux du personnel scientifique des unités d'organisation (instituts, chaires).
- Une estimation ex-post des parts en pour cent du temps de travail dans les quatre domaines que sont la recherche, l'enseignement, les prestations et la formation continue, doit être effectuée à partir du temps de travail global, heures supplémentaires comprises (équivalents plein-temps).
- Le MCA recommande une enquête individuelle (un questionnaire par employé) et demande à tous les établissements universitaires d'utiliser les mêmes définitions et exemples (annexe E) des différentes activités lors de la saisie des taux.

L'évaluation a été l'occasion de vérifier comment les différentes universités avaient procédé pour déterminer leurs taux d'activités, dans quelle mesure les règles du MCA avaient été respectées et enfin où apparaissaient des divergences. Des écarts peuvent notamment se faire jour en fonction de la procédure choisie ainsi que selon la définition des prestations. Ces points sont examinés en détail ci-après.

6.3.1 PROCÉDURES OBSERVÉES EN MATIÈRE DE SAISIE DES TAUX D'ACTIVITÉS

Le présent sous-chapitre se divise en trois parties correspondant aux trois aspects à retenir : tout d'abord la procédure utilisée ; ensuite la fréquence de saisie et le taux de retour et enfin les instructions et outils utilisés par les universités.

Méthode de saisie

Notre évaluation fait apparaître une grande hétérogénéité dans la manière de saisir les taux d'activités. Pas moins de *dix* procédures ont été répertoriées au total, dont certaines faisaient intervenir plusieurs méthodes. Les *six* modes de saisie suivants peuvent être considérés comme prédominants :

- A Estimation individuelle (tous les membres du personnel évaluent une fois par an leur temps de travail dans les quatre domaines Recherche, Enseignement, Formation continue et Prestations)
- B Evaluation, par les responsables des institutions, de tous leurs employés
- C Enquête personnelle des responsables de la CA auprès des professeurs
- D Données selon situation théorique et chiffres figurant dans les contrats de travail
- E Sondage représentatif par échantillonnage réalisé par un conseiller externe
- F Saisie individuelle en continu du temps de travail

Les méthodes qui suivent peuvent être considérées comme des outils supplémentaires d'aide à la détermination des taux et de plausibilisation :

- G Définition de profils standard par groupe
- H Introduction de projets pilotes dans certains départements
- I Vérification par les doyens
- J Mise à disposition d'une valeur indicative

Le tableau qui suit fournit une vue d'ensemble des méthodes employées dans tous les établissements universitaires.

6.1 : MÉTHODE DE SAISIE

	Méthode principale	Outils suppl. et études de plausibilité
BE	A) B) F) Clinique de médecine dentaire	G)
BS	B)	C) H)
EPFL	B)	
EPFZ	A)B)C)	I)D) en discussion
FR	A)	
GE	A) 4500 personnes	B) en phase de vraisemblance
UniL	A) 1700 personnes	D) envisagés
LU	A)	C) I)
NE	E) Définition incertaine de l'échantillon	
HSG	B)	
USI	C) D)	
ZH	B)	J) en 2002

Le tableau ci-dessus révèle des différences dans le choix de la méthode de détermination, comme suit :

- Seules les universités de Lausanne, Genève et Lucerne, ont réalisé, comme le prévoit le MCA, une estimation globale individuelle de tous les membres du personnel. Genève a ainsi envoyé 4500 questionnaires par an et Lausanne 1700 (en utilisant, pour le personnel administratif et technique, la moyenne du domaine). A l'université de Berne, les professeurs et autres enseignants saisissent leurs valeurs individuelles.
- La plupart des établissements universitaires et tout particulièrement les universités de Berne, Bâle et Zurich ainsi que l'HSG, ont fait estimer les taux d'activités de tout le personnel par les responsables des instituts. Berne n'a toutefois appliqué ce principe qu'au groupe des assistants et collaborateurs scientifiques, laissant aux responsables des instituts la liberté de saisir des valeurs identiques reposant sur des profils pour les groupes de personnes dont les activités sont homogènes. Sur les 86 instituts recensés, 40% utilisent ainsi leurs profils spécifiques. La plupart en ont deux : un pour les personnes payées par l'Etat et l'autre pour celles qui sont rémunérées par des fonds de tiers. 40 % de tous les instituts appliquent des valeurs individuelles par employé et 20 % une formule mixte, c'est-à-dire basée sur un profil

mais faisant intervenir de nombreuses variations personnelles (saisie individualisée pour les personnes qui s'écartent du profil).

- L'EPFZ et l'EPFL³² appliquent les taux d'activités qui ont été recueillis pendant les années 1996 et 1997. Là aussi, il ne s'agit pas d'une procédure globale mais d'une consolidation par département. Ces données ont été actualisées pour la CA.
- A l'USI, du fait de la petite taille de l'université, il a été possible pour les responsables de la CA d'organiser des entretiens personnels avec les 46 professeurs et d'établir les taux d'activités par ce biais. Pour les assistants, on a utilisé les chiffres théoriques figurant dans les contrats de travail.
- A l'université de Neuchâtel, les taux d'activités ont été déterminés par une conseillère externe (responsable EURESEARCH Neuchâtel de la Fondation Suisse pour la recherche en microtechnique) via une procédure d'échantillonnages par secteur.
- A l'université de Berne, il a été possible de recourir à une saisie personnalisée continue du temps de travail des employés dans la Médecine dentaire (comme dans les hautes écoles spécialisées).

Taux de retour et fréquence de saisie

Malgré les charges significatives engendrées par la saisie des taux d'activités, les taux de retour sont étonnamment élevés pour les différentes méthodes employées. Selon les dires des universités elles-mêmes, les taux d'activités ont pu être recueillis presque partout (selon l'autoévaluation, les taux de retour se situent entre 75 et 100 %).

La fréquence annuelle prescrite par le MCA n'a cependant été respectée que par cinq des douze hautes écoles. Il s'agit en l'occurrence des unis de Berne, Bâle, Fribourg, Genève et Lausanne. En ce qui concerne les autres établissements, on constate des différences dans la régularité des recueils.

- Les deux EPF de Zurich et Lausanne ont eu recours à une saisie réalisée antérieurement des taux d'activités – en 1996 pour l'EPFZ et en 1997 pour l'EPFL -, puis adaptent simplement tous les ans les chiffres aux nouvelles conditions d'embauche.
- L'Università della Svizzera italiana relève ses taux d'activités dans le cadre des entretiens personnels qu'elle réalise de manière irrégulière.
- Les universités de Zurich, St-Gall et Lucerne ont renoncé à une saisie globale en 2004.

Globalement, la tendance générale qui semble s'imposer est celle d'une saisie tous les deux ans, comme cela se pratique déjà à l'université de Neuchâtel.

Instructions et outils utilisés

Le MCA donne, dans son tableau figurant dans l'annexe E « Indications concernant la saisie des taux d'activités », des instructions sur la manière de saisir les taux d'activités. Les quatre groupes constitués par l'Enseignement (lui-même subdivisé en Formation de

³² L'EPF de Zurich et l'université de Lausanne aimeraient établir les taux d'activités sur la base de cahiers des charges qui pourraient être complétés par voie électronique et enregistrés dans un système de CA. Cette procédure supposerait une saisie globale des cahiers des charges.

base et Formation approfondie), la Recherche, la Formation continue et les Prestations de service y sont différenciés de manière précise.

A l'exception des deux EPF et de l'université de Zurich, tous les établissements universitaires ont déclaré dans leur autoévaluation avoir utilisé la tableau E³³. Les entretiens ont toutefois révélé qu'il existait encore en pratique de grandes différences d'interprétation et des incertitudes de taille :

- La définition des prestations et la délimitation entre les prestations et la recherche (appliquée) n'ont pas été perçues de manière uniforme partout. La définition figurant dans l'annexe E du MCA n'est pas claire.
- Le tableau E était pourtant très détaillé dans son ensemble, permettant ainsi à la plupart des universités de rédiger des instructions succinctes. Celles-ci se révèlent cependant différentes d'une université à l'autre.
- En Suisse romande excepté Fribourg, le tableau joint en annexe E du MCA s'est révélé incompréhensible et n'a donc pu être repris tel quel par aucune des universités romandes, ni même transmis au personnel.

Afin de garantir que les taux d'activités soient complétés comme il convient, certaines universités ont élaboré des outils supplémentaires :

- L'uni de Zurich a joint au formulaire de saisie 2002 une valeur indicative de la part des prestations. Cette valeur avait été calculée en effectuant le rapport entre les produits propres provenant des prestations et le total des charges de chaque unité d'organisation concernée³⁴. Cette valeur n'a toutefois pas fait ses preuves et a été abandonnée lors de la saisie 2004.
- Les universités de Berne et Lausanne ont autorisé l'introduction d'un pourcentage pour les activités administratives – bien que ce ne soit pas un produit des universités -, après avoir constaté la réalité du besoin de présenter explicitement les charges administratives. Dans un deuxième temps, ces chiffres ont été ventilés vers les objets de coûts correspondants par les responsables de la CA.
- Dans les universités de Zurich, Berne et Genève, les taux d'activités ont pu être complétés via l'Intranet. Berne n'a cependant donné accès au champ Prestations qu'à des instituts spécifiques afin d'éviter toute erreur d'interprétation.
- Les taux d'activités calculés faisant état de gros écarts dans les données ont fait l'objet, dans les universités de Zurich, Lucerne, Bâle et Genève, d'études de plausibilité. A Berne, les taux d'activités des années 2002 et 2003 ont été déterminés sur la base d'une enquête complète et ont ensuite été comparés aux estimations pour l'OFS de l'année 1999. Il s'avère que les différences atteignaient en fait entre deux et trois pour cent seulement.

Comme indiqué plus haut, les définitions des taux d'activités n'ont pas été transmises de manière identique partout. Les analyses montrent que c'est surtout dans la défini-

³³ Autoévaluation, questions 4.23-4.25.

³⁴ Université de Zurich (2002): commentaires CA.

tion des parts des prestations que des confusions se sont fait jour. Ce qui signifie que la délimitation entre recherche et prestations n'a pas été réalisée de la même manière dans toutes les universités.

Tel ne fut pas le cas dans les catégories Enseignement, Recherche et Formation continue. Les entretiens n'ont en effet révélé que des difficultés ponctuelles dans ce domaine : dans le groupe « Enseignement » et sa subdivision en « Formation de base » et « Formation approfondie pour étudiants immatriculés », les universités romandes font état d'un nombre élevé de filières postgraduées (DEA, DESS). Dans le même temps, le groupe de projet de Berne ne mentionne dans la formation postgrade que les doctorants. Du coup, à l'université de Genève, seule la moitié des étudiants suivant des cours postgrades sont pris en compte, ce qui entraîne un doublement des coûts standard. Reste que l'objet de coûts « Formation approfondie » (postgrade) comprend, selon le MCA, aussi bien la formation des doctorants que celles des étudiants postgradués. On obtient donc une incohérence entre les coûts et le nombre d'étudiants dans les universités romandes - point sur lequel l'OFS a d'ailleurs déjà attiré l'attention à plusieurs reprises. Par ailleurs, la distinction entre « Formation approfondie » et « Formation continue » repose sur le critère du statut d'immatriculation. Cette règle, qui prête à confusion, devrait être modifiée. En fait, il faut surtout retenir que la Suisse alémanique et la Suisse romande appliquent des principes de formation différents. Ainsi en Romandie, la « formation postgrade » commence généralement immédiatement après la fin du niveau deux (licence, master) et oriente les étudiants vers une activité de recherche (DEA ou diplôme d'études approfondies) ou les prépare à la pratique d'un métier (DESS ou diplôme d'études supérieures spécialisées). En Suisse alémanique, ce mode de formation n'existe pas. C'est pourquoi, étant donné ces différences structurelles, le rattachement des étudiants en formation postgrade à la formation approfondie semble judicieux en Suisse romande. En Suisse alémanique par contre, les études postgrades forment une part de la formation continue universitaire – c'est-à-dire une offre qui s'adresse surtout à des personnes ayant déjà une expérience professionnelle. Le terme « étude postgrade » recouvre en fait une autre réalité qu'en Suisse romande - et une autre phase de formation. D'où un certain nombre de confusions possibles.

Nous partons donc du principe que ce sont principalement les différences d'interprétation de la définition des taux d'activités dans le domaine de prestations de tiers qui ont entraîné des distorsions dans les résultats. On verra dans le prochain point comment ces écarts se sont manifestés et quelle importance ils peuvent avoir.

6.3.2 AUDIT I : SAISIE DES TAUX D'ACTIVITÉS

Un audit réalisé à l'université de Fribourg ainsi que dans les EPFZ et EPFL a permis d'évaluer de façon approfondie le mode de saisie des taux d'activités. Le choix s'est porté sur ces trois institutions pour deux raisons : les incertitudes sur la méthode à employer, qui s'étaient révélées lors de la première enquête et les importants écarts constatés dans les chiffres des prestations. La problématique était la suivante : Comment réalise-t-on, en pratique et en détail, la saisie des prestations ? Quelles données ont été utilisées et de quelle année proviennent-elles ? Quelles sont les adaptations qui ont été introduites ultérieurement ? Les résultats se présentent comme suit :

Méthode employée à l'université de Fribourg

Fribourg a procédé à un recueil unique (procédure A) par le biais d'un formulaire simple et clair remis à tous les membres du personnel, hors chargés de cours et personnel administratif et technique. Cette enquête a été réalisée tous les ans jusqu'en 2003. A partir de 2005, les données ont pu être saisies directement dans des formulaires mis en ligne. L'annexe E du modèle de comptabilité analytique MCA a été jointe en annexe pour décrire les taux d'activités de l'enseignement, de la recherche, de la formation continue et des prestations. Aucune étude de plausibilité n'a toutefois été entreprise de manière systématique au sein de l'uni sur la base des informations fournies par les personnes interrogées. Lorsque les données présentaient de grosses différences manifestes, on a simplement interrogé les personnes concernées.

Méthode employée à EPFL

Les données ayant servi à la détermination des taux d'activités reposent sur une enquête de l'OFS datant des années 1996/1997. Il s'agit en l'occurrence d'une estimation des responsables des instituts (procédure B) : les données des années 1996/1997 ont été transmises pour vérification en 2003 aux responsables. Peu de changements ont finalement été apportés aux résultats de la saisie 1996. Nous n'avons toutefois pu, lors de notre évaluation, obtenir aucun des résultats formant la base de la saisie 1996. Il nous est donc impossible de déduire quelles sont les définitions qui ont été posées pour le recueil des différents taux d'activités (p. ex. des prestations).

Méthode employée à l'EPFZ

La base de données de l'EPFZ provient elle aussi de la saisie réalisée par l'OFS en 1996. Il s'agissait alors globalement d'un recueil unique, durant lequel on avait chargé les responsables des instituts de procéder également à une estimation des taux des autres membres du personnel. Cette enquête de 1996 distinguait Enseignement, Recherche et développement, Prestations et Autres. Afin de répondre aux exigences posées par le MCA, il a été procédé comme suit :

- *Taux d'activités Enseignement, Formation de base* : Part des étudiants des filières de diplôme par rapport au total des étudiants d'un domaine, multipliée par le taux d'activités de l'enseignement du domaine selon le recueil 1996 (plus part des Autres).
- *Taux d'activités Enseignement, Formation approfondie* : Part des étudiants post-grades et doctorants par rapport au total des étudiants d'un domaine, multipliée par le taux d'activités de l'enseignement du domaine selon l'enquête de 1996 (plus part des Autres).
- *Taux d'activités Recherche et développement* : Le taux d'activités a été simplement repris tels quels de l'enquête de 1996 (plus part des Autres).
- *Taux d'activités Formation continue* : Prise en compte d'une moyenne à laquelle a été ajouté 1 pour cent du total des taux d'activités (plus part des Autres).
- *Taux d'activités Prestations* : Le taux d'activités a été repris tel quel (plus part des Autres).

Le domaine « Autres » qui existait en 1996 n'est pas prévu dans le MCA. Il est réparti en proportion des taux d'activités selon le MCA.

Conclusion des audits I

Les méthodes de saisie employées à l'université de Fribourg correspondent largement aux directives du MCA. Celles de l'EPFZ et de l'EPFL reposent, comparées à celles qui sont effectuées dans d'autres institutions, largement sur des valeurs fixes et ont donc un caractère statique. La méthode utilisée montre que les données sont recueillies principalement à des fins statistiques et que les deux EPF n'en attendent pas un avantage propre au sens d'un outil de gestion interne. Cette remarque s'applique tout particulièrement à l'EPFL.

6.3.3 DÉFINITION DES PRESTATIONS ET CONSÉQUENCE SUR LA SAISIE DES TAUX D'ACTIVITÉS

On a déjà évoqué dans l'évaluation du concept de MCA le manque de précision de la définition des prestations. Le MCA définit en effet les prestations de tiers comme suit :

- « Toutes les activités scientifiques et non scientifiques ayant surtout un caractère de routine,
- qui ne sont liées ni à des activités de recherche et développement et
- qui s'adressent principalement à un public externe aux hautes écoles»³⁵.

Des expertises ponctuelles (tels qu'un avis juridique) entrent ainsi dans la catégorie de la recherche appliquée³⁶. Si l'on observe les résultats obtenus lors des entretiens, on s'aperçoit que la définition mentionnée ci-dessus a été partiellement modifiée. En effet, quatre critères clés des prestations sont systématiquement cités :

1. Le caractère routinier du travail (p. ex. l'élaboration de données météorologiques sur mandat des pouvoirs publics)
2. Un public extérieur (excluant donc un destinataire interne à l'université)
3. Des prestations que les universités ne peuvent refuser (p. ex. médecine légale)
4. Un mandat des pouvoirs publics

Ces quatre critères, qui se distinguent par le fait qu'ils sont à la fois fréquemment cités et qu'ensemble, ils forment un tout très restrictif quant à l'interprétation possible des prestations, ne reposent sur aucun consensus. C'est le Comité de pilotage qui a pris l'initiative de dénommer de façon explicite les activités entrant dans le cadre des prestations et ce, afin de clarifier la situation. Ce travail n'est toutefois pas parvenu à son terme. La liste de l'université de Zurich que nous avons pu consulter dans le cadre de notre évaluation montre qu'il existe un certain nombre d'activités difficiles à rattacher

³⁵ Définition des « Prestations de services » telle qu'elle figure dans l'annexe E du MCA, page 42.

³⁶ A titre de comparaison, les hautes écoles spécialisées ont posé dans leur guide de CA un principe qui énonce en substance que la recherche et le développement ne doivent pas entraîner de distorsions du marché ou de la concurrence ; que lorsqu'un environnement concurrentiel existe, les autres acteurs du marché ne doivent pas être désavantagés ; qu'il convient, dans ce cas, d'appliquer les prix du marché et que l'on parle alors de prestations.

à une catégorie précise et qui forment donc une sorte de zone floue. Il s'agit en particulier de : renseignements aux médias, manifestations publiques, participation à des commissions politiques (non mentionnée dans le tableau E), travaux d'experts lors d'examens, cours dispensés à l'université des aînés, rapports et expertises.

Les enquêtes réalisées montrent que ni la définition figurant dans le MCA ni les quatre aspects mentionnés plusieurs fois en pratique n'ont été utilisés de manière cohérente (l'HSG est le seul établissement universitaire à avoir employé le critère « non refusable » de manière conséquente et à n'avoir donc présenté aucune prestation). Nous supputons ainsi que ce sont les différences d'interprétation des prestations qui entraînent les divergences constatées et qui les expliquent. Concrètement, nous pensons que quatre types de définitions se sont imposés, qui peuvent expliquer les différences apparaissant dans le tableau ci-dessus et auxquels on peut attribuer les caractéristiques suivantes :

- *Interprétation restrictive (SG, BE)* : La rubrique Prestations a été principalement définie selon les quatre critères cités plus haut. En conséquence, les catégories du système informatique servant à la saisie des taux d'activités ou du formulaire de saisie n'ont tout d'abord pas été débloquées (SG) ou ne l'ont été que pour des disciplines ou des instituts choisis (BE), dans lesquels des prestations sont régulièrement fournies pour les pouvoirs publics. A titre d'exemple, on peut citer : la Médecine légale ou la fourniture de données météorologiques. Les expertises, rapports ou conseils n'ont donc pas été comptabilisés dans ces catégories et figurent dans la recherche. D'où la présence de peu de coûts dans les prestations. Cette variante est à notre avis plus restrictive que ce qui a été fixé dans le MCA.
- *Procédure guidée (ZH, USI)* : À Zurich, les instituts ont dû expliquer leurs choix lorsqu'ils ont saisi des prestations. Ces commentaires font ensuite l'objet de vérifications. Lorsque apparaissent des erreurs manifestes (p. ex. lorsque des charges administratives ou des tâches de secrétariat pour des cours sont déclarées comme des prestations), les données sont corrigées. À l'USI, les prestations sont définies directement lors des entretiens entre l'administration et le corps professoral. Cette définition est très proche de celle posée dans le MCA.
- *Interprétation libre (BS, NE, LU, UniL)* : Les personnes interrogées ont pu interpréter librement le terme de prestations selon les commentaires et les indications figurant dans l'annexe E. Cette variante est proche du MCA. Dans ce cas, les coûts peuvent toutefois être très divergents.
- *Interprétation libre avec écarts manifestes par rapport au MCA (GE et FR)* : L'interprétation du terme de prestations, tout en restant proche de la définition du MCA, a donné manifestement lieu à des erreurs – p. ex. le rattachement de frais administratifs ou de frais de manifestations culturelles aux prestations.

L'EPFZ et l'EPFL sont exclues de cette analyse. Au contraire de ce qui se passe à l'EPFL, on constate à l'EPFZ une part de prestations de tiers supérieure à la moyenne.

6.3.4 AUDIT 2 : DÉLIMITATION ENTRE RECHERCHE ET PRESTATIONS

Le second audit a été l'occasion d'examiner de manière approfondie la répartition des taux d'activités entre recherche et prestations de tiers. Il s'agissait ici de répondre à la question de savoir comment la définition des prestations avait été interprétée et quelles conséquences pouvaient avoir une mauvaise interprétation d'un point de vue quantitatif. Les taux d'activités des prestations font en effet apparaître de gros écarts entre les institutions universitaires, dont nous supposons qu'elles ne sont pas dues à des « différences matérielles » (en particulier dans l'orientation des instituts) mais bien à des interprétations différenciées du MCA et qu'elles découlent de l'absence d'harmonisation des méthodes de saisie.

Les deux tableaux qui suivent présentent les parts des prestations dans le total des coûts par domaine, sur la base des données de 2003 et de 2004.

6.2 : PART DES PRESTATIONS DANS LE TOTAL DES COÛTS EN 2003

Kosten Dienstleistungen in % der Totalkosten	BS	BE	FR	GE	LS	LU	NE	SG	USI	ZH	ETHZ	EPFL	CH
1.1 Theologie/Theologie Sprach- +Literaturwissenschaften./Langues+litt	1.3%	0.0%	14.2%	11.8%	5.0%	3.9%	5.2%			0.7%			6.0%
1.2 ératione Historische+Kulturwiss./Sciences	2.2%		14.1%	5.2%	1.6%		4.7%			2.3%	14.9%		4.0%
1.3 historiques+culture Sozialwissenschaften/Sciences	4.3%		12.9%	4.4%	3.6%	3.9%	4.3%			1.6%	8.2%		3.8%
1.4 sociales Fächerübergreifend und	2.0%		15.3%	6.5%	2.0%	8.4%	2.0%		3.4%	1.8%	4.7%		4.7%
1.5 übrige/Pluridisziplinaires+autres Wirtschaftswissenschaften/Sciences				5.7%	3.9%	3.8%	100.0%				11.3%		6.2%
2.0 économiques	7.6%	0.1%	11.4%	6.5%	2.3%		8.0%		5.9%	1.9%	59.7%		4.4%
3.0 Recht/Droit Exakte Wissenschaften/Sciences	1.5%	11.7%	13.4%	7.7%	4.0%	4.6%				0.9%	15.7%		5.7%
4.1 exactes Naturwissenschaften/Sciences	1.7%	0.0%	10.8%	3.3%			6.3%			1.1%	7.7%	3.9%	4.6%
4.2 naturelles Fächerübergreifend und	3.6%	0.3%	12.5%	5.3%	2.9%					1.9%	9.8%	3.4%	4.6%
4.3 übrige/Pluridisziplinaires+autres				6.3%							12.5%	3.1%	9.3%
5.1 Humanmedizin/Médecine humaine	10.4%	14.6%	10.1%	9.6%	0.7%					18.5%			11.6%
5.2 Zahnmedizin/Médecine dentaire	44.8%	57.0%		15.6%						62.2%			48.2%
5.3 Veterinärmedizin/Médecine vétérinaire		33.4%								33.6%			33.5%
5.4 Pharmazie/Pharmacie Medizin/Pharmazie/Übriges/Médecine/	4.2%	0.0%		4.7%	3.6%						10.1%		6.1%
5.5 Pharmacie/Autres Total	5.6%												5.6%
6.1 Bauwesen und Geodäsie/Sc. de la construction+mensuration Maschinen- +Elektroingenieurw./Génies				8.9%					2.8%		14.3%	2.9%	8.7%
6.2 mécanique+électrique Agrar- +Forstwissenschaften/Agriculture+sylv							3.7%				11.1%	2.4%	6.7%
6.3 iculture Fächerübergreifend und											11.0%		11.0%
6.4 übrige/Pluridisziplinaires+autres interdisziplinäre+andere/interdisciplina											6.6%		6.6%
7.0 ives+autres	4.7%	13.1%	54.7%	8.6%	1.5%					0.6%	11.6%		13.2%
Total	6.9%	12.2%	14.1%	7.1%	1.8%	4.8%	3.5%		3.3%	14.0%	10.9%	3.1%	8.7%

6.3 : PART DES PRESTATIONS DANS LE TOTAL DES COÛTS EN 2004

Kosten Dienstleistungen in % der Totalkosten	BS	BE	FR	GE	LS	LU	NE	SG	USI	ZH	ETHZ	EPFL	CH
1.1 Theologie/Théologie Sprach- +Literaturwissenschaften./Langues+litt	2.2%	2.5%	14.4%	13.0%	8.1%	2.6%	6.4%			5.9%			7.6%
1.2 érature Historische+Kulturwiss./Sciences	2.4%		14.8%	4.0%	3.4%		5.3%			0.7%	25.0%		3.6%
1.3 historiques+culture Sozialwissenschaften/Sciences	4.9%		12.1%	4.7%	3.8%	2.5%	4.2%			3.2%	25.0%		4.6%
1.4 sociales Fächerübergreifend und	3.6%	0.9%	14.7%	6.5%	2.6%	9.5%	1.7%		0.8%	1.4%	25.0%		5.5%
1.5 übrige/Pluridisciplinaires+autres Wirtschaftswissenschaften/Sciences				1.0%	4.7%	0.1%					25.0%		9.5%
2.0 économiques	7.6%	0.4%	11.6%	7.7%	2.0%		2.8%		9.1%	1.4%	25.0%		3.5%
3.0 Recht/Droit Exakte Wissenschaften/Sciences	1.2%	0.1%	13.5%	5.2%	2.1%	2.2%	6.8%			0.9%	25.0%		4.1%
4.1 exactes Naturwissenschaften/Sciences	1.3%	0.0%	11.0%	5.0%			1.2%			1.9%	8.3%	2.1%	4.5%
4.2 naturelles Fächerübergreifend und	3.7%	0.2%	12.4%	3.7%	2.7%		3.8%			4.4%	10.7%	2.1%	5.1%
4.3 übrige/Pluridisciplinaires+autres				4.2%	6.7%						12.6%	2.1%	8.3%
5.1 Humanmedizin/Médecine humaine	15.6%	19.6%	10.1%	8.4%	0.5%					19.8%			13.5%
5.2 Zahnmedizin/Médecine dentaire	43.5%	40.1%		14.3%						56.2%			41.8%
5.3 Veterinärmedizin/Médecine vétérinaire		30.6%								38.6%			35.6%
5.4 Pharmazie/Pharmacie Medizin/Pharmazie/Übriges/Médecine/	6.8%			3.5%	0.2%						8.4%		6.1%
5.5 Pharmacie/Autres Total	1.8%												1.7%
6.1 construction+mensuration Maschinen- +Elektroingenieurw./Génies				8.9%					2.1%		14.7%	2.3%	9.0%
6.2 mécanique+électrique Agrar- +Forstwissenschaften/Agriculture+sylv							3.5%				10.8%	1.7%	6.6%
6.3 iculture Fächerübergreifend und											10.0%		10.0%
6.4 übrige/Pluridisciplinaires+autres interdisziplinäre+andere/interdisciplina											10.3%		10.3%
7.0 ries+autres	0.2%	12.3%	63.0%	5.5%	2.0%					3.4%	3.4%	2.0%	7.4%
Total	7.8%	12.8%	14.0%	6.3%	1.9%	3.0%	3.5%		2.9%	14.8%	11.1%	2.0%	8.9%

Les deux tableaux qui précèdent montrent que les quatre procédures de saisie des parts des prestations de tiers telles que citées plus haut (cf. point 6.3.3) coïncident plutôt bien avec les données. Cette remarque s'applique en particulier à St-Gall, mais aussi à Berne, où les données et les résultats des entretiens correspondent. L'audit a été l'occasion de vérifier, à l'université de Fribourg et dans les deux EPF, si les relations décrites ici entre la définition des prestations et les différences de données se confirmaient.

Université de Fribourg

L'uni de Fribourg a interprété de manière très libre la notion de prestations de tiers. Aucune autre instruction détaillée que le tableau E n'a été fournie sur la façon dont il convenait de saisir les prestations de tiers. Selon les informations recueillies, les activités administratives des professeurs ont été enregistrées dans la catégorie prestations de tiers. En outre, le recueil a été réalisé ex-post. Si les parts des prestations se sont révélées particulièrement élevées, c'est aussi parce que de nombreux professeurs ont surestimé leur part de travail administratif et ont donc sans doute indiqué des valeurs très (trop) élevées. Les parts des prestations ont ainsi atteint un ordre de grandeur supérieur à 25 pour cent, un chiffre qui n'a été observé dans aucune autre université.

Les conséquences quantitatives de cette mauvaise interprétation sont difficiles à estimer. La ventilation de ces parts trop élevées de prestations devrait en outre également avoir des effets sur toutes les autres activités. Le tableau ci-dessous montre à quoi pourraient ressembler les chiffres de l'université de Fribourg après correction :

6.4 : ESTIMATION DU TAUX D'ERREURS DUES À UNE MAUVAISE INTERPRÉTATION
DES PRESTATIONS À L'UNIVERSITÉ DE FRIBOURG

Kosten Dienstleistungen in % der Totalkosten	FR	CH	FR Kosten DL	FR zu % CH	FR Kosten Total	Diff. In CHF	Diff. in %
1.1 Theologie/Théologie	14%	6%	1'873'708	787'826	13'048'541	1'085'882	8%
1.2 Sprach-+Literaturwissenschaften./Langues+littérature	14%	4%	2'684'903	762'342	18'109'325	1'922'561	11%
1.3 Historische+Kulturwiss./Sciences historiques+culture	13%	4%	2'499'676	741'554	20'714'147	1'758'121	8%
1.4 Sozialwissenschaften/Sciences sociales	15%	5%	6'962'432	2'163'653	47'342'597	4'798'779	10%
1.5 Fächerübergreifend und übrige/Pluridisziplinaires+autres		6%					
2.0 Wirtschaftswissenschaften/Sciences économiques	11%	4%	2'768'416	1'073'944	23'886'885	1'694'472	7%
3.0 Recht/Droit	13%	6%	4'211'003	1'785'329	31'095'931	2'425'674	8%
4.1 Exakte Wissenschaften/Sciences exactes	11%	5%	2'462'740	1'053'465	22'380'630	1'409'274	6%
4.2 Naturwissenschaften/Sciences naturelles	12%	5%	4'660'897	1'722'667	37'466'213	2'938'230	8%
4.3 Fächerübergreifend und übrige/Pluridisziplinaires+autres		9%					
5.1 Humanmedizin/Médecine humaine	10%	12%	2'382'419	2'731'520	23'608'051	-349'101	-1%
5.2 Zahnmedizin/Médecine dentaire		48%					
5.3 Veterinärmedizin/Médecine vétérinaire		33%					
5.4 Pharmazie/Pharmacie		6%					
5.5 Medizin/Pharmazie/Übriges/Médecine/Pharmacie/Autres Total		6%					
6.1 Bauwesen und Geodäsie/Sc. de la construction+mensuration		9%					
6.2 Maschinen-+Elektroingenieurw./Génies mécanique+électrique		7%					
6.3 Agrar-+Forstwissenschaften/Agriculture+syviculture		11%					
6.4 Fächerübergreifend und übrige/Pluridisziplinaires+autres		7%					
7.0 Interdisziplinäre+andere/Interdisciplinaires+autres	55%	13%	3'671'437	884'430	5'832'235	2'787'007	48%
Total	14%	9%	34'177'631	21'236'738	243'484'554	12'940'893	5%

Nous partons dans ce tableau de l'hypothèse selon laquelle la part des prestations est la même à Fribourg que les moyennes observées dans toutes les autres hautes écoles. Les colonnes deux et trois indiquent les pourcentages correspondants. Les coûts des prestations à Fribourg ont été recalculés sur la base des valeurs moyennes réelles des parts des prestations telles qu'observées dans toutes les hautes écoles (les colonnes 4 et 5 ci-dessus présentent les valeurs d'origine et les valeurs recalculées). Si l'on se fonde sur ces calculs, on aurait imputé environ 13 millions de francs en trop aux prestations de tiers, ce qui représente à peu près cinq pour cent du total des coûts. Dans certains domaines, ces chiffres vont même bien au-delà et atteignent, dans les domaines Linguistique et littérature et Sciences sociales, plus de dix pour cent. Dans les Sciences sociales, ce chiffre représente quelque 4,8 millions de francs en trop. Un résultat qui, pour ce domaine, constitue une part non négligeable des coûts.

EPFL

On a postulé à l'EPFL qu'aucune prestation de tiers ou presque n'était fournie au sens de l'annexe E du MCA. Presque toutes les prestations de recherche réalisées sur mandats d'entreprises auraient en effet une dimension académique, à défaut de quoi les mandats ne seraient généralement tout simplement pas acceptés. L'EPFL s'est donc fondée sur la définition même des prestations de tiers telles qu'elle figure dans le tableau E et a appliqué une définition stricte similaire à celle que l'on a pu observer à l'université de Berne ou à St-Gall. Les chiffres des tableaux 6.1 et 6.2 viennent d'ailleurs largement confirmer cette conclusion.

EPFZ

L'EPFZ a repris tels quels les taux d'activités provenant de la saisie 1996, en les complétant de la part « Autres ». En 1996, les prestations de tiers avaient été définies comme suit : les prestations englobent les activités destinées à des tiers qui ne sont liées ni à la recherche et au développement ni à l'enseignement. Exemples :

- expertises pour des tiers,
- activités de vérifications et de contrôles pour des tiers,

- services d'information scientifique et technique pour autant qu'ils ne soient pas réalisés principalement pour la recherche et le développement (dans les grandes institutions, la part des prestations est généralement facile à définir et év. à opposer à un produit, p. ex. le Service sismologique suisse, CSCS Manno, le KoF) et
- activités de publication et de conférence destinées un large public (p. ex. dans le cadre de manifestations de type « Science de Cité »).

Les éléments qui précèdent permettent déjà à eux seuls d'expliquer les différences notables qui existent dans les parts des prestations entre l'EPFZ et l'EPFL.

Les données de l'année 2003 ont pu être discutées avec les responsables de l'EPFZ dans le cadre des audits. Ainsi le chiffre manifestement élevé constaté dans le domaine des Sciences économiques (presque 60 pour cent) a pu être expliqué par les activités du KoF (Konjunkturforschungsstelle). Quant aux valeurs du Génie civil, elles sont dues aux activités de la Géotechnique et de l'Hydromécanique. Dans d'autres domaines comme le Droit ou l'Industrie des machines, les entretiens n'ont pas permis, sans procéder à des enquêtes supplémentaires, de trouver une explication pratique aux taux élevés des prestations de tiers pour l'année 2003. Dans les domaines tels que les Sciences naturelles, la part des prestations de tiers pourrait être encore plus élevée du fait des activités du Service sismologique suisse et se révèle en fait être sous-estimée dans les données 2003. Aucune cause matérielle n'a pu être trouvée non plus pour expliquer les grandes différences dans les parts de prestations de tiers relevées entre l'EPFZ et l'EPFL (en dehors des méthodes employées, telles qu'exposées ci-dessus). Il reste qu'un écart de +/- dix cent constitue, de l'avis des personnes interrogées à l'EPFZ, une marge tolérable.

On constate, lors de l'étude de plausibilité des parts des prestations 2004 réalisée à l'EPFZ, que les valeurs des domaines 1.2 à 3.0 sont exactement les mêmes (elles représentent systématiquement 25 %). L'EPFZ a en effet appliqué à partir de 2004 une valeur moyenne aux différents taux d'activités dans certains domaines (prestations : env. 18 %). D'où, dans toutes ces branches d'études (1.2-3), les mêmes taux d'activités en pour cent. Après déduction des prestations d'enseignement, on obtient ainsi dans les coûts une part d'environ 25 % à imputer aux prestations de tiers. La valeur extrême du KoF, qui a été jugé plausible en 2003, disparaît donc. Si l'on avait calculé, pour le domaine des Sciences économiques, le même pourcentage en 2004 qu'en 2003 (presque 60 %), on serait parvenu à des coûts de prestations de tiers supérieurs de 2,5 millions de francs environ. Ce qui représente à peu près à un tiers du total des coûts que l'EPFZ enregistre dans le domaine des Sciences économiques. On constate toutefois que l'EPFZ comptabilise au total plus d'un milliard de francs de coûts. Comparés à ce chiffre, les 2,5 millions de francs précités semblent négligeables.

Conclusion de l'audit 2

L'audit 2 a montré que l'interprétation des parts des prestations de tiers était très déformée. Il est certain que les prestations ont été enregistrées de manière erronée à l'université de Fribourg. L'erreur commise a toutefois été décelée et peut être corrigée (les frais administratifs doivent être répartis sur l'ensemble des objets de coûts), ce qui permettra d'améliorer la comparabilité des chiffres à Fribourg.

Du fait des différences qui existent dans les méthodes et les interprétations de la définition posée, les parts des prestations de tiers de l'EPFZ et à l'EPFL ne sont actuellement que peu comparables avec les résultats des autres institutions universitaires. Au contraire de ce qui se passe à Fribourg, cette distorsion ne peut être facilement corrigée, puisqu'elle exige une modification de fond de la méthode de saisie. En outre, le fait que l'EPFZ ait utilisé des valeurs moyennes en 2004, permet certes une estimation statistique, mais pas une évaluation réelle des coûts. Sur la base des résultats de l'audit 2, on peut donc dire qu'il est absolument nécessaire d'adapter la méthode et la définition des parts des prestations.

6.3.5 CONCLUSION DE L'ANALYSE DE LA SAISIE DES TAUX D'ACTIVITÉS

Une conclusion positive tout d'abord : les taux d'activités ont pu être relevés partout et dans toutes les institutions universitaires. Malgré des difficultés de calcul, le très grand engagement de certains responsables de la CA a permis d'obtenir un taux de retour étonnamment élevé. En ce qui concerne la fréquence des recueils, il semble qu'une saisie tous les deux ans veuille s'imposer.

A contrario, certains aspects peuvent être jugés négativement :

- L'hétérogénéité des méthodes de saisie et de la fréquence des recueils est trop importante. L'audit 1 montre de plus que les méthodes employées à l'EPFZ et à l'EPFL reposent trop largement sur des moyennes et qu'elles sont trop statiques, de sorte que les données ne reflètent qu'insuffisamment la réalité.
- Les différences d'interprétation de la notion de prestations de tiers sont également trop fortes. Elles vont en effet d'une interprétation très restrictive (BE, HSG) à une interprétation très large et qui s'écarte beaucoup de ce qui est défini dans le MCA, comme cela a été constaté lors de l'audit 2 réalisé à Fribourg. La définition des parts des prestations de tiers pour 2003 et 2004 à l'EPFZ doit elle aussi être remise en question.
- Des difficultés apparaissent également dans la délimitation entre « Formation approfondie pour étudiants immatriculés » et « Formation continue ».

Aucune problématique similaire n'a été constatée avec les autres délimitations (p. ex. entre la recherche et l'enseignement). Ce qui ne signifie pas forcément que la délimitation entre recherche et enseignement corresponde parfaitement à la réalité (et reflète donc le rapport réel entre recherche et enseignement). On ne pourra d'ailleurs jamais y parvenir du fait du fort enchevêtrement entre ces deux activités. On ne constate toutefois pas non plus que la délimitation entre recherche et enseignement soit systématiquement déformée du fait de *faiblesses méthodologiques* ou de *différences dans la mise en œuvre* du MCA. Autrement dit, les institutions universitaires partant de la même définition pour réaliser leurs estimations, les différences relatives devraient rester les mêmes à l'avenir.

6.4 DÉLIMITATIONS MATÉRIELLES

Les délimitations matérielles de CA s'avèrent particulièrement difficiles dans la Médecine humaine du fait de l'enchevêtrement extrême des activités entre les hôpitaux universitaires et les établissements universitaires. Une délimitation devait également être réalisée dans le secteur des bibliothèques. C'est sur ce dernier point que nous allons nous pencher ici. La délimitation avec les hôpitaux constitue en effet une situation tellement complexe qu'elle ne peut donner lieu à une représentation et à une analyse précise. En outre, les résultats du calcul des objets de coûts des hôpitaux font défaut. Le rapport final en présentera une vue résumée.

Bibliothèques

La délimitation des coûts entre bibliothèques et universités se présente comme suit : la moitié des universités (Zurich, Genève, Lausanne, Berne, Fribourg, Neuchâtel) disposent d'une bibliothèque centrale externe, qui fournit des prestations à l'uni. Les délimitations réalisées sont les suivantes :

- L'université de Zurich assume une certaine part des charges de la bibliothèque centrale, qui sont enregistrées dans la comptabilité étatique du canton de Zurich dans deux comptes particuliers. Cette règle a été établie sur la base d'un recueil réalisé dans la bibliothèque centrale, sans tenir compte du fait que la Commission des bibliothèques universitaires avait calculé ses propres chiffres de son côté.
- L'université de Lausanne intègre 80 pour cent des coûts de la Bibliothèque cantonale et universitaire (BCU) dans la CA, comme cela s'est fait jusqu'à présent pour les statistiques financières des établissements universitaires.
- L'université de Fribourg inscrit, selon une estimation de la Commission des bibliothèques universitaires, 85 pour cent des coûts de la Bibliothèque cantonale et universitaire dans la CA.
- A Berne, la contribution réelle de l'université à la bibliothèque municipale et universitaire est inscrite dans la comptabilité de l'uni et couvre 80 pour cent du total des coûts de cet établissement externe.
- L'université de Neuchâtel prend en charge un tiers des coûts de la Bibliothèque publique et universitaire.

On peut donc dire que seules les trois universités de Berne, Lausanne et Fribourg ont intégré les prestations de leur bibliothèque centrale externe dans la CA conformément à l'estimation de la Commission des bibliothèques universitaires.

Les universités de Bâle, St-Gall et Lucerne, l'EPF de Zurich et l'USI disposent de leurs propres bibliothèques internes, qui fournissent également des prestations au public. Les délimitations y sont effectuées comme suit :

- A l'EPF de Zurich, ces coûts ont été déduits après accord de la bibliothèque ; ce chiffre ne correspond pas exactement aux estimations de la Commission des bibliothèques universitaires.

- Les universités de Bâle et de St-Gall délimitent, selon l'estimation de la Commission des bibliothèques universitaires, un certain pourcentage des coûts de la bibliothèque universitaire.
- A l'Università della Svizzera italiana, le canton du Tessin prend en charge la moitié des coûts de la bibliothèque; ils ne sont pas délimités mais ventilés à 100 pour cent dans la comptabilité analytique.
- L'université de Lucerne n'a, pour l'instant, encore jamais réalisé de délimitation des coûts de la bibliothèque en cas de prestations fournies à des tiers, puisque celle-ci est subventionnée par des fonds fédéraux. L'uni le fera toutefois à partir de 2006 (c'est-à-dire à expiration des subventions).

Globalement, on peut donc dire que les coûts des bibliothèques font, dans la plupart des cas, l'objet de délimitations ou d'intégrations adaptées, cinq universités – Berne, Lausanne, Fribourg, Bâle et St-Gall - se fondant pour ce faire sur l'estimation fournie par la Commission des bibliothèques universitaires. Seuls deux institutions (GE et l'EPFL) ne font pas figurer les bibliothèques dans leur CA. A l'EPFL, l'évaluation des prestations fait défaut.

6.5 CALCUL DES CENTRES DE CHARGE

Le MCA impose comme principaux centres de charges les vingt domaines définis par le système d'information universitaire suisse (SIUS). Les établissements universitaires interrogés gèrent un nombre très divers de centres de charges auxiliaires. En fait, l'agrégation dans les vingt domaines ne pose aucun problème. La différence de nombre de centres de charges qui existe entre les établissements universitaires (cf. tableau ci-dessous) se justifie par des considérations matérielles. Elle provient de la différenciation interne, que les universités estiment adaptée à l'objectif visé³⁷, de la taille des universités et de leurs structures. Globalement, la définition des centres de charges ne pose aucun problème pour l'application du MCA.

³⁷ L'université de ZH dispose ainsi de trois entités comptables séparées (pour les fonds de l'uni, les fonds de tiers et les fonds qui proviennent du Fonds national suisse), ce qui engendre un grand nombre de centres de charges. L'agrégation vers les domaines requis par le MCA ne pose toutefois aucun problème.

6.5 : NOMBRE DE CENTRES DE CHARGES DANS LES ÉTABLISSEMENTS UNIVERSITAIRES

Institution	Nombre de centres de charges
- UniBe	- 450
- Uni BS	- 900 (principaux)
- EPFL	- 350-400
- EPFZ	- 1500
- Uni FR	- 55
- UNIGE	- 1500
- UniL	- env. 160
- UniLu	- en. 22 (principaux)
- Uni NE	- 450
- HSG	- 3119
- USI	- 45 (hors domaine central)
- Uni Zh	- 1500 (+ 2500 pour fonds de tiers)

6.6 MATRICE DE TRANSFERT DES PRESTATIONS

La possibilité de choisir librement ses branches secondaires et l'enchevêtrement qui en découle entre les domaines sont pris en compte par le biais d'une matrice de transfert des prestations. Dans la procédure ECTS, la part des branches secondaires est calculée par les crédits ECTS obtenus par rapport à la branche principale. Cette méthode conduit à une compensation des coûts au niveau des objets de coûts, par l'inscription au crédit de chaque domaine des prestations qu'il a fournies aux étudiants d'autres domaines et inversement.

Le MCA recommande, en matière de transfert de prestations, de procéder comme suit :

- Les transferts de prestations doivent, autant que possible, être directs (p. ex. la chimie aux étudiants de médecine).
- Si cela n'est pas possible, ils doivent être calculés sur la base des points ECTS (European Credit Transfer System). Ainsi, un étudiant est rattaché au domaine correspondant à sa branche principale et on peut déterminer, à partir des crédits ECTS obtenus, quelle est sa demande de prestations d'enseignement dans d'autres domaines. La matrice de prestation/demande ECTS est établie par année d'études sur la base du pourcentage de la demande d'étudiants d'un domaine en cours dans d'autres domaines. Ces pourcentages servent ensuite à la répartition de chaque charge par nature de l'enseignement selon la demande d'autres domaines. Finalement, les coûts de l'enseignement par domaine sont apurés des coûts des étudiants d'autres domaines. Le système des crédits ECTS n'étant pas encore introduit dans toutes les universités, il n'a pas pu être utilisé comme prévu dans le MCA.
- Le MCA propose donc, pendant une phase transitoire, de ventiler les transferts de prestations par domaine sur la base de la liste des cours, du plan d'études ou d'une autre clé adaptée. Il s'agit donc ici d'une appréciation axée sur l'offre.

Le MCA ne fournit donc pas de méthodologie claire mais propose toute une série de variantes à partir desquelles les établissements universitaires peuvent choisir le système le plus judicieux pour eux. Comment les universités ont-elles réagi face à ce choix ? Les entretiens réalisés ayant révélé une certaine hétérogénéité des méthodes employées, nous allons les examiner en détail ci-après.

Globalement, on constate que onze hautes écoles utilisent une matrice de transfert dans la formation de base. L'USI y a sciemment renoncé du fait du nombre insignifiant d'étudiants recourant à des prestations d'autres branches (env. 1,4 %). Par ailleurs, seules les universités de Bâle, Genève, Lausanne, Neuchâtel et St-Gall ont utilisé la matrice de transfert des prestations pour la formation approfondie (postgrade). Cette matrice est cependant jugée très utile par les universités. Le MCA a manifestement l'avantage de permettre d'améliorer la transparence.³⁸

Les onze établissements universitaires ayant utilisé la matrice de transfert des prestations ont eu recours (parfois de façon combinée) aux dix méthodes qui suivent pour déterminer leurs transferts :

Orientation vers la demande :

- Crédits ECTS
- Base de données des attestations de cours et séminaires
- Inscription aux examens
- Statistiques étudiants selon GESTAC

Orientation vers l'offre de cours :

- Plan d'études
- Liste de cours/Transferts directs
- Données du service des étudiants
- Nombre d'étudiants inscrits
- Facteur de charges des étudiants de branches secondaires
- Heures de cours pondérées

Comme le montre la liste ci-dessus, une nette distinction peut être faite, selon l'orientation choisie, entre les modes de détermination des transferts de prestations, ces méthodes entraînant toutefois des divergences énormes. L'université de Zurich notamment allègue que le système des crédits ECTS visé ne mesure pas les prestations d'enseignement (et leurs coûts) telles que prévues dans la conception même de la comptabilité analytique, mais bien plutôt les prestations d'apprentissage des étudiants.

³⁸ Il a été demandé à l'université de Bâle s'il était également possible d'utiliser la matrice de transfert des prestations à l'intérieur de la faculté Phil II.

Si l'on observe les différentes méthodes utilisées pour procéder aux transferts, on constate que, comme pour les taux d'activités, on peut rassembler les hautes écoles en plusieurs groupes, comme suit.

Procédures orientées vers la demande

Un premier groupe d'établissements universitaires, composé de BS, BE, l'EPFL, EPFZ, LU, UniL et FR, a choisi un système orienté vers la demande, qui repose essentiellement sur une mesure des résultats. L'EPFL a eu recours pour ce faire au système GESTAC, un outil de gestion statistique des étudiants (nombre d'heures d'enseignement multiplié par le nombre d'étudiants³⁹) ; l'université de Lucerne a utilisé les données fournies par le service des étudiants; Fribourg a repris le nombre d'étudiants inscrits, et à Bâle, on a utilisé la base de données d'attestations de cours et séminaires qui recense les cours achevés par les étudiants. Cette dernière méthode est déjà très proche du modèle de crédits ECTS visé. De son côté, l'uni de Berne calcule la part en pourcent de la branche secondaire par rapport à l'ensemble des cours par crédits ECTS (p. ex. faculté de philosophie et d'histoire) si possible, sinon par rapport au nombre de cours hebdomadaires par semestre tel que défini dans le plan d'études, puis multiplie ce taux par le nombre d'étudiants dans cette branche secondaire (selon immatriculations). Il s'agit donc bien ici d'une procédure orientée vers la demande, qui se révèle identique à celle des crédits ECTS.

Procédure orientée vers l'offre de cours

Un deuxième groupe d'établissements universitaires, composé de GE et de l'HSG, a choisi un système orienté vers l'offre qui repose sur la liste des cours proposés ou, pour Genève, sur le plan d'études. L'estimation selon l'offre s'impose notamment pour les filières très structurées, dans lesquelles les possibilités de choix sont limitées.

Procédure combinée

L'université de Zurich a choisi une procédure combinée, faisant appel aussi bien à l'offre qu'à la demande de cours. Le transfert des prestations a été réalisé en deux étapes.

- Transfert direct : Il a d'abord été demandé, pour chaque cours, à quel domaine il s'adressait et quel était le nombre de cours proposés (p. ex. cours de sciences exactes qui sont un composant de la filière des sciences humaines). Les charges 2003 engendrées par les cours ont été calculées sur la base des heures de cours hebdomadaires pendant un semestre. Ces charges ont ensuite fait l'objet d'une pondération en fonction du nombre d'heures (préparation et suivi des cours inclus) en 2004.
- Etudiants de branches secondaires : Pour déterminer les charges réelles des étudiants de branches secondaires, on a demandé aux domaines quels étaient les coûts engendrés par un étudiant d'une première ou d'une deuxième branche secondaire par rapport à un étudiant dont c'était la branche principale. On a ensuite multiplié les facteurs obtenus par le nombre d'étudiants tel que recensé dans les statistiques d'examen.

³⁹ Ernst & Young SA (2005): Rapport. Projet « Indicateurs analytiques – MCA 2003 », p. 16.

L'imputation des charges des domaines par transfert direct d'une part et celle des étudiants de branches secondaires d'autre part ont été réalisées en deux temps via une matrice de transfert des prestations.

6.6.1 AUDIT 3 : MATRICE DE TRANSFERT DES PRESTATIONS

Les entretiens ont montré que les méthodes d'utilisation de la matrice de transfert des prestations sont extrêmement diversifiées. Nous avons donc analysé de façon plus précise les méthodes choisies par le biais d'un audit.

Les tableaux qui suivent révèlent tout d'abord quels sont les effets de la matrice de transfert des prestations sur les divers domaines des universités. On voit clairement que les transferts ne forment qu'une partie relativement faible au total des coûts (dans les 5 %). Cette proportion est cependant nettement plus élevée dans certains domaines (tels que les Sciences de la communication et des médias à l'université de Berne ou les Sciences historiques et culturelles de l'université de Lucerne).

6.6 : TRANSFERTS DE PRESTATIONS EN POUR CENT DES COÛTS DES DOMAINES AVANT APPLICATION DE LA MATRICE DE TRANSFERT EN 2003

Transferleistungen in % der Kosten vor Transferleistungen	BS	BE	FR	GE	LS	LU	NE	SG	USI	ZH	ETHZ	EPFL	CH
1.1 Theologie/Theologie Sprach- +Literaturwissenschaften./Langues+litt	15.9%	-1.4%	0.6%	8.3%	0.6%	9.2%	2.4%	100.0%		7.3%			5.1%
1.2 ératre Historische+Kulturwiss./Sciences	7.0%	-2.1%	3.1%	4.3%	-5.6%		5.3%	77.6%		-3.1%	20.6%		3.0%
1.3 historiques+culture Sozialwissenschaften/Sciences	-8.3%	1.8%	-5.1%	-14.4%	-4.2%	9.0%	1.8%	67.2%	0.0%	-5.4%	18.9%		-3.8%
1.4 sociales Fächerübergreifend und	-5.1%	1.6%	-2.9%	-4.4%	0.9%	9.7%	-23.8%	21.9%	0.0%	-3.8%	16.2%		-1.2%
1.5 übrige/Pluridisziplinaires+autres Wirtschaftswissenschaften/Sciences	-679.7%	1.5%		-237.4%	50.1%	-2588.2%	0.0%	60.8%			31.9%		2.5%
2.0 économiques	2.2%	1.5%	0.6%	6.0%	-1.1%		-26.1%	-8.8%	0.0%	11.5%	6.2%		-0.2%
3.0 Recht/Droit Exakte Wissenschaften/Sciences	-0.4%	1.0%	-0.9%	6.9%	-9.9%	0.4%		7.4%		1.9%	22.8%		1.0%
4.1 exactes Naturwissenschaften/Sciences	-0.4%	-2.9%	-1.2%	4.3%	99.4%		15.4%			7.9%	6.1%	13.7%	7.8%
4.2 naturelles Fächerübergreifend und	7.5%	0.2%	2.5%	-0.6%	-1.4%		1.8%			1.2%	-20.7%	-16.1%	-4.2%
4.3 übrige/Pluridisziplinaires+autres		0.0%		-155.5%							2.0%	0.0%	-6.9%
5.1 Humanmedizin/Médecine humaine	0.6%	-1.0%	-0.6%	1.4%	1.6%		-532.6%			-0.5%			0.1%
5.2 Zahnmedizin/Médecine dentaire	-10.5%	5.5%		-3.3%						-4.2%			-3.0%
5.3 Veterinärmedizin/Médecine vétérinaire		0.9%								-1.2%			-0.4%
5.4 Pharmazie/Pharmacie Medizin/Pharmazie/Übriges/Médecine/	-11.1%	36.7%		-21.8%	-32.1%		-238.1%				-14.3%		-16.7%
5.5 Pharmacie/Autres Total	2.9%												2.9%
6.1 construction+mensuration Maschinen- +Elektroingenieur./Génies				0.0%					0.0%		1.0%	-0.1%	0.4%
6.2 mécanique+électrique Agrar- +Forstwissenschaften/Agriculture+sylv							1.3%		0.0%		0.8%	-0.1%	0.5%
6.3 iculture Fächerübergreifend und											-3.3%		-3.3%
6.4 übrige/Pluridisziplinaires+autres Interdisziplinäre+andere/interdisciplina											100.0%		100.0%
7.0 ries+autres	-1.3%	-1.2%	16.8%	3.7%	-52.4%				0.0%	37.8%	34.1%		5.2%
Total	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	2.7%	0.3%

6.7 : TRANSFERTS DE PRESTATIONS EN POUR CENT DES COÛTS DES DOMAINES
AVANT APPLICATION DE LA MATRICE DE TRANSFERT EN 2004

Transferleistungen in % der Kosten vor LT		BS	BE	FR	GE	LS	LU	NE	SG	USI	ZH	ETHZ	EPFL	CH
1.1	Theologie/Théologie Sprach- +Literaturwissenschaften./Langues+litt	14.0%	1.8%	0.1%	6.5%	0.4%	15.0%	2.1%	96.8%		3.2%			5.0%
1.2	érature Historische+Kulturwiss./Sciences	7.8%	0.5%	3.9%	3.4%	2.1%		5.2%	72.6%		-3.8%	18.8%		3.8%
1.3	historiques+culture Sozialwissenschaften/Sciences	-4.8%	-2.8%	-6.2%	-9.2%	7.3%	15.6%	1.9%	55.0%		5.7%	18.8%		0.8%
1.4	sociales Fächerübergreifend und	-3.3%	8.6%	-2.2%	-4.7%	12.0%	19.2%	-22.9%	14.8%		-6.4%	18.8%		0.2%
1.5	übrige/Pluridisziplinaires+autres Wirtschaftswissenschaften/Sciences	-286.6%	-6.8%		-512.7%	12.7%	-1293.7%					18.8%	100.0%	-3.4%
2.0	économiques	-1.0%	-3.3%	0.8%	6.2%	-2.0%		-26.9%	-10.5%		4.4%	18.8%		-2.1%
3.0	Recht/Droit Exakte Wissenschaften/Sciences	8.2%	0.1%	-0.9%	8.6%	-7.6%	0.2%	1.8%	11.3%		3.7%	18.8%		3.5%
4.1	exactes Naturwissenschaften/Sciences	13.8%	2.5%	-1.6%	3.5%			16.4%	83.5%		9.0%	8.1%	6.2%	7.0%
4.2	naturelles Fächerübergreifend und	-0.4%	0.5%	2.0%	-1.4%	-20.6%		1.8%			-0.5%	1.9%	8.0%	-0.8%
4.3	übrige/Pluridisziplinaires+autres	-2079.5%			-46.2%	-19.6%						-6.6%	-19.2%	-18.6%
5.1	Humanmedizin/Médecine humaine	6.4%	-0.4%	-0.2%	1.1%	5.9%		-503.7%			-0.5%			1.4%
5.2	Zahnmedizin/Médecine dentaire	-8.1%	-3.5%		-3.0%						-3.4%			-4.8%
5.3	Veterinärmedizin/Médecine vétérinaire		0.1%								0.4%			0.3%
5.4	Pharmazie/Pharmacie Medizin/Pharmazie/Ubriques/Médecine/	-1.9%	-149.0%		-8.2%	-1818.9%		-353.9%				-4.7%		-8.2%
5.5	Pharmacie/Autres Total	3.7%												3.6%
6.1	Bauwesen und Geodäsie/Sc. de la construction+mensuration Maschinen- +Elektroingenieurw./Génies											-2.4%	-4.1%	-2.7%
6.2	mécanique+électrique Agrar- +Forstwissenschaften/Agriculture+sylv							1.3%				-2.9%	-4.2%	-3.2%
6.3	iculture Fächerübergreifend und											-5.1%		-5.1%
6.4	übrige/Pluridisziplinaires+autres interdisziplinäre+andere/interdisciplina											14.5%		14.5%
7.0	ries+autres	-10.9%	0.1%	16.9%	2.8%	-49.1%					10.7%	-37.9%	9.6%	-9.5%
Total			0.0%	0.0%	0.0%	-0.8%						0.0%	0.7%	0.0%

L'utilisation de la matrice de transfert a de nouveau fait l'objet d'une discussion détaillée avec l'université de Fribourg, l'EPFZ et l'EPFL.

Université de Fribourg

Jusqu'ici, la matrice de transfert des prestations utilisée à Fribourg fait appel à des valeurs moyennes. On s'est fondé pour ce faire, à partir d'une procédure axée sur la demande, sur le nombre d'étudiants inscrits, en appliquant une pondération de 50 % aux étudiants des branches principales et de 25 % à ceux des branches secondaires. A partir de 2005, l'université adoptera toutefois la méthode des crédits ECTS, dont on espère qu'elle fournira plus de détails pouvant également être utilisés pour la gestion interne. Les taux de la matrice de transferts des prestations 2003 et 2004 ont été évalués par l'uni et ont été jugés plausibles. Les écarts entre 2003 et 2004 sont en effet minimes. Nous partons donc du principe que la méthode a été appliquée de manière cohérente et qu'elle est en accord avec les principes du MCA.

EPFL

L'EPFL applique elle aussi une procédure axée sur la demande. Elle part du nombre d'étudiants inscrits par domaine, qu'elle multiplie par le nombre d'heures hebdomadaires. Aucune pondération n'est réalisée. Les différences constatées en 2003 entre l'EPFL et l'EPFZ dans le domaine des Sciences naturelles ont été expliquées par le fait que l'EPFL propose uniquement de la Chimie alors que l'EPFZ offre également de la Biologie, des Sciences de la terre, etc. La méthode employée reste toutefois dans les limites des directives posées par le MCA.

EPFZ

En 2003, l'EPFZ a effectué ses calculs sur la base de la liste des cours proposés (procédure centrée sur l'offre de cours). A partir de 2004, elle a cependant employé un système plus précis, analogue à celui de l'EPFL. Les données 2004 reposent sur les nombres réels d'étudiants inscrits, multipliés par le nombre d'heures de cours par semestre (procédure axée sur la demande). On remarque tout particulièrement d'importants écarts entre les chiffres de 2003 et ceux de 2004, qui peuvent notamment être dus au changement de système. Aucune autre explication n'a pu nous être fournie.

Aucune étude de plausibilité systématique de la matrice de transfert des prestations n'est réalisée en interne. Comme pour les parts des prestations de tiers, on remarque dans la matrice de transferts des prestations que la part des transferts est égale à 18,8 % dans les domaines 1.2 à 3.0, ce qui indique que l'on est parti, là aussi, de valeurs moyennes qui ont ensuite été appliquées à tous les domaines. Quant aux écarts constatés, ils peuvent donner lieu à la même conclusion que celle des parts des prestations : bien que les différences soient certes importantes entre 2003 et 2004 dans certains domaines, elles ne représentent qu'une faible part du total des coûts de l'EPFZ.

Evaluation quantitative des différences découlant des méthodes employées

Une comparaison entre les données de BS et de ZH (comme indiqué précédemment, Zurich a évalué les transferts de manière plus détaillée par le biais d'une enquête) a été effectuée afin d'estimer de manière plus précise l'importance de la méthode employée pour réaliser les transferts de prestations. Ces données ont été regroupées dans un tableau, comme suit.

6.8 : COMPARAISON RÉSULTATS DE LA MATRICE DE TRANSFERT BS ET ZH 2004

2004							
Transferteleistungen in % der Kosten vor LT	BS	ZH	BS Kosten vor LT	LT BS	BS zu % ZH	Diff. in CHF	Diff. in % GK
Theologie/Théologie	14%	3%	6'663'661	932'023	215'921	716'102	11%
Sprach-+Literaturwissenschaften./Langues+littérature	8%	-4%	25'328'482	1'983'891	-951'278	2'935'169	12%
Historische+Kulturwiss./Sciences historiques+culture	-5%	6%	32'481'297	-1'554'873	1'852'525	-3'407'398	-10%
Sozialwissenschaften/Sciences sociales	-3%	-6%	23'124'234	-767'551	-1'481'471	713'920	3%
Fächerübergreifend und übrige/Pluridisciplinaires+autres	-287%		541'281	-1'551'214		-1'551'214	-287%
Wirtschaftswissenschaften/Sciences économiques	-1%	4%	19'546'898	-198'566	867'887	-1'066'453	-5%
Recht/Droit	8%	4%	19'406'343	1'587'543	720'213	867'330	4%
Exakte Wissenschaften/Sciences exactes	14%	9%	39'886'620	5'509'651	3'584'445	1'925'206	5%
Naturwissenschaften/Sciences naturelles	0%	-1%	129'323'333	-533'859	-663'641	129'782	0%
Fächerübergreifend und übrige/Pluridisciplinaires+autres	-2080%		255'117	-5'305'289		-5'305'289	-2080%
Humanmedizin/Médecine humaine	6%	-1%	54'847'127	3'511'369	-284'890	3'796'259	7%
Zahnmedizin/Médecine dentaire	-8%	-3%	26'529'689	-2'154'293	-896'687	-1'257'606	-5%
Veterinärmedizin/Médecine vétérinaire	0%	0%	0				
Pharmazie/Pharmacie	-2%		22'338'855	-432'818		-432'818	-2%
Medizin/Pharmazie/Übriges/Médecine/Pharmacie/Autres Total	4%		1'666'667	61'041		61'041	4%
Bauwesen und Geodäsie/Sc. de la construction+mensuration			0				
Maschinen+Elektroingenieurw./Génies mécanique+électrique			0				
Agrar+Forstwissenschaften/Agriculture+ylviculture			0				
Fächerübergreifend und übrige/Pluridisciplinaires+autres			0				
Interdisziplinäre+andere/Interdisciplinaires+autres	-11%	11%	10'016'966	-1'087'055	1'075'329	-2'162'384	-22%
Total			411'956'570				

Dans ce tableau, nous partons de l'hypothèse selon laquelle les taux d'activités sont du même ordre à Bâle qu'à Zurich. Les valeurs calculées à Bâle ont donc été adaptées en proportion à celles de ZH. Les colonnes deux et trois présentent les valeurs en pour cent. Les parts des transferts de prestations ont été recalculées à Bâle sur la base des parts de ZH (les colonnes 5 et 6 présentent les valeurs d'origine et les chiffres recalculés). C'est sur la base de ce calcul que certains domaines de BS se voient imputés ou déchargés de pourcentages à deux chiffres de manière différenciée. On remarque par exemple une imputation de 8 % (ou CHF 1,9 mio.) à la Linguistique et littérature de

BS, qui se transforme en une décharge de 4 % (ou CHF 0,9 mio.) lorsqu'on lui applique les valeurs de Zurich. Cette différence correspond à environ 12 % du total des coûts de ce domaine, ce qui peut être considéré comme un pourcentage élevé.

Conclusion de l'audit 3

Les enquêtes détaillées ont confirmé que les méthodes de transfert des prestations sont différentes et qu'elles entraînent des distorsions aussi bien entre les universités que dans le temps. Celles-ci sont toutefois modestes en valeurs absolues et sont par exemple nettement moins élevées que celles des parts des prestations de tiers. Il reste que les données montrent que la méthode n'est pas encore consolidée et que de fortes variations apparaissent tous les ans, qui peuvent se révéler tout à fait pertinentes dans certains domaines. C'est pourquoi il apparaît judicieux, du fait de l'importance croissante des transferts dans le cadre de la Réforme de Bologne, d'adapter la méthode de transfert des prestations en vue d'une harmonisation globale.

6.6.2 COMPARAISON DES PROCÉDURES ET CONCLUSION DE LA MISE EN ŒUVRE DE LA MATRICE DE TRANSFERT

Parmi les trois procédures utilisées (orientation vers la demande, orientation vers l'offre de cours et procédure combinée), c'est le modèle appliqué par Zurich qui fournit les chiffres les plus précis. Il convainc également par sa cohérence : loin de mesurer les prestations des étudiants, ce modèle tente d'estimer aussi justement que possible les coûts effectivement engendrés. Une comparaison des heures pondérées avec les crédits ECTS de l'université de Zurich le confirme : on a comparé les transferts de prestations de certains cours donnés au département de Mathématiques de la Faculté des Sciences naturelles, sur la base du modèle décrit plus haut (procédure 2004) avec le transfert que l'on obtiendrait en utilisant les crédits ECTS. Il s'avère que les crédits ECTS ne font état d'aucune relation linéaire avec les transferts de prestations réels (le transfert réalisé sur la base des crédits ECTS tend à être inférieur).

Les méthodes d'application de la matrice de transfert ne sont pas uniformes puisque le concept de MCA est formulé de manière (nécessairement) vague sur ce point. Les audits ont confirmé que les méthodes utilisées étaient effectivement différentes, ce qui entraîne des distorsions aussi bien entre les universités que dans le temps. Toutefois, en valeurs absolues, les chiffres considérés restent peu élevés et sont par exemple nettement inférieurs à ceux des parts des prestations de tiers. Il reste que les données montrent que la méthode n'est pas encore consolidée et que des variations considérables se font jour d'année en année. Il semble donc judicieux, dans la perspective de l'importance croissante que doivent prendre les transferts dans le cadre de la Réforme de Bologne, d'adapter la méthode de transferts des prestations en vue de parvenir à une harmonisation globale.

6.7 CONCLUSION DE LA MISE EN ŒUVRE DU MCA

Les résultats suivants sont issus de l'analyse de la mise en œuvre :

- La mise en place des charges par nature /plan comptable ainsi que le rattachement au MHC des cantons ne posent pas de problème.
- Le recours à la base de données des locaux tel que proposé dans le MCA, s'avère non problématique.
- La délimitation des bibliothèques s'est effectuée conformément aux prescriptions.
- La définition des centres de charge et l'agrégation en domaine n'ont pas posé de problèmes.

Les analyses ont permis d'identifier une série de marges de manoeuvre et de différences dans la mise en oeuvre. Deux aspects nous semblent d'une importance particulière:

- La recueil des taux d'activités et plus particulièrement la part relative aux prestations de tiers ont été interprétés différemment.
- Les méthodes d'application de la matrice de transfert sont très différentes d'un établissement à un autre.

Dans ces deux cas, les audits ont montré que ces différences induisent une distorsion au niveau des objets de coûts. L'observation de la mise en œuvre des autres éléments de MCA, notamment la délimitation entre recherche, enseignement et formation continue, n'a pas révélé de telles différences

L'introduction de la CA ayant bien progressé dans les institutions universitaires, ces dernières ont été en mesure de fournir des chiffres pour l'année 2003. Depuis août 2005, on dispose également de données pour l'année 2004. Il reste que des différences subsistent dans la précision avec laquelle les données de CA ont été calculées, qui peuvent s'expliquer principalement par les facteurs suivants : différences dans la taille des équipes de projet, dans l'importance accordée en interne à la CA ainsi que dans les situations initiales prévalant dans les institutions au moment de l'introduction (cf. point 2.2 plus haut). A l'exception de la Médecine humaine, toutes les données sont désormais disponibles. Nous avons donc priés les responsables dans les institutions universitaires de procéder à une estimation de la qualité des données établies et de leur comparabilité. Pour compléter notre analyse, nous avons également entrepris de notre côté une évaluation de la qualité des données sur la base des résultats des audits, dont les conclusions sont présentées dans les deux prochains points.

7.1 EVALUATION DE LA FIABILITÉ ET DE LA SIGNIFICATION DES DONNÉES

Les entretiens ont révélé que les responsables de la CA des institutions universitaires estiment que la qualité de leurs propres données est bonne, voire très bonne. Les chiffres non plausibles ont été à nouveau vérifiés, en partie directement par les personnes concernées. Le potentiel d'amélioration est donc jugé globalement faible. Cinq établissements se distinguent toutefois de cette tendance générale :

- L'HSG estime que les données ne sont pas satisfaisantes ; une situation qui serait due à des conditions initiales difficiles ; la grande autonomie dont jouissent les instituts leur permet de procéder à des ventilations internes qui ne peuvent être contrôlées au plan central.
- A l'EPFZ et à l'EPFL – qui ont procédé à une introduction pragmatique minimale du MCA – ainsi que dans les universités de Fribourg et de Lausanne, la qualité des données est jugée satisfaisante, bien qu'aucune étude de vraisemblance interne n'ait encore été réalisée.

La valeur significative des données est généralement plutôt limitée dans la mesure où les résultats de 2003 et 2004 disponibles ne sont pas commentés et qu'ils n'existent que sous forme de fichiers Excel et de graphiques divers, ce qui rend leur compréhension difficile, en particulier pour des personnes extérieures. Les données devraient donc, pour pouvoir être exploitées, être retraitées et commentées. Il convient pour ce faire de trouver une forme de présentation adéquate.

Comment peut-on juger la qualité des données indépendamment des résultats des entretiens ? Il faut remarquer tout d'abord que l'évaluation ne repose pas sur une analyse complète de toutes les données. On n'a en particulier pas vérifié si les universités avaient respecté les normes formelles posées pour déterminer leurs chiffres (c'est-à-dire si des erreurs étaient intervenues lors de l'établissement des données, du fait par exem-

ple d'erreurs de calcul ou de programmes, voire de manipulations volontaires). Reste qu'il ne s'agit là que d'une constatation à partir des résultats obtenus lors des entretiens, dont la pertinence ne s'est pas confirmée ultérieurement. L'évaluation a par contre permis dans le cadre des audits de procéder, en collaboration avec les responsables, à des études de plausibilité de certaines données sur trois cas précis. Ceux-ci ont été l'occasion de contrôler si la méthodologie employée et la définition des parts des prestations étaient correctes – c'est-à-dire conformes au MCA. Les résultats montrent que la méthode employée à l'université de Fribourg pour la saisie des taux d'activités et la matrice de transfert en 2003 et en 2004 répondait largement aux directives du MCA. Ce qui n'est pas le cas à l'EPFZ et à l'EPFL. Les réserves déjà exprimées lors des entretiens en ce qui concerne la qualité des données sont confirmées par les audits : la qualité des données de l'EPFZ et de l'EPFL est remise en question du fait de l'application de valeurs moyennes et de l'absence d'uniformité de méthode d'une année à l'autre (l'EPFZ a utilisé des taux forfaitaires en 2004 pour les transferts de prestations).

Le résultat des audits sur l'interprétation des parts des prestations est encore plus parlant. On observe ici de forts écarts entre les trois institutions universitaires examinées, qui entraînent une nette dégradation de la qualité des données. Tandis que les causes de ces divergences ont pu être clairement identifiées à l'université de Fribourg (et sont donc faciles à corriger), tel n'a pas été le cas à l'EPFL et à l'EPFZ, où les différences constatées n'ont pas pu être entièrement expliquées. On peut donc en conclure que la qualité des données y est moins bonne que dans les autres établissements – bien que l'on ne sache pas si elle y est partout satisfaisante. On constate quand même qu'aucune lacune méthodologique ne s'est fait jour dans les autres universités en ce qui concerne la saisie des taux d'activités. Une harmonisation des méthodes et la réalisation systématique d'études de vraisemblance internes s'imposent.

7.2 EVALUATION DE LA COMPARABILITÉ DES DONNÉES

Le MCA a pour objet de parvenir à une comparabilité des résultats de la comptabilité de l'ensemble des coûts, reconnue comme telle par toutes les institutions universitaires. Dans quelle mesure les données 2003 sont-elles comparables du point de vue des personnes interrogées ? Les établissements universitaires fournissent là aussi des réponses différenciées. On peut toutefois distinguer deux groupes. Le premier, composé de Bâle, Berne, Lausanne et Lucerne, estime que les chiffres 2003 sont comparables. Les arguments invoqués peuvent être résumés comme suit :

- Les responsables de la CA de l'université de Bâle ont comparé les résultats 2003 obtenus à Bâle, Zurich et St-Gall. Ces données semblaient comparables et seules quelques petites variations ont pu être constatées, qui ont cependant pu être expliquées. L'uni de Bâle dispose ainsi d'un grand nombre de professeurs ordinaires (chaires) et de peu de représentants du corps intermédiaire. Dans ce cas, ce sont donc les structures mêmes de l'institution qui expliquent les coûts élevés.
- On peut déduire des données de la CA 2003 que la Théologie coûte cher partout en Suisse et qu'elle entraîne des coûts comparables dans toutes les institutions universitaires.

- L'université de Lausanne estime elle aussi que les données sont comparables ; ses coûts élevés proviennent de son école des Sciences criminelles, et plus précisément de l'Institut de criminologie et de droit pénal mis en place à titre expérimental.

Le second groupe est composé des autres institutions universitaires, qui considèrent de leur côté que les données sont encore peu comparables, arguant de différences dans l'exécution des directives du MCA, comme cela a d'ailleurs déjà été évoqué au chapitre 3 :

- Imprécision dans la saisie des taux d'activités (interprétation des définitions).
- Disparités des méthodes employées et de degré d'approfondissement lors de la saisie des transferts de prestations et des taux d'activités.
- Problématique du nombre d'étudiants à recenser (étudiants en DESS/DEA en Suisse romande), qui nuit à la comparabilité des données.

De l'avis des personnes interrogées, le mode de présentation des données entrave également la comparabilité des résultats :

- Les tableaux 8, 9 et 10 de l'analyse des chiffres 2003 sont jugés extrêmement difficiles à lire et à interpréter par de nombreuses universités. Ils seraient également peu aisés à comprendre. Il manque en outre des commentaires sur les divergences constatées, ce qui laisserait libre cours à toutes sortes de suppositions (erronées).
- Il faudrait ajouter le taux d'encadrement aux coûts par étudiant à titre de critère de qualité, à défaut de quoi les données ne pourraient être comparées à l'échelon de la Suisse entière. On constate ici une volonté de fixer un « taux technique d'encadrement théorique » par domaine.
- Certains établissements critiquent le fait que le modèle prévoit de prendre comme indicateurs l'ensemble des coûts par étudiant, par filière et par place d'étudiant, mais que les analyses ne tiennent compte que des coûts totaux par étudiant.
- La « question des indicateurs » pose également problème. On a pu constater un certain consensus lors de la Conférence des secrétaires généraux des universités suisses (directeurs administratifs et secrétaires généraux des institutions universitaires) sur le fait que l'on pourrait tenir compte d'autre chose que de « l'enseignement pur ». L'enseignement et la recherche constitueraient dans ce contexte un exemple typique. Certaines universités estiment que les politiques auraient dû décider de la séparabilité de ces deux secteurs avant même d'entamer les travaux de CA.

On peut donc constater que, du point de vue des responsables, la comparabilité des données n'est acquise que pour une partie des universités seulement.

Indépendamment des résultats des entretiens, quelles sont les autres remarques que l'on peut formuler concernant la comparabilité des données ? En référence aux conclusions énoncées au chapitre 6 (et notamment à celles des audits), on peut dire que la comparabilité des données est aujourd'hui surtout entravée par les différences de méthodes utilisées pour le calcul des taux d'activités. Cette constatation s'applique en particulier aux résultats de l'EPFL, l'EPFZ et l'université de Fribourg. Les différences quantitatives

peuvent atteindre, dans certains cas, plus de dix pour cent du total des coûts des domaines, ce qui, à notre avis, représente une proportion non négligeable. Tant qu'aucune harmonisation des méthodes n'aura été entreprise, les données de ces établissements resteront difficilement comparables avec celles des autres universités. On constate également des différences dans la méthodologie employée dans la matrice de transfert (cf. audit 3). Cet aspect mérite aussi que l'on s'y arrête dans la mesure où, selon la méthode choisie, les variations peuvent là aussi être considérables dans certains domaines. Enfin, les transferts de prestations sont voués à gagner en importance avec l'application de la Réforme de Bologne.

7.3 LIVRAISON DES DONNÉES À L'OFS

La procédure actuelle est la suivante : les données des institutions universitaires sont livrées à l'équipe de projet du Comité de pilotage, qui procède à leur consolidation sous forme de fichiers Excel avant de les envoyer à l'Office fédéral de la statistique (OFS). Cette procédure de transfert via le groupe de projet était toutefois jugée insatisfaisante par l'OFS, qui ne disposait d'aucune information détaillée sur la forme et le fond de la consolidation. Il est vrai que le savoir-faire implicite de l'équipe de projet n'a jamais été documenté. Le mode de transfert des données doit donc faire l'objet de discussions entre le groupe de projet du Comité de pilotage, la CUS et l'OFS en 2005. Il est déjà prévu que les universités livrent leurs données 2006 directement à l'OFS. Les participants espèrent retirer plusieurs avantages de cette nouvelle procédure :

- Une structure simplifiée (un intermédiaire en moins) et donc moins de risques d'erreurs lors de la transmission des données.
- Une consolidation par l'OFS à un niveau technique plus élevé sur la base de fichiers séquentiels, qui viendront remplacer les actuels fichiers Excel.
- Des synergies dans l'étude de plausibilité des données actuellement réalisée à la fois par l'équipe de projet et par l'OFS mais de manière différente. L'ajustement avec les statistiques des finances des hautes écoles et les statistiques des étudiants devrait également en être simplifié.

On ne sait pas encore quel rôle jouera le Comité de pilotage dans la consolidation des données. Nous reviendrons sur ce point dans nos recommandations.

7.4 CONCLUSION SUR LA QUALITÉ ET LA COMPARABILITÉ DES DONNÉES

Globalement, les personnes interrogées estiment que la qualité des données des institutions universitaires est bonne. Elle dépend cependant très largement des conditions qui prévalaient à l'origine dans les universités. Les entretiens et les audits ont montré que la qualité des données de l'EPFZ, l'EPFL, de l'université de Fribourg et de l'HSG est inférieure à celle des autres établissements.

Les personnes interrogées se montrent beaucoup plus critiques en matière de comparabilité des données. Il est vrai que certaines différences constatées dans les chiffres de la

CA 2003 restent inexplicables. Ainsi l'université de Fribourg qui comptabilise partout des coûts plus faibles par étudiant que l'uni de Berne, ou EPFL, dont les frais sont très élevés dans tous les domaines. Il manque donc, dans la présentation des résultats, des indications pratiques qui pourraient expliquer ces écarts. Les différences d'application qui ont été constatées lors de l'évaluation (problèmes dans la méthode de saisie des taux d'activités et les transferts de prestations, interprétation des définitions des taux d'activités) ont bien été perçues par les responsables des institutions universitaires. Les problèmes de méthodologie ainsi que l'absence de commentaires sont à l'origine du jugement négatif porté à l'encontre de la comparabilité des données. Les audits ont d'ailleurs clairement montré que le niveau souhaité n'était pas encore atteint, notamment entre les données des EPFZ/EPFL et celles des autres établissements.

Comment pourrait-on améliorer la comparabilité des données ? Il faudrait tout d'abord que toutes les institutions universitaires réalisent des études de plausibilité internes, à compléter ensuite par des analyses externes effectuées par un organe central et neutre. Cette procédure pourrait contribuer à expliquer et à justifier les différences dues à des divergences structurelles ou dans la teneur des filières d'études. Alliée à un perfectionnement de la méthode de saisie des taux d'activités et des calculs des transferts de prestations, elle permettrait d'améliorer la comparabilité des données. Nous reviendrons sur ces deux points dans nos recommandations.

Le MCA représente un instrument de pilotage et d'information. Il n'est utile et efficace que lorsque ses résultats sont effectivement pris en compte. Cela signifie que ceux-ci doivent être travaillés, communiqués et discutés. Il est clair qu'à ce stade précoce de la mise en œuvre, les effets ne peuvent pas encore être très importants. Cependant, une première analyse est judicieuse. L'expérience lors de l'introduction de nouveaux instruments de pilotage dans les institutions publiques nous apprend que la mise en place de nouveaux outils conduit à des résultats, seulement si ceux-ci sont connus et compris par la direction de l'organisation et que cette dernière contribue à leur déploiement. Dans le cadre de nos interviews, nous avons donc demandé dans quelle mesure une utilisation des données avait déjà eu lieu.

8.1 TRANSMISSION INTERNE DES DONNÉES DU MCA

En matière de transmission interne des données, les institutions universitaires peuvent se répartir en trois groupes : le premier, qui a largement communiqué les données au plan interne, le deuxième, qui ne les a transmises qu'à la direction et le troisième, qui a sciemment renoncé à leur transmission. Revenons sur chacun d'eux en détail.

Le premier groupe, qui a largement transmis les chiffres en interne, est composé de cinq universités. Il se caractérise comme suit :

- L'université de Bâle est la plus active dans ce domaine. Elle a d'ailleurs présenté une comparaison des chiffres 2003 des universités de Bâle, Zurich et St-Gall au Conseil de l'université. Les données de CA de Bâle ont en outre été livrées au rectorat et au décanat, où elles ont donné lieu à des discussions. La question de savoir comment répartir les coûts des services centraux a notamment été examinée. Dans le même temps, on y a constaté une demande de données de la CA. Les charges par nature et le calcul des centres de charge sont eux aussi totalement transparents, chaque institut pouvant les consulter directement dans le système SAP.
- A l'instar de Bâle, Genève transmet les informations à tous les niveaux.
- A l'université de Lucerne, les données sont communiquées en interne par le recteur. Les résultats des trois facultés ont été comparés à ceux de Zurich, Berne, Fribourg et Bâle-Ville et discutés par les responsables des facultés. Le domaine de la Théologie a ici particulièrement attiré l'attention : les données ont permis d'établir que le problème des coûts dans ce domaine était commun à tous les établissements de Suisse et que Lucerne s'en sortait comparativement plutôt bien à cet égard.
- Les universités de Zurich et de Berne ont présenté des analyses des données de CA 2003 à leurs facultés. Certaines matières comme la Psychologie se sont montrées très intéressées par ces chiffres, qui leur ont fourni des arguments pour démontrer ce qu'elles estiment être un financement défectueux.
- L'université de Lausanne a elle aussi présenté les chiffres de la CA à ses facultés, qui ont engendré quelques réactions sporadiques.

Le deuxième groupe, composé de l'HSG et de l'EPFZ, a transmis les données uniquement à la direction et/ou rectorat, qui en a dûment pris acte. A l'EPFZ, même si certaines données ont été publiées dans le rapport d'activités, aucune analyse approfondie n'a été entreprise, parce que les résultats du MCA ont été jugés trop peu fiables. Il est prévu à l'HSG d'affiner le MCA existant jusqu'au niveau des différents ECTS. Les données correspondantes devraient être disponibles vers la fin 2005.

Dans le troisième groupe d'institutions universitaires (Neuchâtel, Fribourg, USI et EPFL), aucune donnée n'a été transmise au plan interne. Il serait pourtant particulièrement intéressant de connaître les résultats de la CA de l'USI, dans la mesure où ils fourniraient des indications sur les étudiants étrangers, qui représentent plus de 40 pour cent du total des inscrits. Aucune analyse dans ce sens n'a toutefois été réalisée jusqu'à présent.

Globalement, on peut donc dire que du fait de l'absence d'étude de plausibilité des données et d'une présentation peu conviviale des résultats, les données sont difficiles à communiquer en interne. Les responsables craignent notamment qu'elles entraînent des discussions peu fructueuses avec le corps professoral sur la qualité des résultats. En outre, les responsables des instituts sont habitués à comptabiliser et à budgétiser des dépenses. Un certain apprentissage est donc nécessaire, de même qu'un « changement de mentalité et de culture » avant de pouvoir travailler avec des coûts et des calculs de marges contributives. Un processus qui vient à peine d'être entamé.

8.2 LES DONNÉES DU MCA COMME OUTIL DE PILOTAGE ET DE DÉCISION INTERNE

On constate qu'il n'y a qu'à Berne que les données de CA sont utilisées comme base pour la prise de décisions : les établissements prestataires de services (Instituts de pathologie, des maladies infectieuses et de médecine légale, et Médecine dentaire) sont évalués selon le calcul des marges contributives. Selon les objectifs 2006, le versement de rétributions aux prestations (bonus) à ces collaborateurs sera relié au MC II. Un certain pourcentage sera mis à disposition pour les rétributions aux prestations, qui sera calculé via le MC V (couverture de l'ensemble de coûts). Le volume disponible pour les bonus du personnel sera calculé en multipliant ce pourcentage par le MC II. Ce dernier reflètera donc les résultats des instituts. Cette orientation vers les marges contributives est d'ailleurs déjà inscrite dans la loi et dans les ordonnances du canton de Berne. Une liste des principales données (graphique avec secteurs cibles précis) a été établie à l'aide des chiffres clés « coûts par étudiant et par matière » et « taux d'encadrement », qui a été transmise à la direction de l'université. Elle sera utilisée pour la planification à moyen terme et la répartition des fonds.

Actuellement, six institutions universitaires procèdent à un calcul des marges contributives. A l'exception de Berne, aucune ne l'utilise toutefois comme aide à la prise de décision. Comme mentionné plus haut, l'université de Lucerne et l'HSG envisagent à moyen terme un pilotage sur la base des données de coûts. On peut donc dire que la gestion financière interne des universités repose essentiellement sur les comptes financiers et les chiffres du budget. En matière de prestations, ce sont les chiffres clés usuels

tels que nombre d'étudiants immatriculés, résultats obtenus (nombre d'études achevées, de doctorats, de publications, etc.) et classements (*rankings*) internationaux (comparaison avec d'autres universités, index de citations) qui sont utilisés.

Les données du MCA n'ont pas permis d'améliorer la prise de conscience des coûts.

Comment les directions voient-elles l'importance des données du MCA pour la future gestion interne ? La plupart des institutions universitaires ne se prononcent pas encore, bien qu'elles admettent que le MCA puisse devenir un instrument potentiel de gestion interne. Certaines filières d'études portent un grand intérêt à la matrice de transfert des prestations. Il n'existe cependant que peu de stratégies claires sur la manière dont on pourrait exploiter les données. Les personnes interrogées sont d'avis qu'il faudrait, pour que le système puisse jouer le rôle d'instrument de pilotage, consacrer quelques efforts à l'élaboration des données et suivre leur évolution sur une certaine période. Il est évident que, si le financement des institutions universitaires devait un jour être établi sur la base des coûts standard, les données du MCA gagneraient brusquement en importance pour la gestion interne de ces établissements.

8.3 COMMUNICATION DES DONNÉES À L'EXTÉRIEUR

Jusqu'à présent, seules deux institutions universitaires (l'EPFZ et l'uni de Lucerne) ont publié des données. Les universités sont extrêmement partagées sur cette problématique. Certaines personnes interrogées pensent qu'une publication des données 2006 serait globalement positive en cela qu'elles contraindrait à améliorer la qualité des données et leur vraisemblance. D'autres, par contre, craignent que ces données soient mal interprétées et/ou utilisées par les politiques et les médias et conseillent donc une extrême prudence. Les directions des universités observent les efforts de publication des données avec beaucoup d'attention mais aussi en faisant preuve d'une certaine méfiance. La rapidité avec laquelle les données du MCA gagneront en importance dans le contexte du financement aux coûts standard sera également déterminante ici.

8.4 CONCLUSION

Pour résumer, on peut dire qu'aujourd'hui, seul un petit nombre d'institutions universitaires utilisent les données pour leur gestion opérationnelle. Aucune exploitation stratégique ne peut (encore) être observée. Il manque pour ce faire une incitation à la fois interne et externe. En outre, dans la mesure où l'on ne dispose pour l'instant que des données des années 2003 et 2004, il serait irréaliste d'en attendre un usage à des fins stratégiques. Quant à la publication des données, elle se heurte à des réserves dans la mesure où les chiffres pourraient notamment être mal compris ou utilisés à mauvais escient par les milieux politiques.

Le présent point récapitule les résultats de l'évaluation par objet. Il est suivi par une évaluation globale et la présentation de quelques problématiques stratégiques choisies. Enfin, le chapitre se termine par les recommandations.

9.1 LES OBJETS SOUMIS À ÉVALUATION

L'évaluation porte sur quatre objets : le concept de MCA, sa mise en œuvre, la qualité des résultats et l'exploitation des données de comptabilité analytique. Nous commencerons par poser brièvement chacune des problématiques considérées avant d'y répondre.

9.1.1 ÉVALUATION DU CONCEPT DU MCA

Dans ce contexte, la problématique est la suivante : le modèle de CA est-il concis, applicable et compréhensible mais aussi cohérent d'un point de vue théorique ? Le MCA est-il conçu selon « les règles de l'art », adapté de façon judicieuse à l'objet visé et formulé de manière claire et adaptée aux objectifs ? Nous avons répondu à ces questions en soumettant le MCA aux directives posées dans les publications spécialisées et en le comparant au modèle Colibri (Colibri est le modèle de comptabilité analytique élaboré par la Conférence des directeurs cantonaux des finances). Des comparaisons avec le modèle des hautes écoles spécialisées et quelques-uns de ceux qui sont utilisés à l'étranger (cf. paragraphes suivants) ont permis de confirmer les résultats obtenus. Nos conclusions sont les suivantes :

- Le MCA est complet et concis en soi, ne présente aucune lacune majeure et est conçu dans les « règles de l'art », répondant aux directives posées dans les publications pertinentes.
- Le MCA a été adapté de façon judicieuse à l'objet visé (les hautes écoles suisses). La matrice de transfert des prestations constitue dans ce contexte une adaptation essentielle bien qu'inhabituelle dans les autres modèles de comptabilité analytique.
- Le MCA a dû, lors de sa conception, faire des concessions sur certains points par rapport à la théorie, notamment en ce qui concerne la saisie des taux d'activités, mais aussi dans la définition des clés de répartition - les auteurs ont dû opter pour des règles réalistes et applicables et s'écarter ainsi de ce qui aurait été théoriquement souhaitable.

Évaluation du concept par rapport au modèle des hautes écoles spécialisées

Le MCA des hautes écoles suisses a été comparé au modèle des hautes écoles spécialisées (HES). Dans ce contexte, nous nous sommes posés la question de savoir s'il existait des différences entre les deux modèles et, dans l'affirmative, si celles-ci étaient justifiées. Voici les conclusions auxquelles nous sommes parvenus :

- Le MCA se fonde globalement sur les mêmes principes fondamentaux (options du modèle) que le modèle des HES : ils reposent tous deux sur la comptabilisation de l'ensemble des coûts et sur les coûts réels.
- Le modèle des HES est, sur certains points, nettement plus détaillé et davantage orienté vers la théorie de la comptabilité analytique ; c'est ce qui ressort du mode de recueil des coûts calculés et de la saisie des prestations : ces deux éléments sont présentés de manière plus détaillée dans le modèle des HES.
- Cette différence entre les deux modèles s'explique par des considérations historiques : le MCA est le résultat de négociations entre les institutions universitaires et a été contraint de s'orienter dans certains domaines vers le plus petit dénominateur commun possible. Tel n'est pas le cas du modèle des HES. Ce dernier a été élaboré pendant une période de réorganisation des écoles, ce qui a nettement facilité son introduction. Cette situation favorable n'a été constatée qu'à l'université de Lucerne et à l'USI, où l'introduction du MCA a eu lieu en parallèle avec la mise en place de l'université et s'est donc déroulée sans problème notable.
- Les concessions qui ont dû être faites lors de la conception du MCA (par rapport à celui des HES) n'ont toutefois pas entraîné d'incohérence du modèle. De plus, le MCA reste extensible. S'il se heurte à des limites, ce n'est pas du fait de sa conception, mais de la volonté des institutions universitaires d'élaborer des outils supplémentaires en vue d'une saisie différenciée des coûts.
- Enfin, on peut remarquer que la CA des HES, comme le MCA, a progressé grâce aux responsables du financement. Reste que, au contraire de celle des institutions universitaires, la CA des HES a immédiatement fourni des chiffres pouvant conduire à l'établissement de budgets. Ce qui, à nouveau, a contribué à faire avancer sa mise en œuvre. Une telle impulsion ne pourra avoir lieu qu'à partir de 2008 pour le MCA.

Évaluation du MCA par rapport à des modèles allemands

Les universités allemandes appliquent des concepts de comptabilité analytique différents. Trois modèles ont été examinés par comparaison avec le MCA : le modèle du groupe de travail du chancelier des universités (*deutsche Universitätskanzler*) ainsi que ceux des Länder de Hesse et de Bade-Wurtemberg. Selon le modèle considéré, la comparaison donne lieu à des conclusions extrêmement diverses :

- Le MCA est plus ambitieux que celui du groupe de travail du chancelier des universités : ce dernier ne prévoit pas de saisie des prestations, renonce à une définition des objets de coûts et se contente d'une comptabilisation partielle des coûts à l'échelon des centres de charge (ce modèle prévoit de transférer seulement les frais directs vers les centres de charge Matière et Faculté, mais non les frais indirects). De plus, la mise en œuvre du modèle allemand est peu avancée : le plan comptable commun proposé n'est pas appliqué et peu d'universités se réfèrent à ce modèle. En comparaison, le MCA est beaucoup plus différencié et nettement mieux appliqué.
- La comparaison entre le MCA et le modèle de Bade-Wurtemberg est tout autre. Le modèle allemand est structuré de manière similaire au MCA : charges par nature, centres de charge et objets de coûts s'y côtoient à un niveau de détail comparable.

Des divergences apparaissent toutefois sur deux points essentiels : le modèle de Bade-Wurtemberg utilise, à la place de la saisie des prestations, un taux horaire standard et les transferts de prestations entre domaines ne sont pas réalisés au niveau des objets de coûts mais à celui des centres de charge. Nous estimons que, d'un point de vue qualitatif, l'évaluation des taux d'activités telle qu'elle est effectuée dans le MCA est préférable à une simple saisie de coûts standard. Quant à la saisie des transferts à l'échelon des centres de charge (comme elle est d'ailleurs également pratiquée dans les hautes écoles spécialisées suisses), elle constitue par contre une alternative équivalente à la matrice de transfert proposée par le MCA.

- Le modèle de CA des universités de Hesse ne distingue pas l'enseignement de la recherche et, à l'instar de celui du Bade-Wurtemberg, n'a pas opté pour une saisie des prestations mais pour des clés standard de répartition. Les objets de coûts y sont extrêmement différents de ceux du MCA. On peut citer ici en particulier la comptabilisation des coûts par filière d'études. L'application du modèle de Hesse est de bonne qualité et comparativement homogène.

La comparaison entre le MCA et les modèles allemands montre que l'on ne saurait sous-estimer l'importance des motivations et des objectifs des acteurs poussant à l'élaboration d'une CA : là où des organes externes aux universités tels que les Länder en Allemagne ou les responsables du financement (cantons) en Suisse encouragent la création de modèles, ceux-ci sont conçus de manière plus différenciée et mieux appliqués. Là où, par contre, la motivation d'élaboration d'un modèle de comptabilité analytique vient plutôt de l'intérieur de l'université (groupe de travail en Allemagne), les modèles se révèlent nettement moins ambitieux et appliqués de manière largement plus limitée.

Il faut admettre que le besoin interne de pilotage des institutions universitaires ne peut, à lui seul, que rarement suffire pour motiver la mise en place d'un système uniforme de comptabilité analytique : pour les instituts et les domaines, les chiffres de la comptabilité financière et certains indicateurs de prestations sont suffisants pour permettre un pilotage. Une impulsion extérieure et une certaine motivation interne sont donc requises si l'on veut que le temps consacré et l'engagement des participants soient suffisants pour permettre la mise en œuvre de la CA.

9.1.2 ÉVALUATION DE LA MISE EN ŒUVRE DU MCA

Concernant l'objet « évaluation de la mise en œuvre du MCA dans les institutions universitaires », on peut tout d'abord se poser les questions suivantes : Quels éléments de CA ont été mis en œuvre et dans quelles universités ? Existe-t-il des graduations d'application entre les universités et si oui, quelles en sont les causes ?

Application des éléments du MCA

Examinons tout d'abord chacun des éléments du MCA en détail :

- Tous les éléments du MCA ont globalement été appliqués partout. Là où tel n'a pas été le cas, cela s'est dûment justifié (p. ex. matrice de transfert). Seule exception en la matière : le calcul des marges contributives, qui n'a été que rarement appliqué. Le modèle avait toutefois laissé toute liberté aux universités sur ce point et l'on observe un degré d'application différent d'un établissement à un autre.

- L'application du plan comptable et du calcul des centres de charge n'a posé aucun problème. L'utilisation de la base de données des locaux et/ou des coûts calculés des locaux n'a engendré aucune difficulté.

On peut donc globalement en déduire un point positif : le MCA a été appliqué dans toutes les institutions universitaires. Aucune ne reste particulièrement à la traîne ni n'a omis certains éléments essentiels.

Les difficultés ne concernent donc pas l'ampleur de la mise en œuvre mais bien plutôt la manière dont certains éléments ont été appliqués. On observe ici tout particulièrement deux irrégularités dans la méthode ainsi qu'un problème de fond :

- Les méthodes de saisie des taux d'activités sont très différenciées d'une haute école à une autre. Elles vont de la simple adaptation de chiffres vieux de presque 10 ans à un recueil annuel par questionnaire. Cette hétérogénéité est un facteur négatif qui contribue à affaiblir la mise en œuvre du MCA. Les méthodes statiques employées par l'EPFZ et l'EPFL notamment ne suffisent pas à satisfaire les exigences posées.
- Les méthodes utilisées en matière de matrice de transfert des prestations sont elles aussi trop différentes. Ce sont les fondements mêmes qui divergent. Dans la mesure où la matrice de transfert est vouée à gagner en importance dans le cadre de la Réforme de Bologne, une harmonisation est requise.
- En ce qui concerne la teneur du MCA, la définition des taux d'activités dans le domaine des prestations de tiers n'est pas satisfaisante : la délimitation entre prestations de tiers et recherche n'est pas perçue partout de la même façon et pourrait induire des distorsions dans les données.

Par contre, la délimitation entre la recherche et l'enseignement n'a étonnamment entraîné que peu de difficultés. Ce qui ne veut pas dire que les universités considèrent qu'une séparation entre recherche et enseignement soit dans tous les cas judicieuse et qu'elles l'aient effectuée de façon exactement identique. Mais les enquêtes ont montré que les instructions sur ce point figurant dans le modèle ont été respectées dans la pratique. On n'observe ici aucune différence d'interprétation aussi importante que dans les prestations de tiers. Recherche et enseignement devraient donc avoir été délimités selon des critères uniformes.

Organisation de la mise en œuvre du MCA

Les entretiens ont été l'occasion de vérifier si les institutions universitaires avaient été intégrées comme il se doit dans le processus de conception et d'élaboration du MCA. L'évaluation nous a permis de tirer les conclusions suivantes :

Le MCA a été élaboré par un Comité de pilotage composé de représentant(e)s de toutes les universités. On peut donc en conclure que les institutions universitaires ont été intégrées de manière adaptée. En dépit de ce résultat globalement positif, force est de constater que des difficultés se sont fait jour dans le travail du Comité de pilotage. Des problèmes linguistiques et la composition différenciée des groupes de travail du Comité de pilotage ont entraîné une participation extrêmement diverse des universités à l'élaboration du MCA. De plus, le Comité de pilotage ne disposant pas du pouvoir de

décision, ses membres ont été contraints, dans certains cas, de s'entendre sur le plus petit dénominateur commun possible. Du coup, le MCA n'a pas été accepté partout de la même manière. À l'EPFL notamment, les réserves restent importantes.

L'évaluation a également été l'occasion d'examiner les processus et l'utilisation d'outils d'aide à l'introduction du MCA. On s'est penché, dans ce contexte, sur les problématiques suivantes : Les outils mis à la disposition des universités pour l'introduction du MCA ont-ils été suffisants ? Comment les universités ont-elles procédé d'un point de vue organisationnel ? Quels logiciels ont été installés et ce choix a-t-il influé sur l'introduction du MCA ? Les résultats obtenus permettent de répondre comme suit :

- Les outils d'aide à l'introduction du MCA dans les universités peuvent être considérés comme suffisants. L'analyse révèle même que certaines universités (comme Zurich, p. ex.) ont élaboré d'autres instruments importants afin de procéder à des estimations plus fines de la saisie et des transferts des prestations. Ce résultat est d'autant plus important pour l'avenir que d'autres établissements pourront profiter de ces expériences et que l'on sera ainsi en mesure de faire évoluer le modèle (cf. recommandations).
- La plupart des universités ont eu recours à leur propre personnel pour mettre en œuvre le MCA. La responsabilité de son application a généralement été confiée aux directions administratives. Il n'a été fait appel que de façon ponctuelle à des personnes extérieures. Cette procédure a fait ses preuves.
- Le choix du logiciel s'est largement révélé sans problème : bien que les universités aient opté pour des systèmes différents, cela ne nuit pas à la mise en œuvre du modèle.

9.1.3 QUALITÉ ET COMPARABILITÉ DES DONNÉES

En ce qui concerne la qualité des données, l'évaluation s'est efforcée de répondre tout d'abord aux questions suivantes : Les données de la CA 2003 sont-elles complètes et applicables ? Les données sont-elles organisées de manière à tirer des conclusions sur les différentes unités d'organisation ou prestations ? Comment les données sont-elles préparées en vue de leur utilisation finale ? Comment fonctionne la collaboration entre les universités, le Comité de pilotage Comptabilité analytique de la CUS, le groupe de projet et l'Office fédéral de la statistique ? L'évaluation a permis de parvenir aux conclusions suivantes :

- Un premier essai d'élaboration d'une série complète de données a échoué en 2002. Par contre, on dispose de données complètes pour 2003 et 2004, qui comportent des indications sur toutes les universités et ne font état d'aucune lacune majeure.
- Les données ont été préparées sous forme d'un fichier Excel et de présentations, mis à la disposition des universités. Aucune publication formelle n'a encore eu lieu pour l'instant. La présentation des données est adaptée aux spécialistes des universités, qui devraient donc être en mesure d'en comprendre les résultats. Par contre, cette forme ne convient pas à un plus large public.
- La procédure de présentation et de transmission des données des universités au groupe de projet, puis de ce dernier à l'Office fédéral de la statistique, pose des

problèmes : des erreurs sont intervenues lors du transfert et certaines données n'ont pas pu être comprises. Les difficultés ont toutefois pu être détectées et sont actuellement en phase de discussions entre la Conférence universitaire suisse et l'Office fédéral de la statistique.

- Des analyses ont été réalisées à l'échelon des domaines. Les universités n'ont toutefois que partiellement calculé les coûts à l'échelon des différentes institutions pour permettre de tirer des conclusions sur les unités d'organisation. Cette procédure est cependant prévue dans certains établissements. Une telle ventilation au niveau des objets de coûts et des centres de charge reste possible. Une répartition systématique à l'échelon des matières, comme cela est demandé par plusieurs universités, n'existe pas encore.

Globalement, on peut donc dire que la présentation des données au niveau des domaines peut être considérée comme suffisante pour les spécialistes des universités. Par contre, le fichier Excel et les tableaux qu'il contient ne sont pas adaptés à un large public. La procédure de consolidation et de transfert des données à l'OFS doit être améliorée et standardisée.

L'évaluation s'est par ailleurs préoccupée de savoir comment pouvaient être jugées la qualité et la comparabilité des données.

- Les données sont de bonne qualité dans la plupart des universités, sauf à l'EPFZ, l'EPFL et l'HSG, où cette qualité est inférieure à la moyenne ; en cause ici : principalement les méthodes employées pour la saisie des taux d'activités et, à l'HSG, les structures mêmes de l'établissement.
- La comparabilité des données est pour l'instant encore entravée par des problèmes méthodologiques dans la saisie des taux d'activités, la définition des parts de prestations de tiers et l'utilisation de la matrice de transfert. Les audits ont montré que les divergences de méthodes pouvaient entraîner des variations énormes dans certains domaines.
- La comparabilité des données est également gênée par l'absence d'études de plausibilité internes et externes. On s'est en effet trop peu penché sur les problèmes des écarts entre les données. Même si certaines universités ont vérifié des données en interne et si l'équipe de CA et l'OFS ont entrepris un certain nombre d'études de vraisemblance, celles-ci ne sont toutefois pas encore suffisantes et sont trop peu harmonisées. Elles doivent donc être améliorées dans leur teneur.
- Enfin, les universités craignent qu'une publication des données de CA soit pour l'instant source de malentendus. Elles redoutent notamment que les milieux politiques en tirent des conclusions hâtives. Afin d'améliorer la comparabilité des données, il est donc indispensable de les préparer et de les commenter comme il convient. Ce qui n'est pas encore suffisamment le cas actuellement.

9.1.4 EXPLOITATION DES DONNÉES

L'évaluation du dernier objet a été l'occasion de se pencher sur les problématiques suivantes : Les données de CA sont-elles préparées de manière adaptée pour la direction des universités et sont-elles discutées et utilisées par la direction ? L'introduction

de la CA a-t-elle changé quelque chose dans la prise de conscience qualitative des coûts et donc dans la gestion des universités ? Les données sont-elles déjà utilisées et communiquées à l'extérieur ? Notre analyse nous a permis de parvenir aux conclusions suivantes :

- Seules cinq des douze hautes écoles ont préparé les données en vue de leur communication à la direction. Dans trois établissements, les résultats ont simplement été transmis et dans les autres, les données ne sont ni transmises ni même bien sûr utilisées.
- Dans les cas où les données ont été transmises à la direction, celle-ci ne les a que peu utilisées à des fins opérationnelles (p. ex. à Berne et à Bâle) ou - encore plus rarement - stratégiques.
- Jusqu'à présent, les données de CA n'ont été que peu transmises à l'extérieur. Seule exception : des représentants des universités ont quelquefois procédé eux-mêmes à des analyses en vue de présentations. Mais ces cas restent sporadiques et ne peuvent donc être pris en compte.

Dans quelle mesure peut-on s'attendre à un changement dans l'avenir ? Certaines universités ont exprimé leur volonté d'utiliser les données pour leur gestion opérationnelle et à des fins stratégiques. Des mandats ont d'ailleurs déjà été confiés en interne, qui visent à affiner le modèle. Dans d'autres cas, une utilisation de ce type est jugée peu judicieuse, dans la mesure où la gestion interne repose sur d'autres chiffres clés et données de controlling.

On peut dans tous les cas partir du principe qu'une exploitation intensive des données de CA ne pourra avoir lieu qu'à partir du moment où les chiffres seront utilisés pour la répartition des fonds. L'exemple de Hesse vient d'ailleurs le confirmer. Dans le même temps, les expériences réalisées en Allemagne montrent qu'il faut un certain délai avant que soit posée une base solide permettant d'utiliser les données de CA pour le financement. L'introduction du financement des coûts standard ayant été repoussée en Suisse jusqu'en 2011, on dispose de suffisamment de temps pour harmoniser le MCA et améliorer la qualité des données.

9.2 ÉVALUATION GLOBALE

Le présent point récapitule les principaux résultats de l'évaluation et pose un certain nombre de questions stratégiques en vue d'ouvrir le débat.

L'évaluation nous permet de conclure que le concept du MCA est probant et que sa mise en œuvre a atteint un bon niveau. Le modèle est orienté vers les motivations des responsables du financement, qui ont demandé la mise en place d'une CA. Là où il a été appliqué de manière cohérente, le MCA accroît la transparence des coûts dans et entre les universités et met en évidence les enchevêtrements entre les orientations des études. Le MCA révèle aujourd'hui déjà les différences de coûts qui existent entre les universités et incite à la discussion pour savoir quelles prestations doivent être fournies et où.

Les entretiens ont donné lieu à plusieurs reprises à la formulation de critiques de fond du système en place. Certaines universités estiment que le MCA ne tiendrait pas compte des perspectives de pilotage des institutions universitaires et devrait donc être entièrement revu et corrigé. Nous ne partageons pas ce point de vue. Le modèle doit en effet nécessairement être orienté vers ceux qui en ont initié et encouragé l'élaboration, à savoir les responsables du financement. Ces derniers sont bien évidemment ceux qui ont le plus d'intérêt à voir une CA s'instaurer. Il reste qu'il est d'une importance capitale que l'on fasse davantage confiance au concept et que toutes les universités puissent être intégrées au sein d'un processus d'application commun. Il faudra encore du temps pour y parvenir et un certain apprentissage des participants est incontournable. Dans le même temps, les institutions universitaires doivent, au besoin, développer le MCA pour leur gestion interne et ce, de façon individuelle. De par sa conception même, le MCA l'autorise. La qualité des données ne peut qu'en être améliorée.

Sur certains points, le perfectionnement du MCA doit donner lieu à des discussions préalables, notamment dans les trois domaines examinés ci-après.

Saisie des prestations ou calcul selon des valeurs standard

Le MCA se situe, en matière de saisie des prestations sur la base d'estimations rétrospectives annuelles par les directions des instituts, entre la procédure des HES (saisie détaillée du temps de travail) et celle de l'application de taux standard comme elle se pratique dans les universités de Hesse et du Bade-Wurtemberg. La question se pose de savoir si le MCA devrait s'orienter dans l'une ou l'autre de ces directions et donc abandonner la procédure actuelle. L'évaluation a montré que la procédure appliquée aujourd'hui répond dans ses grandes lignes aux exigences des responsables du financement et qu'elle n'entraîne pas de coûts inconsidérés pour les universités. Elle peut bien entendu être améliorée (cf. recommandations). Cependant, aucune des deux autres solutions examinées (enregistrement du temps et taux standard) ne nous semble particulièrement séduisante et ce, pour les raisons qui suivent :

- Dans les HES, la saisie des taux d'activités n'est pas uniforme non plus (on utilise en parallèle la saisie des heures et des taux standard pour les enseignants). En outre, les entretiens tout comme d'autres études⁴⁰ ont montré que cette procédure comporte des imprécisions.
- L'adoption de taux horaires standard purs pour le transfert des coûts vers les objets de coûts ne semble pas satisfaisante non plus. Même si elle permet de résoudre le problème de la séparation entre recherche et enseignement (comme dans le Bade-Wurtemberg) et de régler en grande partie la question de la méthode à employer, les valeurs fixées ne reflètent toutefois pas les coûts mais constituent simplement une solution négociée. Ce qui, par rapport au système actuel, est loin d'être optimal. En outre, la question se pose de savoir quelle norme il faudrait fixer pour les prestations.

Le système actuel de saisie des prestations requiert certes un perfectionnement constant des recueils et une étude de plausibilité des données, mais il permet une sensibilisation

⁴⁰ Andersen, A. (2000): BBT-Systemaudit, Schlussbericht, Bern.

du personnel à la question des coûts, une adaptation dynamique de la CA à l'évolution réelle des dépenses et peut donc induire un certain apprentissage.

Séparation entre recherche et enseignement

Dans les milieux académiques, la séparation entre recherche et enseignement est remise en question, voire désapprouvée. Pour tenir compte de cette constatation, nous avons procédé à une comparaison avec les modèles allemands. Peut-on en déduire des modifications des objets de coûts comme élément central du MCA ? La séparation entre recherche et enseignement doit-elle être abandonnée ? Nous ne pensons pas qu'un tel choix soit judicieux. Les objets de coûts des modèles allemands sont adaptés aux motivations et à l'objet qui sous-tendent le modèle. Dans celui du chancelier des universités, il s'agit de la gestion interne et de la transparence, raison pour laquelle une comptabilisation partielle des coûts est suffisante – et la séparation entre recherche et enseignement superflue. Le Land de Hesse applique quant à lui un taux au financement de l'enseignement et de la recherche selon une clé unique. Dans ce contexte, une séparation entre enseignement et recherche n'est pas nécessaire non plus. En Suisse, tout comme dans le Bade-Wurtemberg d'ailleurs, les responsables du financement souhaitent parvenir à une différenciation exacte dans ce domaine et manœuvrer à partir de là, dans la mesure où les cantons qui ne comportent pas d'institution universitaire veulent surtout financer l'enseignement. Pour être utile, une CA doit donc comporter un objet de coûts Enseignement.

Pour conclure, on peut donc dire qu'il n'existe pas de bons ou de mauvais objets de coûts mais seulement des objets adaptés ou non. Dans le MCA, ils sont adaptés aux souhaits des responsables du financement. Il convient toutefois dans ce contexte de ne jamais perdre de vue que, premièrement, la détermination des objets de coûts sera toujours le résultat de négociations entre les établissements universitaires et les responsables du financement et que, deuxièmement, le critère de coûts ne sera jamais le seul à être pertinent pour la ventilation des fonds : la qualité et le volume des prestations, mais aussi des décisions politiques et stratégiques auront au moins autant d'importance que les coûts. À l'opposé, l'indication d'autres critères de répartition pour les financements ne doit pas être considérée comme un argument défavorable au MCA. Il convient d'assurer un recueil des prestations et des coûts de qualité maximale et de procéder à une différenciation adaptée si l'on veut qu'une gestion par les résultats soit possible.

Indicateurs

La discussion sur la comptabilisation des coûts de l'enseignement dans le MCA s'est plusieurs fois heurtée à la question de savoir quelle part des frais de la recherche pouvait être contenue dans les coûts par étudiant (la question dite des indicateurs). Cette problématique est notamment essentielle pour les cantons non universitaires qui souhaitent financer principalement les coûts de l'enseignement. La comparaison qui a été entreprise avec des modèles étrangers choisis n'a malheureusement pas permis d'apprendre quoi que ce soit, puisque aucun d'eux ne se trouve dans une situation similaire. Les universités sont essentiellement financées par les Länder, ceux-ci étant libres de décider s'ils veulent distinguer l'enseignement de la recherche et, dans l'affirmative, quels sont les indicateurs à définir pour la répartition des fonds. Si l'on se base sur les expériences réalisées dans le Land de Hesse, nous sommes d'avis qu'il ne

peut y avoir aucun indicateur juste ou faux en soi. Quant à savoir comment les cantons non universitaires veulent co-financer la recherche par leurs subventions, il s'agit là essentiellement d'une question politique. Elle devrait donc faire l'objet de négociations comme cela a été le cas dans les établissements de Hesse pour déterminer la clé de répartition des financements.

9.3 RECOMMANDATIONS

Les analyses effectuées permettent de déduire cinq recommandations visant à améliorer le concept et la mise en œuvre du MCA. Il s'agit de :

Première recommandation : harmoniser les méthodes de saisie des taux d'activités et la matrice de transfert

La diversité des méthodes appliquées actuellement pour la saisie des taux d'activités et le calcul des transferts de prestations entraîne une détérioration de la qualité des données. Elle amenuise dans le même temps la confiance que les institutions universitaires témoignent à la comparabilité des résultats. Nous recommandons donc de viser à une harmonisation de la méthodologie à employer. En ce qui concerne la matrice de transfert, la méthode de l'université de Zurich nous semble être un bon point de départ pour une uniformisation et une amélioration de la procédure actuelle.

Nous recommandons, pour la saisie des taux d'activités, de distinguer entre petits et grands établissements en procédant comme suit :

- Dans les grandes institutions universitaires, il convient d'appliquer un mode de saisie unique des taux d'activités sur la base de l'enquête réalisée par les responsables des instituts.
- Il est conseillé d'employer un système électronique permettant aux responsables des instituts de faire également compléter les données directement par leurs collaborateurs. Ces responsables doivent avoir toute liberté de décider jusqu'à quel point ils souhaitent déléguer ces saisies.
- Nous recommandons un recueil tous les deux ans, ce qui permettra d'une part de réduire les frais de saisie et d'autre part d'éviter de réintroduire constamment les erreurs des enquêtes précédentes.
- Il convient d'élaborer une instruction uniforme qui pourra être fournie par les universités aux instituts au titre d'instrument de recueil.
- Dans les petites institutions (Lucerne et l'USI), nous suggérons de maintenir la procédure actuelle. Dans les domaines restreints, les contacts directs entre l'administration et les responsables des instituts ou les professeurs restent possibles.

Deuxième recommandation : harmoniser la teneur de la définition des prestations des tiers

Les prestations de tiers n'étant pour l'instant pas définies de manière uniforme, nous conseillons de procéder comme suit :

- L'annexe E du concept doit être adaptée et précisée, en particulier dans le secteur de la définition des prestations de tiers. Nous suggérons d'utiliser ici la définition employée par la majorité.
- Une description succincte par mots-clés selon le modèle de Zurich doit impérativement être exigée lors d'entrées relatives aux prestations de tiers dans le système électronique de saisie. Cette procédure permettra à l'unité centrale de procéder simplement et à moindres frais à une étude de plausibilité des données. Ce type d'étude pourra également être mis en place au besoin pour d'autres parts de prestations.

Troisième recommandation : prévoir des études de vraisemblance internes et externes uniformes

Des études de vraisemblance plus ou moins approfondies sont actuellement réalisées dans les institutions universitaires elles-mêmes, par l'équipe de projet mais aussi par l'OFS. Elles donnent lieu à la vérification de chiffres clés divers. Nous recommandons ici,

- que les établissements et l'OFS développent ensemble un jeu de données à soumettre aux études de vraisemblance,
- que ce jeu de données soit systématiquement utilisé lors de la consolidation, les résultats étant discutés avec les universités et
- que les études de plausibilité soient confiées à moyen terme à l'Office fédéral de la statistique, organe central en la matière.

On pourrait également prévoir de définir une série d'études de vraisemblance qui, bien qu'élaborées conjointement, seraient utilisées en interne par les universités avant la remise des données. Il revient essentiellement aux institutions universitaires de décider si elles ont besoin d'un tel outil.

Quatrième recommandation : améliorer le traitement et la présentation des données

Le mode de présentation actuelle des résultats de CA est essentiellement conçu pour les spécialistes des universités. Pour pouvoir communiquer plus largement les données, il faut élaborer une forme de présentation adaptée, incluant des commentaires :

- Communication interne : dans ce domaine, les directions sont libres de choisir la forme souhaitée, l'important étant ici, dans la perspective du pilotage interne, de différencier davantage les objets de coûts, p. ex. à l'échelon des matières. Il faut en outre intégrer les données de CA dans les systèmes de gestion actuels des établissements.
- Communication externe : il convient ici de procéder à une standardisation des données. En conséquence, les résultats doivent être présentés par établissement au même niveau d'agrégation et dotés de commentaires expliquant les raisons pour lesquelles il est possible que les mêmes domaines engendrent des coûts différents d'une université à une autre. La communication externe doit être définie d'un commun accord entre la CUS, les institutions universitaires et l'Office fédéral de la

statistique. La présentation actuelle par domaine est également adaptée et judicieuse.

Cinquième recommandation : instaurer une procédure de transmission directe des données à l'OFS

La transmission des données des institutions universitaires à l'Office fédéral de la statistique passe aujourd'hui par le groupe de projet de Berne, qui se charge de les consolider avant de les renvoyer. Pour résoudre les problèmes posés par cette procédure, trois variantes sont possibles :

- Première variante : Les données sont transmises directement par les universités à l'OFS à partir de 2006.
- Deuxième variante : Un organe permanent est créé, qui s'occupe de la consolidation des données et de leur transmission à l'OFS.
- Troisième variante : L'équipe de projet actuelle se charge de la consolidation des données jusqu'en 2006. Une procédure est mise au point dans l'intervalle, réglant la fourniture directe des données à l'OFS à partir de 2007.

Nous recommandons d'opter pour la variante trois. La première variante ne semble pas judicieuse, dans la mesure où les universités émettent déjà des réserves quant à la publication des données. Ce n'est que lorsque la procédure relative aux études de plausibilité aura été établie et que le mode de publication commenté aura été mis en place que l'on pourra transmettre directement les résultats à l'OFS en vue de leur publication. La variante deux n'est, à notre avis, pas appropriée non plus car elle ne fait, à long terme, que créer des interfaces supplémentaires. Il ne reste donc plus que la variante trois qui, elle, est applicable. Il convient donc, jusqu'à fin 2006, de jeter les bases d'une procédure de transfert direct des données des institutions universitaires à l'OFS, en concevant des études de vraisemblance et une forme de présentation unique et commentée des résultats.

EDITION

STEFAN RIEDER

(direction du projet), Interface

BRIGITTE SCHWAB

Interface

YVONNE HUNKELER

BDO Visura

MARC MAUGUÉ

evaluanda

POUR DE PLUS AMPLES INFORMATIONS

INTERFACE

Institut für Politikstudien

Seidenhofstr. 12

CH-6003 Lucerne

Tél. +41 (0)41 412 07 12

Fax +41 (0)41 410 51 82

www.interface-politikstudien.ch

RÉFÉRENCE DU PROJET

Lucerne, le 1^{er} novembre 2005

Numéro de projet : P05-03

