

Le coût par apprenti

Les aspects méthodologiques

Rapport final

Présenté en séance plénière
du 14 octobre 2013

SYNTHESE

1. Le CNFPTLV a décidé de mener une réflexion sur le coût de l'apprenti en raison des difficultés pour les acteurs de l'apprentissage de le connaître avec exactitude alors qu'il présente pour eux un intérêt majeur. A cette fin un groupe de travail, émanation du Groupe technique apprentissage de la Commission de comptes, a été chargé d'examiner les aspects méthodologiques du coût de formation annuel de l'apprenti, de dresser un état des lieux et de formuler des propositions de recommandations.

Une enquête a été réalisée auprès de l'ensemble des régions, sous la forme d'un questionnaire, dont les résultats ont été débattus au cours de plusieurs réunions de travail puis ont donné lieu à des auditions de représentants de quelques organismes extérieurs.

2. Le code du travail emploie plusieurs expressions du coût par apprenti qui n'ont pas la même signification pour tous les acteurs : une référence pour les employeurs, un élément d'information pour l'Etat et une base de calcul pour les régions. Afin d'éviter toute confusion, il serait donc utile de clarifier la notion de coût de l'apprenti, d'en définir ses composantes et d'en préciser la méthode de calcul.
3. Le coût par apprenti publié dans les listes préfectorales, dont l'accès n'est pas toujours aisé, manque parfois de lisibilité. De plus, ces listes font apparaître des écarts significatifs de coûts pour une même formation entre les régions et parfois au sein d'une même région.
4. Les écarts de coût constatés tiennent à un ensemble de facteurs liés non seulement aux CFA eux-mêmes, à leur organisme gestionnaire, à leur environnement, aux spécificités des formations mais aussi et surtout à la méthode de calcul. Dès lors que la comptabilité générale (classification des charges par nature) ne permet pas ce type de calcul, seul le recours à une comptabilité analytique (ventilation des charges regroupées par fonction) rend possible le calcul du coût de l'apprenti par métier, niveau et diplôme.
5. Aussi, les régions ont-elles adopté, au début des années 2000, des notes méthodologiques visant à accompagner les CFA dans la mise en place d'une comptabilité analytique. Cependant, l'étude a montré que si la majorité des régions a effectivement pris cette initiative, leurs préconisations ne sont pas toujours identiques pour l'identification des charges concernant les seuls apprentis, le retraitement de charges spécifiques, la ventilation des charges par formation et la détermination des effectifs d'apprentis par formation. En outre, le calcul est effectué soit par formation individualisée ou par formations regroupées, soit pour un coût unitaire ou pour un coût moyen. De surcroît, quelques régions n'ont pas encore recommandé aux CFA la mise en place d'une comptabilité analytique.
6. Les charges concernant la formation par la voie de l'apprentissage et les charges relatives aux autres formations réalisées par les CFA n'apparaissent pas toujours de manière distincte dans la comptabilité. Il convient de rappeler que les charges

concernant les non apprentis sont à inscrire dans la comptabilité de l'organisme gestionnaire lorsqu'elles dépassent le seuil fixé par la nomenclature comptable des CFA. Lorsqu'elles sont inférieures à ce seuil, elles doivent être différenciées des charges des apprentis en fonction d'un critère commun de différenciation comme le nombre d'heures-apprentis.

7. Par ailleurs, le passage de la comptabilité générale à la comptabilité analytique nécessite d'opérer un certain nombre de retraitements : exclure les charges non incorporables, ajouter les charges supplétives et soustraire les produits venant en atténuation de charges.

L'étude a cependant permis de mettre en évidence des disparités régionales tenant généralement au périmètre des charges concernées et à la méthode de leur comptabilisation. D'une part, il n'y aurait que des avantages à ce que le GTA établisse pour chacune de ces charges à retraiter une liste afin que les régions puissent s'y référer et qu'elle contribue ainsi à l'harmonisation des pratiques.

D'autre part, il convient de procéder à la valorisation des moyens mis à la disposition des CFA à titre gratuit selon la méthode la mieux appropriée et de rappeler que toute compensation entre charges et produits est à exclure dans la comptabilité générale.

8. Les charges de personnel représentent en moyenne les deux tiers des charges de fonctionnement des CFA. L'examen des préconisations régionales a montré que le périmètre de ces charges est plus ou moins étendu selon les régions. Afin de contribuer au rapprochement des méthodes et des pratiques, il serait utile d'établir une liste de référence des charges de personnel valable pour l'ensemble des régions.

Par ailleurs, il apparaît que la ventilation des charges directes de personnel enseignant n'est pas opérée partout avec la même méthode : le coût horaire de l'enseignant est calculé sur la base de la masse salariale et à partir des charges sociales et fiscales mais les salaires sont retenus pour un montant brut ou net et les charges pour leur montant intégral ou pour un montant recalculé en fonction d'un taux moyen. De même, le taux horaire est appliqué tantôt aux seules heures de face à face pédagogique, tantôt ou à l'ensemble des heures effectuées par le formateur sans distinction entre activités pédagogiques et activités non pédagogiques. Il paraît souhaitable d'adopter une méthode commune en retenant les charges brutes totales et les seules heures de face à face pédagogique.

Les charges de personnel non enseignant sont, à défaut d'une affectation directe, réparties en fonction de clés. Celles-ci varient cependant dès lors que certaines régions retiennent une même clé pour toutes les catégories de personnel alors que d'autres régions combinent plusieurs clés de répartition en fonction de la catégorie d'agent. Il n'y aurait que des avantages à retenir une clé commune comme le nombre d'heures-apprentis qui rend compte à la fois de la durée de la formation et des effectifs.

9. Les CFA réalisent généralement eux-mêmes les formations par la voie de l'apprentissage mais peuvent aussi en confier l'exécution à des partenaires extérieurs

dans le cadre de la sous-traitance. L'examen des méthodes préconisées et des pratiques des CFA a montré que si les charges autres que le personnel sont généralement inscrites dans le compte qui leur est dédié, celles concernant le personnel sont reprises dans des comptes différents. Au demeurant, les organismes sous-traitants ne transmettent pas toujours aux CFA les données détaillées leur permettant d'imputer les charges dans les meilleures conditions.

Compte tenu du développement de la sous-traitance dans le domaine de l'apprentissage, il y a lieu de veiller à la correcte imputation des charges de personnel correspondantes dans la comptabilité des CFA et de préciser dans les conventions de sous-traitance l'obligation pour les sous-traitants de fournir un état détaillé.

10. Le coût par apprenti résulte du rapport entre les charges totales d'une formation et le nombre d'apprentis concernés. Celui-ci est pondéré afin de tenir compte de la formation qui se décompose en deux semestres. Il apparaît cependant que le coefficient de pondération est variable selon les régions. A l'analyse, il paraît préférable de retenir la clé de répartition des effectifs la plus largement répandue à savoir 2/3 pour le premier semestre et 1/3 pour le deuxième semestre.

Les recommandations du CNFPTLV

Le conseil national de la formation professionnelle tout au long de la vie (CNFPTLV) formule les recommandations proposées ci-dessous.

Si la plupart des recommandations s'adressent aux gestionnaires et comptables qui mettent en œuvre la comptabilité analytique dans les CFA, quelques-unes (en italique) sont destinées au groupe de travail apprentissage du CNFPTLV pour approfondissement.

De plus, il a été relevé, lors de la séance de la commission des comptes du 7 octobre 2013 qui a validé ce rapport, que la recommandation figurant au point 17 était susceptible de gêner la politique d'individualisation des parcours. Des investigations supplémentaires seront menées en vue de vérifier ce point.

Première orientation : Identifier les charges concernant les seuls apprentis

1. isoler les charges concernant les non-apprentis dans la comptabilité de l'organisme gestionnaire, ou à défaut dans une rubrique distincte de la comptabilité du CFA.
2. faire préciser par la DGEFP les conditions d'application de la notion de seuil de signification (10% des produits dans la limite de 30.000 euros de chiffre d'affaires en formation continue « au-dessus duquel l'organisme gestionnaire serait invité à séparer les différentes activités »), telle qu'elle apparaît dans la nomenclature comptable des CFA.
3. calculer les charges concernant les apprentis présents aux côtés d'autres publics dans des sections mixtes sur la base du nombre d'heures-apprentis.

Deuxième orientation : Retraiter certaines charges spécifiques relatives à la formation des apprentis

4. calculer le coût par apprenti hors charges non incorporables (charges qui ne concernent pas l'activité normale et courante de l'apprentissage et portent soit sur des opérations de gestion, soit sur des opérations en capital).
5. *établir une liste des charges non incorporables.*
6. retenir dans le calcul du coût par apprenti les charges supplétives c'est-à-dire les charges supportées par les organismes gestionnaires ou par diverses structures extérieures mais incombant aux CFA.
7. *établir une liste des charges supplétives.*
8. subordonner toute mise à la disposition des CFA de moyens venant de l'extérieur, à la signature d'une convention fixant les conditions et modalités financières.
9. procéder à la valorisation des moyens mis à disposition à titre gratuit selon la méthode la mieux appropriée.

10. retenir dans le calcul du coût par apprenti des produits venant en déduction de certaines charges.

11. établir une liste de produits venant en atténuation de charges.

12. opérer la déduction des charges lors du calcul du coût et non directement dans la comptabilité générale.

13. poursuivre la réflexion sur les ventes de produits et prestations de service afin d'adopter une démarche commune.

Troisième orientation : Définir les règles de prise en compte des charges de personnel

14. retenir dans le calcul du coût par apprenti l'ensemble des charges (salaires, charges sociales et fiscales etc.) des personnels salariés du CFA ainsi que des intervenants extérieurs.

15. établir une liste exhaustive des charges de personnel à intégrer dans le calcul du coût afin de définir un périmètre commun.

16. calculer le coût horaire d'enseignement sur la base de la masse salariale totale et du nombre total d'heures travaillées.

17. procéder à l'affectation des charges directes du personnel enseignant en fonction des seules heures de face à face pédagogique (FFP) c'est-à-dire les heures effectuées par les formateurs en présence directe des apprentis ; cela implique de mettre en place les tableaux de suivi horaire permettant de décompter le nombre d'heures de FFP effectuées par sections d'apprentis.

18. répartir les charges indirectes du personnel non enseignant entre sections d'apprentis en fonction d'une clé commune, le nombre d'heures-apprentis.

19. subordonner l'exécution de toute formation confiée à des partenaires extérieurs à la signature d'une convention fixant notamment les conditions et les modalités financières.

20. veiller à ce que les organismes sous-traitants produisent un état détaillé des charges conformément à la nomenclature comptable.

21. répartir dans le compte 611 les charges de sous-traitance autres que le personnel et dans une subdivision spécifique du compte 621 celles de personnel.

Quatrième orientation : Déterminer l'effectif d'apprentis par formation

22. retenir dans le calcul du coût par apprenti et pour chaque formation, les effectifs présents au 31 décembre affectés du même coefficient de pondération soit $\frac{2}{3}$ pour le premier semestre et $\frac{1}{3}$ pour le deuxième semestre.

SOMMAIRE

SYNTHESE	3
LES RECOMMANDATIONS DU CNFPTLV	6
INTRODUCTION : LE COUT DE L'APPRENTI, UN ENJEU MAJEUR POUR TOUS LES ACTEURS DE L'APPRENTISSAGE	9
Chapitre préliminaire : les aspects généraux du coût par apprenti	13
PARTIE I : IDENTIFICATION DES CHARGES CONCERNANT LES SEULS APPRENTIS	
Chapitre I : L'apprentissage et les formations autres que l'apprentissage.....	22
PARTIE II : RETRAITEMENT DE CERTAINES CHARGES SPECIFIQUES	
Chapitre II : Les charges de la comptabilité générale non reprises en comptabilité analytique (les charges non incorporables)	26
Chapitre III : Les charges non enregistrées dans la comptabilité générale à intégrer en comptabilité analytique (les charges supplétives)	28
Chapitre IV : Les charges pouvant être atténuées par certains produits	31
PARTIE III : REGLES DE PRISE EN COMPTE DES CHARGES DE PERSONNEL	
Chapitre V : Le périmètre des charges de personnel	36
Chapitre VI : La ventilation des charges de personnel par formation.....	39
Chapitre VII : L'apprentissage confié par les CFA à des partenaires extérieurs.....	44
PARTIE IV : DETERMINATION DES EFFECTIFS MOYENS PAR FORMATION	
Chapitre VIII : Les effectifs d'apprentis.....	48
CONCLUSION	50
Liste recapitulative des recommandations par thème et par destinataire	53
LES ANNEXES	
LES APPORTS DOCUMENTAIRES	

Introduction : le coût de l'apprenti, un enjeu majeur pour tous les acteurs de l'apprentissage

A la demande du bureau du Conseil national de la formation professionnelle tout au long de la vie (CNFPTLV) et sur mandat du 9 février 2010, la Commission des comptes et son Groupe Technique Apprentissage (GTA) ont mené une réflexion sur le coût de formation annuel par apprenti.

1. De la nécessité d'une réflexion sur le coût de formation par apprenti

Le code du travail prévoit que les listes préfectorales des premières formations professionnelles et technologiques « ouvrant droit à la taxe d'apprentissage » doivent mentionner pour chaque formation concernée le coût de la formation par apprenti.

Or, une simple lecture de ces listes fait apparaître des écarts de coûts pour une même formation¹ ; les coûts peuvent varier d'une Région à l'autre, voire d'un CFA à l'autre dans une même Région.

Aussi à l'occasion de l'examen de l'arrêté² fixant le coût forfaitaire³, considérant que ce coût présente un intérêt pour l'ensemble des partenaires, le bureau du Conseil national a souhaité qu'une réflexion soit engagée, avec le concours des régions, afin d'examiner leurs pratiques respectives et de proposer une harmonisation des méthodes de nature à répondre aux attentes des acteurs de l'apprentissage.

2. De l'intérêt du coût par apprenti pour les acteurs de l'apprentissage

Le coût tel qu'il figure sur les listes préfectorales représente en premier lieu le concours obligatoire que doit apporter **l'employeur au CFA** pour chacun de ses apprentis au titre de la taxe d'apprentissage à laquelle il est assujéti.

Les OCTA (Organismes collecteurs de la taxe d'apprentissage), outre leur mission principale de collecte et de répartition de la taxe d'apprentissage, sont chargés de vérifier l'exactitude des versements des entreprises, de sorte que la fiabilité du coût par apprenti constitue également pour eux un élément majeur.

Il est donc impératif **pour les CFA** de déterminer avec soin le coût par formation et par apprenti, celui-ci étant un élément d'information et de négociation avec ses partenaires ; de plus le coût par apprenti constitue pour les CFA un outil de gestion et au-delà un indicateur de performance de leurs activités. Le coût est aussi étroitement lié à l'organisation du CFA placé sous la responsabilité de son **organisme gestionnaire**.

De son côté, **la Région** contrôle le coût indiqué par le CFA, le compare au coût prévu à la

¹ Voir annexe 2

² Arrêté du 18 janvier 2010 relatif au montant minimal du concours apporté par l'employeur d'un apprenti au centre de formation d'apprentis ou à la section d'apprentissage où est inscrit cet apprenti

³ Ce coût forfaitaire est utilisé à défaut de la présence du coût réel sur les listes de formations ouvrant droit à la taxe d'apprentissage

convention conclue avec le CFA, le transmet au Préfet de région pour publication. Souvent, elle s'appuie sur le coût par apprenti pour calculer le montant de la subvention et contribuer à l'équilibre des comptes des CFA selon le niveau prévu dans le cadre de la convention de création du CFA.

Elle aura de plus en plus intérêt -compte tenu des contraintes budgétaires- à s'appuyer sur des coûts réels pour être certaine qu'elle ne paie que sa part et surtout pour disposer d'un indicateur lui permettant d'inciter les CFA à optimiser leur gestion.

Enfin, **l'Etat** contrôle le bon emploi de la taxe d'apprentissage, et vise comme la Région à la meilleure maîtrise des dépenses publiques.

Ainsi tous les acteurs de l'apprentissage ont exprimé leur intérêt pour une réflexion initiée par le CNFPTLV.

3. Le champ de l'étude et son périmètre

Le CNFPTLV a décidé de mener une réflexion sur les **aspects méthodologiques** du calcul du coût par apprenti avec pour objectif d'examiner les méthodes et les pratiques régionales et de proposer quelques orientations et recommandations afin d'assurer une meilleure harmonisation et une plus grande transparence des coûts publiés.

Le coût de formation annuel par apprenti (CFAA) résulte du rapport entre les charges ventilées entre chaque formation et le nombre d'apprentis concernés par la formation. Il se distingue du coût de l'apprentissage (montant total des charges/nombre total d'apprentis) ou du coût de l'apprenti par CFA (total des charges de fonctionnement du CFA/nombre total d'apprentis).

L'étude retient le **coût complet** de formation par apprenti tel qu'il est calculé à partir des seules charges de fonctionnement. Ne sont donc pas prises en compte les charges non directement liées à la formation comme les charges de transport-hébergement-restauration (THR) et *a fortiori* les dépenses d'investissement.

Le coût complet correspond au coût comptable tenant compte en outre, des éventuelles charges non supportées directement par le CFA (mise à disposition de moyens techniques, logistiques et en personnels).

De fait le coût complet s'entend de l'ensemble des charges supplétives que le CFA ne supporte pas mais qu'il convient de prendre en considération par souci de comparaison avec d'autres établissements qui eux supportent la dépense. Il en va notamment de :

- L'affectation du coût des locaux,
- L'affectation du coût des personnels sur budget de l'Etat
- L'affectation du coût des moyens techniques (ateliers, salles de cours...)

Alors que le **coût comptable** correspond au coût issu de la comptabilité du CFA considérant le strict respect des principes comptables en vigueur et notamment exhaustivité des dépenses, séparation des exercices, imputabilité des dépenses.... Or ce coût pour être complet, devrait être corrigé :

- De produits venant en atténuation de charges, le CFA pouvant supporter comptablement l'intégralité d'une charge mais en répercuter une quote-part à une autre structure ou activité dans une logique de mutualisation

- Des charges présentant un caractère inhabituel ou exceptionnel susceptibles de perturber l'approche des coûts.

Il ne s'agit pas non plus du **coût conventionnel** c'est-à-dire le coût supporté par le CFA conduisant généralement à une sortie de trésorerie pour le CFA. Plus généralement, le coût conventionnel sert de base au financement régional. De fait, il correspond au coût comptable hors :

- Amortissements, ceux-ci étant déjà couverts par la reprise de subvention d'investissement (c/777)

- Provisions, la dépense devant être prise en charge l'année n de sa réalisation (ex : provision retraite, provision pour licenciement)

- Dépenses couvertes par des recettes venant en atténuation

- Dépenses exceptionnelles venant perturber la lecture des coûts.

En résumé : coût complet = coût comptable corrigé (des produits en atténuation de charges et charges exceptionnelles) + charges supplétives

Alors que le coût conventionnel = coût comptable – quelques charges (amortissements, provisions, charges atténuées, dépenses exceptionnelles)

Les démarches méthodologiques permettant de calculer le coût par apprenti s'appuient sur une approche **analytique**. Celle-ci a été examinée à partir des préconisations régionales et leur mise en place par les CFA.

L'étude **n'a pas porté sur l'examen des conditions et des modalités selon lesquelles les Régions sont amenées à calculer la subvention** à partir du coût par apprenti.

Toutes les charges des CFA sont prises en compte **indépendamment des financements** dont ils bénéficient.

4. Pour une démarche pragmatique et concertée

Le bureau du Conseil national a donné mandat le 9 février 2010 à la Commission des comptes d'engager une réflexion sur les conditions à réunir pour permettre la connaissance des coûts réels des formations par apprentissage.

Le CNFPTLV réuni en séance plénière, le 17 février 2010, a confirmé le mandat donné à la Commission des comptes.

L'objectif de l'étude est de mettre en évidence les points de convergence et de divergence d'approche et de pratique entre les régions afin de proposer une méthodologie commune et de faciliter le rapprochement des pratiques.

Afin de mener cette réflexion, la Commission des comptes a chargé le GTA de mettre en place un groupe de travail. Composé à l'image du Conseil national de représentants de l'Etat, des Régions, des chambres consulaires et de partenaires sociaux⁴, le groupe de travail a été chargé de dresser un état des lieux sur les méthodes de calcul, de mettre en évidence les disparités des pratiques régionales et de proposer des pistes d'harmonisation.

Le groupe de travail a tout d'abord mené une enquête, sous la forme d'un questionnaire, auprès de l'ensemble des régions afin de connaître les méthodes et les pratiques régionales. Un projet de questionnaire a été préparé et une première version a été testée auprès de quelques Régions avant d'être validée par le groupe de travail. Le questionnaire a été adressé, en version électronique, à l'ensemble des Régions au printemps 2011

Sur les 26 Régions, 15 ont répondu au questionnaire, soit un taux de réponse de plus des 2/3. L'ensemble des éléments fournis concerne 800 CFA regroupant 363.000 apprentis. Parallèlement, le groupe de travail s'est appuyé sur l'exploitation des guides méthodologiques élaborés par certaines régions.

Les réponses au questionnaire ainsi que les données et informations collectées ont donné lieu à la rédaction de fiches thématiques qui ont été discutées au cours de plusieurs réunions du groupe de travail tenues en 2011 – la première ayant eu lieu le 28 juin 2011 - et 2012.

Afin d'ouvrir la réflexion, les fiches de synthèse complétées par des propositions de recommandations ont donné lieu à des échanges avec des directeurs et responsables comptables de CFA ainsi qu'avec des représentants d'institutions et organismes intermédiaires (CCCA-BTP, APCMA, CCI France, FNADIR) dans le cadre d'auditions au premier trimestre 2013.

Tout au long de la réflexion, le GTA et la Commission des comptes ont été informés de l'avancement des travaux et l'étude a été évoquée lors de séances plénières du CNFPTLV.

L'étude a pour objectif de dresser un état de lieux des méthodes et pratiques régionales et de proposer des pistes d'harmonisation (orientations, recommandations). Dans cet objectif, le CNFPTLV a opté pour une démarche pragmatique et concertée avec l'ensemble de ses membres.

Ces travaux n'auraient pas pu être menés sans la contribution de Monsieur Georges VIALA, conseiller honoraire de Chambre régionale des comptes. Le Président de la Commission des comptes et le secrétariat général du CNFPTLV le remercient vivement de son aide bénévole.

⁴ Annexe 8

Chapitre préliminaire : les aspects généraux du coût par apprenti

1. Le cadre législatif et réglementaire

Plusieurs dispositions légales et réglementaires ont rendu indispensable la mise en place d'une comptabilité analytique afin de déterminer le coût de formation par apprenti. Il en est ainsi de la loi de Modernisation sociale n° 2002-73 du 17 janvier 2002, modifiée par la loi n° 2009-1437 du 24 novembre 2009, et de son décret d'application n° 2002-597 du 24 avril 2002.

1.1. Le code du travail

Le code du travail, qui reprend les dispositions ci-dessus, traite du coût par apprenti à plusieurs reprises, dans des termes différents.

- Le coût de l'apprenti comme **référence** pour les employeurs

L'article L. 6241-4 du code du travail prévoit que lorsqu'il emploie un apprenti, l'employeur apporte un concours financier au centre de formation ou à la section d'apprentissage où est inscrit cet apprenti, par l'intermédiaire d'un des organismes collecteurs de la taxe d'apprentissage (OCTA).

Le montant de ce concours s'impute sur la fraction⁵ prévue à l'article L. 6241-2. Il est au moins égal, dans la limite de cette fraction, au coût par apprenti fixé par la convention de création du centre de formation d'apprentis ou de la section d'apprentissage, tel qu'il est défini à l'article L. 6241-10.

A défaut de publication de ce coût, le montant de ce concours est égal à un montant forfaitaire (actuellement 3.000 euros) fixé par arrêté du ministre chargé de la formation professionnelle.

- Le coût comme **élément d'information** communiqué par l'Etat

Aux termes de l'article R. 6241-3 du code du travail (créé par décret n° 2008-244 du 7 mars 2008), le préfet de région publie, au plus tard le 31 décembre de l'année au titre de laquelle la taxe d'apprentissage est due, la liste, par établissement ou par organisme, des premières formations technologiques et professionnelles (définies au second alinéa du I de l'article 1er de la loi n° 71-578 du 16 juillet 1971 sur la participation des employeurs au financement des premières formations technologiques et professionnelles) dont l'ouverture ou le maintien ont été arrêtés pour l'année suivante.

Pour les formations assurées dans un centre de formation d'apprentis ou dans une section d'apprentissage, la liste indique le coût par apprenti, calculé dans les conditions prévues aux 1° et 2° de l'article R. 6233-9, communiqué par le président du conseil régional.

⁵ La fraction de la taxe d'apprentissage réservée au développement de l'apprentissage est dénommée quota ; le montant de cette fraction est déterminé par décret.

- Le coût comme **base de calcul** de la subvention régionale

Selon l'article R. 6233-9 du code du travail (créé par décret n° 2008-244 du 7 mars 2008), la convention de création détermine, sur la base du nombre d'apprentis accueillis par le centre ou la section d'apprentissage, le mode de calcul de la subvention versée, selon le cas, au centre, à la section d'apprentissage ou à l'établissement d'enseignement ou de formation et de recherche. Ce mode de calcul prend en compte :

- Le coût de formation annuel d'un apprenti, incluant les charges d'amortissement des immeubles et des équipements, calculé pour chacune des formations dispensées ;
- Le coût forfaitaire annuel de l'hébergement, de la restauration et des dépenses de transport par apprenti.

Le code de travail emploie plusieurs expressions qui n'ont pas la même signification selon les acteurs auxquels il est fait référence.

Pour les employeurs, le coût par apprenti, fixé par la convention de création du CFA, constitue une référence leur permettant de connaître leurs obligations.

Pour leur part, les régions utilisent le coût de formation annuel de l'apprenti auquel s'ajoutent le coût forfaitaire de THR et, le cas échéant, le coût d'expérimentations, comme base de calcul pour déterminer le montant de la subvention.

Enfin le préfet de région publie chaque année le coût de l'apprenti, à partir de l'information qui lui est communiquée par le président du conseil régional.

Plusieurs expressions sont donc utilisées pour désigner le coût de la formation ramené à l'apprenti qui en bénéficie. De surcroît, force est de constater que le coût de formation par apprenti n'est défini, ni dans ses éléments constitutifs, excepté les amortissements, ni dans la méthode de calcul, ce qui explique au moins en partie les écarts constatés à la lecture des listes régionales. A cet égard, une définition précise du coût de formation par apprenti permettrait non seulement une clarification sémantique mais contribuerait à harmoniser les méthodes à partir d'un même concept.

1.2. Les règles comptables applicables aux CFA

Le Conseil National de la Comptabilité (CNC) s'est prononcé sur la nomenclature comptable des CFA publiée par la DGEFP (avis n° 2003-04 du 1er avril 2003) ; il a rappelé notamment les règles suivantes :

- l'organisme gestionnaire doit tenir une comptabilité par CFA : la comptabilité du CFA doit être distincte de celle de l'organisme gestionnaire.
- le principe de comptabilité distincte ne doit pas remettre en cause l'unicité du patrimoine de la personne morale.
- les différentes activités (apprentissage, formation continue, etc.) des CFA doivent figurer de manière séparée dans les comptes.

Cependant certaines de ces règles, en particulier celles concernant les activités, ne paraissent pas suffisamment explicites. Il paraît nécessaire de mener une réflexion sur ces questions afin de proposer aux Régions ayant déjà adopté des préconisations d'y apporter toute modification nécessaire et aux autres Régions de les aider dans la préparation d'une note méthodologique.

2. La publication du coût par apprenti

2.1. Les listes préfectorales

Le coût par apprenti est d'abord déterminé par les CFA avant d'être transmis aux Régions lesquelles les communiquent au représentant de l'Etat aux fins de publication⁶.

Grâce aux travaux entrepris par le CNFPTLV avec ses partenaires et ayant abouti à la circulaire interministérielle du 10 septembre 2010, toutes les listes sont désormais publiées sur un modèle unifié qui permet de les assembler (ce que font tous les OCTA ou leurs sous-traitants).

Malgré cette unification, les listes régionales ne sont pas toujours facilement accessibles sur les sites internet des préfetures de région et leur lecture ainsi que leur exploitation sont parfois malaisées. Les employeurs rencontrent notamment des difficultés pour connaître le versement de la taxe d'apprentissage dû aux CFA pour leurs propres apprentis.

2.2. Les écarts de coûts

Au-delà des aspects formels énoncés ci-dessus, les listes préfectorales font apparaître fréquemment **des écarts significatifs de coût pour une même formation** non seulement entre Régions mais également pour une même Région.

Quelques exemples tirés des listes 2011-2012 (document 1) permettent de constater des différences significatives entre le coût le plus bas et le coût le plus haut observé sur les listes :

- Bac pro Boulanger-pâtissier : 3.378 € / 9.891 €
- Bac pro décolletage : 4.153€ / 23.600 €
- Bac pro maintenance de véhicules automobiles (voitures particulières) : 1.087 € / 14.000 €
- CAP Charcutier-traiteur : 2.244 € / 10.935 €

Par ailleurs, la Région Ile-de-France (Direction de l'apprentissage) a montré, dans une étude réalisée en 2008 (document 2), que les coûts par apprenti varient selon les domaines et les niveaux de formation. Elle a également mis en évidence que le coût par apprenti varie selon la nature de l'organisme gestionnaire : il est moins élevé dans les CFA publics, se caractérise

⁶ Les CFA procèdent au calcul et transmettent les résultats aux régions via des outils spécialisés fabriqués par des cabinets extérieurs ou la région elle-même ; à leur tour les régions, après contrôle et éventuel retraitement, transmettent aux services du préfet de région (SGAR) ou aux rectorats.

par une très grande dispersion dans les CFA parapublics (qui s'explique par les écarts de coût entre les CCI et les chambres de métiers).

En résumé, les variations de coûts tiennent à **un ensemble de facteurs** liés aux CFA eux-mêmes, à leur activité, aux effectifs, à leurs ressources (taxe d'apprentissage, subvention, etc.), à leur organisme gestionnaire, à leur environnement, à leur politique d'investissement (amortissements variables selon les CFA). Pour toutes ces raisons, les coûts peuvent être plus ou moins élevés pour une même formation.

Les écarts de coûts peuvent s'expliquer aussi par des méthodes de calcul différentes d'un CFA à un autre, d'une Région à une autre.

3. La comptabilité analytique comme préalable au calcul du coût de formation

Le coût par apprenti ne peut pas être calculé à partir de la comptabilité générale des CFA car elle classe les charges par nature.

Seule la comptabilité analytique, qui ventile les charges par fonction permet de déterminer un coût de l'apprenti par métier, niveau et diplôme.

La comptabilité analytique est issue des données et informations dont disposent les CFA à savoir la comptabilité générale et les données extra comptables.

Le calcul du coût par apprenti consiste, après avoir collecté des données sur les effectifs et les heures de formation :

- à regrouper les charges en grandes catégories homogènes (ou postes de coût c'est-à-dire des rubriques de regroupement ou d'éclatement des coûts comptables),
- puis à imputer ces charges regroupées à chaque formation/diplôme directement ou en fonction de clés de répartition (ces centres d'affectation de coûts sont parfois appelés « centres d'analyse » ou encore « sections analytiques »),
- et enfin, à diviser le montant des charges de chaque section d'apprentis par le nombre d'apprentis concernés.

Le regroupement des charges et leur imputation par formation nécessitent d'effectuer un certain nombre de retraitements dès lors que toutes les charges inscrites en comptabilité générale ne sont pas à reprendre en comptabilité analytique et qu'à l'inverse des charges n'y figurant pas sont néanmoins à intégrer dans le coût.

La mise en place de la comptabilité analytique, nécessaire au calcul du coût par apprenti, comprend les grandes étapes suivantes.

3.1. La délimitation du périmètre des charges

Retenir les seules charges concernant l'apprentissage et exclure les charges des activités de transport-hébergement-restauration (THR) ainsi que des autres formations

Les CFA exercent des activités pédagogiques (apprentissage et autres formations) et des activités extra pédagogiques (transport, hébergement, restauration etc..). Le calcul du coût par apprenti nécessite dans un premier temps, d'isoler les seules charges concernant la formation par la voie de l'apprentissage. Il convient donc de :

- Ne pas retenir les charges concernant les activités extra pédagogiques en particulier les charges de THR,
- Neutraliser les charges concernant les formations autres que l'apprentissage.

Inclure certaines charges de l'organisme gestionnaire et des partenaires extérieurs qui ne figurent pas dans la comptabilité des CFA

Pour les charges communes au CFA et à l'organisme gestionnaire, la première étape de la répartition analytique consiste à affecter à la comptabilité des CFA, la partie des frais généraux ou de structure les concernant.

Quant aux charges supportées par les partenaires extérieurs, elles doivent également être intégrées dans la comptabilité des CFA.

Exclure les charges non incorporables

Un certain nombre de charges de la comptabilité générale dites « non incorporables » sont exclues du coût car elles ne concernent pas l'activité normale et courante de l'apprentissage.

Tenir compte de certains produits venant en atténuation de charges

Sont à déduire certains produits venant en déduction de charges.

3.2. Le regroupement des charges et l'identification des sections analytiques

Regrouper les charges par grands postes

Les charges inscrites dans la comptabilité générale du CFA sont regroupées en grandes catégories : salaires, matières d'œuvre, amortissements, matériel, bâtiments.

Identifier les sections analytiques (filière, métier, niveau, diplôme ...)

Lorsque coexistent plusieurs sections d'apprentis préparant à un même diplôme, elles peuvent être regroupées dans la même section analytique.

3.3. La ventilation des charges par formation

Affecter les charges directes

Les charges directes sont affectées en priorité dans les sections analytiques sans calcul préalable. L'affectation directe des frais de personnel enseignant est primordiale car celui-ci représente entre 50 % et 70 % des charges totales d'un CFA.

Répartir les charges indirectes entre les sections en fonction de clés de répartition préalablement définies

Hormis les charges affectées directement, la plupart des autres frais peuvent faire l'objet d'une répartition indirecte soit dans toutes les sections d'apprentis, soit dans certaines d'entre elles.

3.4. La détermination de l'effectif moyen par formation

Déterminer les effectifs de chaque section

Cette étape consiste à déterminer les effectifs moyens annuels de chaque section d'apprentis

Le groupe de travail apprentissage s'est interrogé (annexe 1) sur les conditions et les modalités dans lesquelles les CFA ont mis en place, à l'initiative ou non des Régions, une comptabilité analytique leur permettant de calculer le coût par apprenti.

4. Les pratiques régionales de la méthode de calcul du coût

Il ressort de l'enquête, de l'analyse des notes méthodologiques et des débats au sein du groupe de travail, plusieurs constats.

4.1. La majorité des Régions ont recommandé aux CFA la méthode analytique du calcul du coût

La majorité des régions ont formulé avec l'appui technique de différents cabinets comptables, au début des années 2000, des préconisations visant à accompagner les CFA dans la mise en place d'une comptabilité analytique. Au total, sur les 15 Régions ayant répondu à l'enquête, 13 ont adopté, en 2002-2003, un guide méthodologique préconisant aux CFA la mise en place d'une comptabilité analytique.

4.2. Cependant les préconisations méthodologiques et leur application diffèrent selon les Régions

L'étude a permis de mettre en évidence des différences selon les régions sur un certain nombre de points :

- les préconisations régionales datent d'une dizaine d'années et n'ont pas été actualisées par les régions, à de rares exceptions et elles n'ont donc pas intégré certaines évolutions législatives et réglementaires.

- les CFA ont mis en place la comptabilité analytique de manière progressive et dans des conditions inégales selon les régions.

- en outre dans certaines régions, les CFA ont été autorisés à adapter les conseils méthodologiques à leurs spécificités.

Au-delà de ces considérations générales, les divergences relevées peuvent être regroupées en trois catégories :

- d'une part, les préconisations contenues dans les **guides méthodologiques** ne sont pas toujours identiques sur le **périmètre des charges** à prendre en compte pour le calcul du coût. Il en est ainsi pour les charges concernant les non-apprentis, les charges non incorporables, les charges supplétives, les charges atténuées par certains produits. De même, les **clés de répartition** des charges indirectes entre les sections d'apprentis peuvent varier d'une région à l'autre pour un même groupe de charges.
- d'autre part, le coût publié dans les **listes préfectorales** se présente sous des formes qui varient **selon le mode de calcul**. Si le coût est généralement calculé pour chaque formation par niveau et diplôme, il est parfois calculé par métier/niveau ou encore par groupe homogène de formation (il regroupe les formations par filière, niveau, durée de cycle et volume horaire). Il arrive qu'une région décide de publier le coût moyen régional et non par CFA pour la même formation, une autre le coût par CFA quelque soit la formation délivrée.
- Enfin, les **effectifs** à prendre en compte pour le calcul final du coût sont **pondérés** en fonction d'un coefficient variable selon les régions.

4.3. De surcroît quelques Régions n'ont pas encore préconisé aux CFA la méthode analytique de calcul du coût par apprenti

Quelques Régions n'ont pas encore pris d'initiative visant à recommander aux CFA de leur ressort de mettre en place une comptabilité analytique permettant de calculer le coût de l'apprenti.

A titre d'exemple, certaines régions transmettent au préfet de région un coût conventionnel correspondant à un coût moyen par CFA et par niveau de formation calculé au début des années 2000 avec le concours d'un cabinet d'expert-comptable et actualisé chaque année par les services régionaux de l'apprentissage.

Sur la base de ces constats, le **CNFPTLV a décidé d'approfondir l'ensemble de ces points de divergence et de proposer des orientations/recommandations selon la démarche présentée sur les thèmes suivants** (qui constituent les chapitres de ce rapport) :

Thème 1 : L'apprentissage et les formations autres que l'apprentissage

Thème 2 : Les charges de la comptabilité générale non reprises dans la comptabilité analytique (les charges non incorporables)

Thème 3 : Les charges non enregistrées dans la comptabilité générale à intégrer en comptabilité analytique (les charges supplétives)

Thème 4 : Les charges pouvant être atténuées par certains produits

Thème 5 : Le périmètre des charges de personnel

Thème 6 : La ventilation des charges de personnel

Thème 7 : L'apprentissage confié par les CFA à des partenaires extérieurs

Thème 8 : Les effectifs d'apprentis

PARTIE I

IDENTIFICATION DES CHARGES CONCERNANT LES SEULS APPRENTIS

Chapitre I

L'apprentissage et les formations autres que l'apprentissage

1. Présentation

Les CFA ont pour mission de réaliser des actions de formation par la voie de l'apprentissage. Ils peuvent organiser aussi, compte tenu de leurs capacités et de leurs moyens, des actions de formation concernant d'autres publics que des apprentis (contrats de professionnalisation, stagiaires de formation professionnelle continue); ces formations peuvent être organisées soit dans des sections spécifiques soit au sein de sections mixtes.

D'ailleurs, on observe depuis quelques années une tendance significative des CFA à diversifier leurs activités en accueillant des non-apprentis de plus en plus nombreux ce qui permet notamment à certains d'entre eux d'équilibrer leur budget de fonctionnement.

Pourtant, le nombre des non-apprentis présents dans les CFA paraît difficile à déterminer avec exactitude. Au niveau national, ils représenteraient 1,5% des effectifs totaux des CFA (Enquête rapide n°10 au 31 décembre 2011 de la DEPP du ministère de l'éducation nationale). Cette proportion, variable selon les régions, est difficilement identifiable dès lors que les non-apprentis, compte tenu de leur faible nombre par sections, sont parfois assimilés par les CFA aux apprentis.

La nomenclature comptable des CFA éditée par la DGEFP en 2004, suite à un avis du Conseil National de la Comptabilité prévoit (pp. 47 et 63) un seuil de signification au-dessus duquel l'organisme gestionnaire serait invité à séparer les différentes activités (CFA et formation professionnelle continue). Selon cette nomenclature, le seuil pourrait être fixé à 10% des produits des différentes activités du CFA et dans la limite de 30.000 euros de chiffre d'affaires en formation professionnelle continue.

La question est de savoir comment le calcul du coût par apprenti peut être effectué à partir des seules charges spécifiques de l'apprentissage sans risque d'être faussé par d'autres éléments.

2. Constatations (voir détails encadré 1)

Les réponses au questionnaire montrent que dans 8 Régions, les charges concernant les formations autres que l'apprentissage sont inscrites dans une rubrique distincte alors que dans 5 Régions, la distinction n'est pas opérée.

Les régions ne paraissent pas disposer de données physiques sur le nombre exact de publics autres que les apprentis accueillis par les CFA. Certaines régions ont cependant communiqué des données financières et ont indiqué que les charges correspondantes représentent moins de 5% en moyenne des charges totales de fonctionnement (Bretagne : 1%, PACA : 2,5%, Midi-Pyrénées : 2,5%).

Au-delà des effectifs et des charges financières, le volume horaire de la formation par la voie de l'apprentissage et des autres formations permet aussi de traduire la part et l'évolution respective de chacune d'elles. Ainsi, pour les 75 CFA du réseau CCCA-BTP, la formation par la voie de l'apprentissage qui représente la quasi-totalité des formations (98%) a baissé entre 2009 et 2011 (-6%) alors que les autres formations dont la part est limitée (2%) ont nettement progressé (+12%).

Les guides méthodologiques élaborés par les régions reprennent généralement les clauses réglementaires, mais n'en explicitent pas toujours les modalités pratiques d'application.

Les principales constatations peuvent être résumées de la manière suivante :

- en général, la répartition des charges est opérée en fonction du seuil et du plafond prévus par les dispositions comptables.
- parfois, ces critères ont été adaptés par des Régions afin de faciliter leur application par les CFA.
- dans quelques cas, la répartition des charges est effectuée sans référence aux dispositions comptables, les CFA étant libres de choisir leurs propres critères.

3. Propositions

Les critères utilisés par les CFA pour répartir les charges entre apprentis et non-apprentis sont disparates selon les Régions et appellent quelques recommandations.

Lorsque le seuil de signification est dépassé, **les charges concernant les non apprentis doivent être inscrites dans la comptabilité de l'organisme gestionnaire de manière distincte de la comptabilité du CFA.** En revanche, lorsque le seuil de signification n'est pas dépassé, les charges doivent apparaître dans la comptabilité du CFA mais dans une rubrique distincte.

Si les sections spécifiques regroupant exclusivement des non apprentis ne soulèvent pas de difficultés particulières pour déterminer les charges correspondantes, il en va différemment avec les sections mixtes dans lesquelles les non-apprentis sont présents aux côtés des apprentis ce qui nécessite de définir un critère de différenciation. Plusieurs possibilités sont envisageables.

Le critère physique concernant les seuls effectifs a le mérite de la simplicité mais ne tient pas compte des volumes horaires très variables des différentes formations. En revanche, le **nombre d'heures-apprentis** paraît le critère le plus pertinent car il rend compte à la fois de la durée de la formation et des effectifs concernés.

Lorsque la formation professionnelle continue représente une part significative des activités du CFA, aussi importante voire supérieure à l'apprentissage, les charges correspondantes devraient être inscrites **directement dans la comptabilité de l'organisme gestionnaire.**

Quel que soit le critère de répartition retenu, seule une distinction nette des charges concernant les formations par la voie de l'apprentissage des charges relatives aux autres formations, permettrait une clarification dans les activités des CFA et une plus grande transparence dans les comptes.

4. Recommandations

Le Conseil National de la Formation Professionnelle Tout au Long de la Vie (CNFPTLV) recommande :

- d'isoler les charges concernant les non-apprentis dans la comptabilité de l'organisme gestionnaire, ou à défaut dans une rubrique distincte de la comptabilité du CFA.
- faire préciser par la DGEFP les conditions d'application de la notion de seuil de signification (10% des produits dans la limite de 30.000 euros de chiffre d'affaires en formation continue « au-dessus duquel l'organisme gestionnaire serait invité à séparer les différentes activités ») telle qu'elle apparaît dans la nomenclature comptable des CFA.
- de calculer les charges concernant les apprentis présents aux côtés d'autres publics dans des sections mixtes sur la base du nombre d'heures-apprenti.

Encadré 1

Quelques régions renvoient dans leur guide méthodologique au seuil (10% des produits dans la limite de 30 000€ de chiffre d'affaires pour la formation continue) fixé par les dispositions comptables. Certaines d'entre elles formulent des préconisations détaillées pour leur application.

Ainsi, la **Région Bretagne** a précisé les différentes modalités de comptabilisation suivantes :

*Lorsque des apprenants sont intégrés dans les « groupes classes » du CFA, les charges correspondantes restent dans les coûts des formations par apprentissage mais les recettes afférentes sont portées en atténuations de ces coûts ;

*Si les activités s'organisent en « groupes classes » distincts de sections d'apprentissage mais génèrent moins de 10 % des produits de l'ensemble des activités du CFA et restent dans la limite de 30 000 € de chiffre d'affaires, les charges et les produits correspondants peuvent apparaître de façon distincte dans les comptes du CFA ;

*En revanche, si les activités s'organisent en « groupes-classes » distincts et génèrent un chiffre d'affaires qui dépasse le seuil de 10 % des produits du CFA ou le plafond de 30 000 €, elles doivent être gérées en dehors du CFA.

D'autres régions ne se réfèrent pas aux dispositions comptables mais demandent aux CFA de distinguer les charges relatives à l'apprentissage des autres charges dans des termes plus ou moins précis.

Ainsi, la **Région Midi-Pyrénées** prévoit une rubrique spécifique « autres formations » dans les comptes des CFA afin de les distinguer des charges « apprentissage » mais n'a pris, au moins jusqu'ici, aucune disposition spécifique en la matière. La **Région Provence-Alpes-Côte-d'Azur** préconise aux organismes gestionnaires de répartir les charges globales des CFA selon leurs propres critères. Soucieuse d'éviter les inconvénients liés à l'absence de rubrique spécifique, la **Région Nord-Pas-de-Calais** rappelle aux CFA que les charges relatives aux autres formations doivent figurer de manière distincte dans leur comptabilité en fonction des heures de présence (heures de présence des non-apprentis/heures de présence totales). L'obligation pour les CFA de répartir les charges en fonction des publics est énoncée de manière explicite dans le cadre des conventions quinquennales co-signées par la **Région Auvergne**.

Enfin, de rares régions ont mis en place un mode de séparation des charges dérogeant aux dispositions comptables. Parmi elles, la **Région Ile-de-France** recommande aux CFA de séparer les charges en fonction de la part qu'elles représentent dans le budget de fonctionnement (5% du total) et non en fonction des produits .

PARTIE II

RETRAITEMENT DE CERTAINES CHARGES SPECIFIQUES

Chapitre II

Les charges de la comptabilité générale non reprises en comptabilité analytique (les charges non incorporables)

1. Présentation

Le passage de la comptabilité générale à la comptabilité analytique nécessite d'opérer un certain nombre de retraitements tels que :

- exclure certaines charges dites « non incorporables » (CNI)
- en ajouter d'autres (voir thème 3)
- et soustraire les produits venant en atténuation (voir thème 4).

Les charges dites « non incorporables » ne concernent pas l'activité normale et courante des CFA, et portent soit sur des opérations de gestion, soit sur des opérations en capital. On peut citer, à titre d'exemple, les charges exceptionnelles ou encore certaines dotations aux provisions. Les règles de la comptabilité générale ainsi que les dispositions comptables prévoient qu'elles doivent être neutralisées dans le calcul du coût.

La part des charges exceptionnelles dans les charges de fonctionnement est généralement limitée. Ainsi, elles se sont élevées pour l'ensemble des régions à 21 millions d'euros sur un total de 2.410 millions d'euros de charges de fonctionnement soit moins de 1% du total (données 2010 issues des remontées des régions au CNFPTLV).

Pour autant, il convient de s'interroger sur la méthode adoptée par les CFA pour ne pas retenir ce type de charges.

2. Constatations (voir détails encadré 2)

L'analyse des réponses au questionnaire montre que les charges exceptionnelles sont considérées comme non incorporables dans 8 régions et les dotations aux provisions dans 5 régions.

Si les guides méthodologiques élaborés par les Régions contiennent généralement des préconisations précises sur le sujet, ils laissent parfois aux CFA la possibilité d'écarter ou non ces charges.

L'examen des pratiques régionales a permis de mettre en évidence des disparités qui concernent moins les charges exceptionnelles, généralement écartées, que certaines dotations aux provisions qui sont tantôt écartées, tantôt intégrées.

3. Propositions

Compte tenu des disparités constatées dans le traitement de ce type de charges, il apparaît utile de définir **une liste des principales charges non incorporables** devant être écartées par tous les CFA dans le calcul du coût par apprenti.

Cette liste permettrait à l'ensemble des régions de préciser leurs préconisations en la matière dans les notes méthodologiques déjà adoptées ou en cours d'élaboration. De plus, elle devrait permettre un rapprochement des méthodes et des pratiques régionales et contribuer ainsi à une meilleure cohérence des coûts publiés.

4. Recommandations

Le CNFPTLV formule les recommandations suivantes :

- calculer le coût par apprenti hors charges non incorporables (charges qui ne concernent pas l'activité normale et courante de l'apprentissage et portent soit sur des opérations de gestion, soit sur des opérations en capital).
- établir une liste des charges non incorporables.

Encadré 2

La plupart des régions écartent du calcul du coût par apprenti les charges présentant un caractère exceptionnel mais dont le champ est plus ou moins étendu.

Ainsi, les **Régions Provence-Alpes-Côte-D'Azur, Midi-Pyrénées, Bretagne, Pays-de-Loire** écartent du calcul du coût les charges exceptionnelles (c/67), c'est-à-dire les charges ne constituant pas normalement des charges courantes du CFA et ne se réalisant généralement que sur un exercice donné en totalité ou en partie (c/670,671, 675 et 678).

En revanche, des charges autres que les charges exceptionnelles ne sont écartées du coût que par quelques régions. Ainsi, la **Région Provence-Alpes-Côte d'Azur** écarte certaines charges de gestion courante, comme les pertes sur créances irrécouvrables (c/654) ou encore certaines dotations aux provisions, comme les dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation (c/6815). Pour sa part, la **Région Ile-de-France** écarte les dotations aux provisions pour « grosses réparations » ou « pour risques » qui ont un caractère exceptionnel et dont le montant est significatif.

Seule, une minorité des régions intègre les charges non incorporables dans le calcul du coût. On peut citer la **Région Midi-Pyrénées** qui considère que des charges ponctuelles et atypiques ou dont les modalités particulières de financement d'un investissement lourd peuvent impacter de façon significative les coûts des formations sont à inclure dans le calcul final pour le contrôle de l'identité des coûts analytiques et des coûts issus de la comptabilité générale (c/654,6815).

Chapitre III

Les charges non enregistrées dans la comptabilité générale à intégrer en comptabilité analytique (les charges supplétives)

1. Présentation

Certaines charges supportées par les organismes gestionnaires ou par diverses structures extérieures n'apparaissent pas dans la comptabilité générale des CFA. Elles doivent cependant être retenues en comptabilité analytique et être intégrées dans le calcul du coût. Il en est ainsi, par exemple, des charges relatives à la mise à disposition de moyens (en personnels, en locaux...).

Lorsque ces charges sont facturées de manière détaillée, elles sont inscrites dans les comptes dédiés de la comptabilité des CFA. En l'absence de facturation, les moyens mis à disposition doivent être valorisés et les charges correspondantes doivent être intégrées dans la comptabilité analytique des CFA.

Bien que l'impact réel de ces charges n'ait pu être mesuré, il convient néanmoins de savoir si les CFA bénéficiaires d'apports extérieurs non facturés, procèdent à leur valorisation et intègrent les charges correspondantes dans le calcul du coût.

2. Constatations (voir détails encadré 3)

Les réponses au questionnaire montrent que la majorité des régions retiennent comme charges supplétives, les mises à dispositions de personnels (9 régions) et les charges de direction ou d'administration (8). Quelques régions retiennent seulement les mises à disposition de moyens techniques (6) et logistiques (4).

Les préconisations des régions sont plus ou moins précises en la matière, en particulier pour le périmètre des charges et la méthode de comptabilisation qui varient selon les régions.

D'une part le périmètre des charges supplétives à retenir par les CFA est plus ou moins étendu. Tantôt il comprend les charges relatives à la mise à disposition de tous les moyens sans distinction (en personnel, locaux, matériels etc...), tantôt il est limité aux charges relatives à la mise à disposition de certains moyens (matériels ou locaux).

D'autre part, la méthode comptable d'intégration des charges supplétives est, elle aussi, variable selon les régions.

On trouve principalement deux cas de figures :

- soit les moyens mis à disposition ne sont pas estimés et leur montant n'est pas intégré dans les comptes du CFA,
- soit les moyens sont valorisés mais les méthodes retenues varient d'une région à l'autre.

De surcroît, les rapports juridiques entre les parties concernées ne sont pas toujours formalisés et manquent parfois de clarté.

3. Propositions

Tout d'abord, il serait opportun de dresser **une liste exhaustive des charges supplétives**. Celle-ci pourrait servir de référence à l'ensemble des Régions et faciliter ainsi le rapprochement des méthodes et des pratiques régionales.

Par ailleurs, il y a lieu de prévoir pour toute mise à disposition, **la signature d'une convention** entre le CFA et les organismes concernés fixant les conditions et les modalités financières. Il s'agit là d'une mesure de bonne gestion qui vaut qu'il y ait facturation ou non.

Certaines régions estiment que la valorisation risque d'alourdir les charges du CFA et accroître par conséquent le montant de l'aide régionale. Mais il ressort de nos réflexions que **la valorisation des moyens** mis à disposition des CFA est souhaitable dans une approche de **coût complet**.

Enfin, il conviendrait de procéder à la valorisation des moyens conformément aux règles applicables à chaque type d'opération.

4. Recommandations

Pour calculer un coût aussi complet que possible, le CNFPTLV formule les recommandations suivantes :

- retenir dans le calcul du coût par apprenti les charges supplétives (charges supportées par les organismes gestionnaires ou par diverses structures extérieures mais incombant aux CFA).
- établir une liste des charges supplétives
- subordonner toute mise à la disposition des CFA de moyens venant de l'extérieur, à la signature d'une convention fixant les conditions et modalités financières.
- procéder à la valorisation des moyens mis à disposition à titre gratuit selon la méthode la mieux appropriée.

Encadré 3

La plupart des régions recommandent que les charges relatives à la mise à disposition de moyens par l'organisme gestionnaire ou par des partenaires extérieurs donnent lieu à une facturation préalablement à leur intégration dans la comptabilité des CFA et à leur prise en compte dans le calcul du coût par apprenti.

Ainsi, la **Région Ile de France** préconise que l'organisme gestionnaire affecte la partie de ses frais généraux ou de structure qui pourraient concerner les CFA (frais de secrétariat ou de direction générale, frais de tenue de comptabilité, d'informatique, de loyers etc.). A cette fin, l'organisme gestionnaire doit identifier les frais communs aux activités qu'il peut gérer et les répartir à partir des clés telles que les heures apprentis ou stagiaires, les stagiaires ou apprentis, les mètres carrés etc... Ces frais doivent faire l'objet d'une facturation interne détaillée reprenant les assiettes de frais, les clés et les justificatifs.

Dans le même esprit, la **Région Midi-Pyrénées** demande aux CFA d'une part d'identifier de manière détaillée les refacturations d'établissements partenaires en cas de partage de ressources (locaux, personnels, matériels etc..) afin de pouvoir les affecter ou les répartir de façon appropriée aux formations concernées. Il leur est également demandé d'identifier et de chiffrer les éventuels coûts supportés par les organismes gestionnaires (locaux, personnels etc...) et les porter à la connaissance de la Région dans un document annexe afin de pouvoir apprécier la distorsion induite du coût de la formation.

Certaines régions formulent des recommandations lorsque les moyens mis à la disposition des CFA ne sont pas facturés.

Ainsi, la **Région Bretagne** précise que lorsque les charges concernant des moyens mis à disposition à titre gratuit ne font pas l'objet de facturation aux CFA, il convient malgré tout de les évaluer et de les intégrer dans la comptabilité analytique. Par exemple, pour la mise à disposition gracieuse de personnel formateur, la valorisation doit se faire, pour chaque personne concernée, en évaluant le temps passé sur le CFA, puis en calculant la quote-part correspondante de la rémunération chargée de ladite personne.

De même, la **Région Pays-de-Loire** indique dans sa note méthodologique que les éventuelles mises à disposition de personnel à titre gratuit dont bénéficient les CFA doivent faire l'objet d'une valorisation dans la comptabilité analytique des CFA, si celle-ci n'est pas déjà faite dans leur comptabilité générale.

Dans d'autres régions, les charges correspondant à la mise à disposition de moyens, ne sont pas retenues.

Ainsi dans le **Nord-Pas-de-Calais** et en **Provence-Alpes-Côte d'Azur**, les charges de mise à disposition non facturées ne sont reprises ni en comptabilité analytique, ni dans le calcul du coût, seuls quelques CFA les intégrant mais selon des méthodes qui leur sont propres.

Chapitre IV

Les charges pouvant être atténuées par certains produits

1. Présentation

Conformément à la méthode du coût complet retenue pour ce rapport, toutes les charges du CFA doivent être prises en compte indépendamment des financements dont il bénéficie. Cependant certaines charges spécifiques peuvent être retraitées afin de tenir compte de produits correspondants.

La question posée est de savoir si les CFA procèdent à ce retraitement et, dans l'affirmative quelles charges et quel produits sont concernés.

2. Constatations (voir détails encadré 4)

Sur les 15 Régions ayant répondu au questionnaire, la quasi-totalité (11) indique que certains produits peuvent venir en déduction de charges.

Les guides méthodologiques élaborés par les Régions ne contiennent pas toujours des préconisations précises sur la nature des produits venant en atténuation de charges ni sur la méthode de comptabilisation.

D'une part, les produits suivants viennent en atténuation de charges dans la majorité des Régions :

- les remboursements d'assurance suite à un sinistre,
- les remboursements des charges liées aux contrats « aidés » financés par l'agence de service de paiement (ASP),
- les remboursements des indemnités journalières de sécurité sociale,
- les remboursements de formation,
- les sommes perçues pour dédommager le CFA en tant que centre d'examen,
- les reprises d'amortissement,
- les refacturations des frais de personnel ou de salles.

En revanche, les pratiques sont partagées pour les deux produits suivants :

- les ventes de produits fabriqués (à hauteur du prix d'achat de la matière d'œuvre intégrée).
- les produits correspondant à l'accueil de stagiaires en formation continue intégrés dans les groupes-classes d'apprentissage (cf chapitre I).

D'autre part, la méthode comptable d'atténuation des charges varie entre les Régions selon qu'elle est opérée :

- soit directement en comptabilité analytique, laquelle fait donc apparaître des charges nettes,
- soit ultérieurement lors du calcul du coût par apprenti ; dans ce cas, seules les charges brutes figurent en comptabilité analytique.

En termes financiers, d'après les données fournies par quelques Régions, les produits venant en atténuation de charges représentent en moyenne 5 % des charges totales de fonctionnement (Bretagne : 3,5 % ; Provence-Alpes-Côte d'Azur : 3,4 % ; Midi-Pyrénées : 7,7 %).

3. Propositions

Sur la base des constatations ci-dessus, il serait utile d'établir **une liste de produits qui peuvent venir en atténuation de charges** et dont l'ensemble des régions pourrait s'inspirer.

Par ailleurs, il convient de rappeler **que toute compensation entre charges et produits est à exclure dans la comptabilité générale**. La déduction de charges ne peut être opérée que dans le cadre de la comptabilité analytique.

S'agissant des ventes de produits fabriqués et des prestations de service, elles ont donné lieu à des interprétations divergentes et la réflexion doit donc être poursuivie.

4. Recommandations

Le CNFPTLV formule les recommandations suivantes :

- retenir dans le calcul du coût par apprenti des produits venant en déduction de certaines charges,
- établir une liste de produits venant en atténuation de charges,
- opérer la déduction des charges lors du calcul du coût et non directement dans la comptabilité générale,
- poursuivre la réflexion sur les ventes de produits et prestations de service afin d'adopter une démarche commune.

Encadré 4

Les produits venant en atténuation de charges sont généralement pris en compte dans le calcul du coût par apprenti et sont définis par quelques régions dans leurs préconisations méthodologiques.

Ainsi, dans les **Régions Provence-Alpes-Côte d'Azur et Bretagne**, sont notamment concernés les remboursements d'assurance suite à un sinistre et, en matière de personnel, les remboursements des charges liées aux contrats « aidés », les remboursements des indemnités journalières de sécurité sociale ou encore les remboursements de formation.

Pour sa part, la **Région Ile de France** retient les charges inscrites au compte 777 de reprises d'amortissement, ou les refacturations des frais de personnel ou de salles.

D'une manière plus détaillée, la **Région Pays-de-la-Loire** préconise que, dans chacun des groupes de charges, des produits qui financent des prestations du CFA différentes de ses propres activités d'apprentissage, viennent atténuer le coût du diplôme, comme indiqué ci-dessous :

- *produits qui peuvent concerner plusieurs groupes de charges :*

*les produits correspondant à l'accueil de stagiaires en formation continue intégrés dans les groupes-classes d'apprentis,

*l'indemnité perçue au titre de l'organisation des examens (c/741140) qui vient minorer le coût engendré par l'organisation des épreuves inclus dans les charges du CFA (matières d'œuvre, personnel),

*les remboursements des assurances à la suite d'un sinistre.

- *produits qui concernent uniquement le groupe de charges « personnel »*

*les recettes relatives à la mise à disposition du personnel du CFA à un organisme tiers (c/708400),

*la subvention régionale correspondant au coordonnateur départemental du dispositif d'accueil des apprentis handicapés,

*les indemnités journalières de sécurité sociale du personnel.

- *produits qui concernent uniquement le groupe de charges « matière d'œuvre »*

*les ventes de produits fabriqués (à hauteur du prix d'achat de la matière d'œuvre intégrée).

- *produits qui concernent uniquement le groupe de charges « autres charges »*

*les subventions régionales « DAPEP » (dotation d'aide au premier équipement professionnel) et « manuels scolaires » dont les CFA se chargent du reversement aux apprentis.

2. Toutefois, une minorité de régions ne retient pas les produits en atténuation de charges. C'est le cas de la **Région Midi-Pyrénées** qui précise qu'aucune compensation charges/produits n'est à envisager, les activités génératrices de produits ne devant pas être retranchées des coûts associés.

3. Enfin, les régions sont partagées sur la prise en compte ou non des recettes générées par la vente de produits fabriqués ainsi que des produits correspondant à l'accueil de stagiaires en formation continue.

S'agissant des *recettes générées par la vente de produits fabriqués* dans les CFA, elles sont considérées tantôt comme devant venir en déduction de charges, tantôt comme une ressource classique, qui ayant déjà sa contrepartie dans les charges générales, ne peut être retenue dans le calcul du coût. Ainsi, les **Régions Bretagne et Picardie** considèrent que les ventes de produits fabriqués viennent en déduction des charges retenues pour le calcul du coût par apprenti, bien qu'elles constituent des recettes aléatoires. Alors que la **Région Ile de France** estime que les produits propres tels que la vente de la production des apprentis n'apparaissent pas devoir être déduits des charges car, facturés ou pas, ils n'influent pas sur le montant des charges enregistrées.

En ce qui concerne *les produits correspondant à l'accueil de stagiaires en formation continue* intégrés dans les groupes-classes d'apprentissage, ils sont pris en compte dans la Région **Bretagne** qui estime que les sommes perçues viennent dédommager le CFA en tant que centre d'examen. En revanche, pour d'autres régions, les recettes provenant de l'activité des CFA dans le cadre de divers dispositifs (formation professionnelle continue, etc...) n'entrent pas dans la catégorie des produits pouvant venir en déduction de charges dès lors qu'elles sont déjà inscrites dans une rubrique distincte du budget des CFA.

PARTIE III

REGLES DE PRISE EN COMPTE DES CHARGES DE PERSONNEL

Introduction de la Partie III

On parlera ici uniquement de la ventilation des charges de personnel qui représentent plus de 60% des charges.

Pour autant, il existe d'autres charges à ventiler : matières d'œuvre, locaux, etc. pour lesquelles les régions laissent souvent les CFA libres de choisir les clés de répartition. Dans la grande majorité des cas c'est la clé « heures par apprenti » qui est retenue.

Si le CFA a mis en place une comptabilité analytique fine (par formation), il est en capacité d'affecter les charges à une ou plusieurs formations.

Chapitre V

Le périmètre des charges de personnel

1. Présentation

Les CFA emploient plusieurs catégories de personnel parmi lesquels les personnels salariés sont les plus nombreux :

- le personnel enseignant c'est-à-dire les enseignants et formateurs chargés de l'enseignement général et de l'enseignement technique,
- les autres personnels c'est-à-dire le personnel administratif et de direction, le personnel de surveillance, d'animation, le personnel d'entretien, de restauration et d'hébergement.

Les CFA ont également recours à des personnels mis à leur disposition ainsi qu'à des prestataires extérieurs.

Les charges de tous ces personnels comprennent les salaires, les charges sociales et fiscales ainsi que diverses autres charges. Elles sont inscrites dans plusieurs comptes :

- les charges de personnel (c/64)
- les impôts, taxes et versements sur rémunération (c/631 et 633)
- le personnel extérieur aux CFA (c/621)
- les rémunérations d'intermédiaires et honoraires (c/622).

En termes financiers, les charges de personnel se sont élevées pour l'ensemble des régions à 1.559 millions d'euros sur un total de 2.409 millions d'euros de charges de fonctionnement des CFA et représentent 65 % du total (données 2010 issues des remontées des régions au CNFPTLV).

Compte tenu de l'importance des charges de personnel et de leur impact sur le coût de formation, il convient de s'assurer que le même périmètre est retenu dans toutes les régions.

2. Constatations (voir détails encadré 5)

Pour les 15 Régions ayant répondu au questionnaire, les charges de personnel ne couvrent pas exactement le même champ et peuvent comprendre :

- les salaires et charges (pour 14 Régions),
- les primes (14),
- les avantages en nature (10),
- les provisions pour congés payés (11),
- les diverses participations (12),
- la valorisation des salaires pour mise à disposition (13),
- la refacturation de personnels (12).

Les préconisations régionales sur le périmètre des charges sont plus ou moins précises. En outre les provisions pour congés payés et pour départ à la retraite ne sont pas toujours retenues pour le calcul du coût.

Dans les régions ayant communiqué des données, la part des charges de personnel varie entre 60 % et 80 % (Bretagne : 71 % ; Provence-Alpes-Côte d'Azur : 50 % ; Midi-Pyrénées : 55%).

3 Propositions

Afin de contribuer au rapprochement des méthodes, il serait utile d'établir **un périmètre de référence des charges de personnel** auquel l'ensemble des Régions pourrait se référer.

4. Recommandations

Le CNFPTLV formule les recommandations suivantes :

- retenir dans le calcul du coût par apprenti l'ensemble des charges (salaires, charges sociales et fiscales etc.) des personnels salariés du CFA ainsi que des intervenants extérieurs,
- établir une liste exhaustive des charges de personnel à intégrer dans le calcul du coût afin de définir un périmètre commun.

Encadré 5

Les charges de personnel à intégrer dans le calcul du coût par apprenti sont définies dans les guides méthodologiques de manière inégale.

Dans la **Région Auvergne**, elles comprennent les salaires bruts, ainsi que les charges sociales et fiscales des salariés des CFA et des intervenants extérieurs. Pour sa part, la **Région Aquitaine** indique que les charges correspondent à la rémunération brute annuelle totale (salaires, primes, avantages en nature), aux charges sociales et fiscales des permanents et contractuels (Urssaf, Assedic, retraite et prévoyance, taxes sur les salaires), ainsi qu'à la valorisation des salaires et charges des personnes mise à disposition par l'organisme

gestionnaire et aux refacturations de personnels.

Certaines régions apportent des précisions sur les charges annexes - formation professionnelle, médecine du travail, la contribution handicapée - (**Picardie**) ou sur les catégories de personnel - ensemble des intervenants, salariés ou extérieurs, travaillant pour la réalisation des activités du CFA (**Pays-de-la-Loire**).

Pour sa part, la **Région Ile-de-France** énumère les comptes avec leur libellé :

- c/6214 « personnel détaché ou prêté au CFA » pour les travailleurs non-salariés du CFA provenant de structures autres que l'organisme gestionnaire du CFA ;
- c/6215 « personnel de l'organisme gestionnaire » pour les travailleurs non-salariés du CFA provenant de l'organisme gestionnaire ;
- c/62262 « honoraires formateurs » pour les rétributions d'intervenants sous statut de professions libérales et travailleurs indépendants ;
- c/641 « rémunération du personnel » pour la rémunération principale des salariés du CFA ;
- c/648 « autres charges de personnel » pour les prestations sociales (médecine du travail, chèques cadeaux fin d'année, tickets restaurant...).

Chapitre VI

La ventilation des charges de personnel par formation

1. Présentation

Concernant le personnel enseignant, les charges sont pour l'essentiel affectées directement à chacune des formations concernées. Elles sont calculées en appliquant le coût horaire de l'enseignant aux heures effectuées par formation.

Le coût horaire résulte de la fraction comprenant au numérateur les charges du personnel concerné et au dénominateur les heures travaillées.

Le montant total des charges dépend de leur périmètre défini, comme on l'a vu plus haut (cf fiche 7.5). Quant aux heures effectuées par le personnel enseignant, on distingue généralement dans les CFA, les heures de face-à-face pédagogique (FFP) et les heures non directement liées à l'enseignement (environnement pédagogique).

Les charges du personnel enseignant qui ne pourraient pas être affectées directement sont réparties entre les formations en fonction de clés à définir.

Le face à face pédagogique comprend les heures effectuées par les formateurs strictement en présence directe des apprentis.

L'environnement pédagogique comprend :

- . le positionnement à l'entrée en formation et le suivi du jeune pendant sa formation
- . les visites d'entreprise
- . l'organisation d'examens
- . le contrôle en cours de formation
- . la coordination pédagogique
- . les formations suivies par les formateurs
- . la participation à la formation des maîtres d'apprentissage
- . l'activité du centre de documentation différente du tutorat pédagogique
- . le travail du référent handicap du CFA
- . la mobilité internationale
- . les heures d'activités éducatives
- . les heures action qualité.

Pour le personnel non enseignant (administratif, secrétariat, entretien, service, animation), les charges, à défaut d'une affectation directe aux sections d'apprentis, sont réparties en fonction de différentes clés préalablement définies.

2. Constatations (voir détails encadré 6)

Sur les 15 Régions ayant transmis leur réponse au questionnaire, 8 retiennent pour le calcul

du coût, les seules heures de face à face pédagogique, 6 prennent en compte également les heures liées à l'environnement pédagogique, 1 n'a pas répondu.

S'agissant du personnel enseignant, les charges directes concernent sans ambiguïté les sections d'apprentis concernées. Le coût horaire de l'enseignant est d'abord calculé avant d'être appliqué aux heures effectuées par celui-ci.

Calcul du coût horaire

Les charges (au **numérateur** de la division permettant de calculer le coût horaire) sont constituées par la masse salariale.

Celle-ci recouvre selon les Régions :

- tantôt les charges brutes totales c'est-à-dire les rémunérations ainsi que les charges sociales et fiscales,
- tantôt, les seules rémunérations.

De surcroît, les charges sociales et fiscales sont soit retenues pour leur montant intégral, soit (re) calculées à partir d'un taux moyen.

La détermination des heures travaillées (**dénominateur** de la division permettant de calculer le coût horaire) résulte des dispositions conventionnelles, statutaires ou contractuelles et ne soulève pas de difficultés pratiques. Elles sont décomptées pour chaque formation grâce à un suivi horaire du personnel enseignant (salariés du CFA ou prestataires externes).

La masse salariale et les heures travaillées sont calculées dans certaines régions, par formateur, et dans d'autres pour l'ensemble des formateurs concernés par la ou les formation(s).

Décompte des heures

Une fois calculé, le taux horaire est appliqué, dans la plupart des Régions, aux seules heures réelles de face à face pédagogique à l'exclusion des autres heures que le formateur effectue à d'autre titre que l'enseignement proprement dit.

Toutefois, des Régions considèrent que des heures de préparation et de correction peuvent venir compléter les heures de face à face pédagogique.

Dans certains cas, le coût horaire de l'enseignant est appliqué à l'ensemble des heures effectuées par formation, y compris les heures liées à l'environnement pédagogique.

A défaut d'affectation directe, les charges concernant en particulier les heures hors enseignement, peuvent être réparties entre les sections d'apprentis en fonction de clés. Selon les Régions, les clés utilisées peuvent être soit le nombre d'heure apprentis quelle que soit la catégorie de personnel, soit les heures apprentis pour les actions pédagogiques et le nombre d'apprentis pour les autres activités.

En ce qui concerne les autres personnels, les charges indirectes sont réparties entre les sections soit en fonction d'une même clé (nombre d'heures apprentis pour toutes les catégories de personnel), soit en fonction de plusieurs clés (nombre d'heures-apprentis pour certains agents, nombre d'apprentis pour d'autres catégories).

3. Propositions

S'agissant des charges directes de personnel enseignant, il paraît souhaitable de retenir comme méthode commune de calcul du coût horaire, le rapport entre les charges ~~brutes~~ **totales** (cf fiche 7.5) de l'enseignant et le nombre total d'heures travaillées.

De même il conviendra d'appliquer le coût horaire à chaque formation en fonction des seules heures de face à face pédagogique. Pour cela, il convient de se référer aux tableaux de suivi horaire devant être mis en place par les CFA afin de permettre la valorisation comptable des heures d'enseignement à imputer aux sections d'apprentis.

Concernant les charges indirectes des autres personnels, il n'y aurait que des avantages à les répartir entre les formations en fonction d'une clé commune. Le nombre **d'heures-apprentis** de la formation concernée paraît le critère le plus pertinent car il rend compte à la fois de la durée de la formation et des effectifs concernés. Sur ce point, l'annexe au bilan et au compte de résultat devrait comporter toutes explications sur la clé de répartition retenue et la méthode d'application.

4. Recommandations

Le CNFPTLV formule les recommandations suivantes :

Pour le personnel enseignant :

- calculer le coût horaire d'enseignement sur la base de la masse salariale totale et du nombre total d'heures travaillées.
- procéder à l'affectation des charges directes en fonction des seules heures de face à face pédagogique c'est-à-dire les heures effectuées par les formateurs en présence directe des apprentis ; cela implique de mettre en place les tableaux de suivi horaire permettant de décompter le nombre d'heures de FFP effectuées par sections d'apprentis.

Il a été relevé, lors de la séance de la commission des comptes du 7 octobre 2013 qui a validé ce rapport, que cette dernière recommandation était susceptible de gêner la politique d'individualisation des parcours. Des investigations supplémentaires seront menées en vue de vérifier ce point.

Pour le personnel non enseignant :

- répartir les charges indirectes entre sections d'apprentis en fonction d'une clé commune, le nombre d'heures-apprentis.

Encadré 6

Les charges de personnel enseignant

Les charges directes de personnel enseignant sont généralement affectées aux formations sur la base des seules heures réelles de face à face pédagogique, comme le prévoit de manière explicite quelques guides méthodologiques (**Bretagne**).

Toutefois, les heures de face à face pédagogique ne sont pas toujours décomptées de la même manière. Pour la **Région Pays-de-Loire**, sont exclusivement retenues les heures réalisées en présence d'apprentis pour l'activité d'enseignement : le face à face pédagogique (un formateur face à un groupe ou à un sous-groupe), le soutien aux apprentis (formation qui correspond à un besoin ponctuel prévu ou non au moment de l'élaboration de parcours individualisés), le tutorat pédagogique dispensé en centre de ressources ou au centre de documentation par les formateurs ou les animateurs du centre de ressources). Sont également comprises les heures de préparation effectuées par les formateurs.

La **Région Auvergne** rappelle dans sa note méthodologique que l'affectation des charges est opérée sur la base des heures de face à face pédagogique affectables à une formation considérée au regard de l'ensemble des heures dispensées par le formateur. Elle indique que les temps passés non affectables à des formations (réunions pédagogiques et de coordination, surveillance des examens) sont répartis en fonction des heures des différentes formations. Elle cite, à titre d'exemple, le cas d'un enseignant qui a réalisé 1000 heures dont 900 heures de face à face pédagogique et dont le coût salarial est de 38 000 euros. Il est intervenu sur trois formations distinctes d'une durée respective de 150 H, 300 H et 450 H. Le coût par formation sera respectivement de 6 333 € ($38\,000 \times 150/900$), 12 667 € ($38\,000 \times 300/900$) et 19 000 € ($38\,000 \times 450/900$), soit un total de 38 000 €.

Dans le même esprit, la **Région Ile de France** cite l'exemple d'un enseignant percevant un salaire de 2 300 € bruts par mois pour 150 heures payées et pour lequel les charges sociales représentent 45 %. Il doit fournir les $2/3$ de son temps en face à face pédagogique et $1/3$ en préparation. Le coût horaire de face à face pédagogique sera calculé sur la base de $2\,300 \text{ €}/150 \text{ heures} \times 1,5$ (la préparation représentant la moitié du FFP), soit 33,3 euros.

Les heures travaillées de face à face pédagogique doivent être distinguées des heures liées à l'environnement pédagogique dont le périmètre est cependant plus ou moins étendu selon les régions. Tantôt, il comprend les heures de suivi en entreprise ainsi que les heures relatives à d'autres activités (temps de coordination pédagogique, actions qualité, formation, activités éducatives hors face à face) (**Nord Pas de Calais**). Tantôt, il concerne diverses activités (coordination et projet pédagogique, formation, réunions etc..) hors heures de visites en entreprise.

La **Région Pays-de-la-Loire** a établi la liste des activités pédagogiques autres que l'enseignement :

- *le positionnement à l'entrée en formation et le suivi du jeune pendant sa formation
- *les visites d'entreprise
- *l'organisation des examens
- *le contrôle en cours de formation (pour son volet visite en entreprise ; pour le reste, il concerne l'activité d'enseignement)
- *la coordination pédagogique
- *les formations suivies par les formateurs
- *la participation à la formation des maîtres d'apprentissage
- *l'activité du centre de documentation différente du tutorat pédagogique
- *le travail du référent handicap du CFA
- *la mobilité internationale (les heures de préparation linguistique précédant un voyage d'étude à l'étranger font partie de l'activité enseignement).

La Région recommande aux CFA de veiller à la comptabilisation par diplôme des heures d'enseignement réalisées en présence d'apprentis (face à face pédagogique, soutien, tutorat pédagogique en centre de

ressources). Pour les autres types d'heures de personnel formateur, à défaut d'une répartition réelle de l'ensemble des heures, les heures de préparation, de coordination pédagogique peuvent être éclatées par diplôme au prorata des heures d'enseignement réalisées en présence d'apprentis.

Le coût horaire du face à face pédagogique n'est pas calculé avec la même méthode dans toutes les régions.

Dans certains cas, le coût de l'heure de face à face pédagogique est déterminé en divisant le salaire annuel brut du formateur par le nombre d'heures effectuées dans l'année (**Aquitaine**). De même, dans la **Région Ile de France**, le coût est calculé sur la base du montant brut de l'enseignant ramené au nombre d'heures payées imputables aux sections d'apprentis à partir du nombre d'heures de FFP effectuées, telles qu'elles ressortent d'un tableau de suivi horaire du personnel. Alors que dans d'autres cas, il est calculé sur la base du total des charges nettes de personnel et le nombre d'heures global de FFP (**Bretagne**).

Pour sa part, la **Région Pays-de-la-Loire** laisse aux CFA le choix, au moment de valoriser la répartition horaire, d'utiliser le coût de l'heure travaillée de chaque formateur ou, plus simplement le coût moyen horaire du personnel formateur propre à un secteur professionnel, voire le coût moyen horaire de l'ensemble des formateurs, si cela reste pertinent, l'utilisation du coût moyen horaire de plusieurs formateurs permettant de lisser l'effet de l'ancienneté du personnel entre plusieurs diplômes.

Les charges indirectes de personnel enseignant sont réparties entre les sections d'apprentis selon des clés variables.

Certaines régions retiennent le type d'interventions de l'enseignant à savoir le nombre d'heures apprentis par section pour les actions pédagogiques ou le nombre d'apprentis par section pour toutes les autres activités. En Région **Provence-Alpes-Côte d'Azur**, les actions d'accompagnement sont affectées soit sur une formation si cela est possible, soit réparties sur toutes les formations en fonction du nombre d'heures apprentis.

D'autres régions retiennent des clés différentes selon la catégorie d'enseignant :

- clé en fonction des heures de face à face pédagogique pour les formateurs chargés de l'enseignement technique
- clé en fonction du nombre d'heures apprentis pour les personnels chargés de l'enseignement général ou des formateurs menant des activités liées à l'environnement pédagogique (**Midi-Pyrénées**).

La **Région Bretagne** a opté pour un calcul du coût par groupe homogène de formation et non par formation individualisée et retient le nombre réel d'heures apprenti pour répartir tant les charges semi-directes (celles qui ne pouvant être affectées à un groupe homogène, peuvent être imputées directement sur une filière) que les charges indirectes (celles ne pouvant être affectées à un groupe homogène ou une filière).

Les charges des autres personnels

Les charges du personnel non enseignant (administratif, secrétariat, entretien, service, animation), font l'objet, à défaut d'une affectation directe aux sections d'apprentis, d'une répartition en fonction de clés variables.

Dans certains cas, les charges indirectes (direction, comptables, personnels techniques etc..) sont réparties en fonction du nombre d'heures apprentis d'une formation (**Midi-Pyrénées, Provence Alpes Côte d'Azur**). Dans d'autres cas, elles sont réparties en fonction de clés variables selon la catégorie de ces personnels (**Ile de France, Auvergne**).

Ainsi, pour le personnel de direction et de secrétariat, la répartition des charges correspondantes est effectuée sur la base du nombre d'apprentis de la formation concernée (rapporté à l'effectif global) dès lors que le temps consacré par le personnel à un apprenti reste sensiblement le même quelle que soit la durée de la formation.

Alors que pour le personnel d'entretien (ou de service), le personnel de surveillance, d'animation, restauration et d'hébergement, la répartition des charges correspondantes est effectuée sur la base du nombre d'heures apprentis de la formation concernée (rapporté au nombre total d'heures apprentis) puisque le temps de surveillance ou l'entretien des locaux est étroitement lié au temps de présence des apprentis.

Chapitre VII

L'apprentissage confié par les CFA à des partenaires extérieurs

1. Présentation

Les CFA réalisent généralement eux-mêmes les actions de formation par la voie de l'apprentissage. Ils peuvent aussi en confier l'exécution à des partenaires extérieurs dans le cadre de la sous-traitance.

La sous-traitance consiste pour un CFA à confier sous sa responsabilité à un tiers (autre CFA, organismes de formation ...) la réalisation de tout ou partie d'une formation.

La sous-traitance se distingue de la co-traitance qui permet à deux ou plusieurs CFA de s'associer pour réaliser une opération commune. Elle ne doit pas non plus être confondue avec le recours à des intervenants extérieurs qui participent, moyennant des honoraires, à la réalisation de la formation par le CFA lui-même.

La sous-traitance de la formation par la voie de l'apprentissage revêt deux formes principales :

- La forme la plus classique de sous-traitance consiste pour un CFA à confier à un établissement d'accueil une partie de la formation qu'il finance sur la base de son budget de fonctionnement. Le CFA continue à exercer la responsabilité pédagogique et financière de la formation.

- Une autre forme de sous-traitance est constituée par l'unité de formation par apprentissage (UFA). Les CFA confient la réalisation de la formation à des établissements d'enseignement secondaire et/ou à des établissements d'enseignement supérieur avec lesquels ils passent des accords. Les établissements d'accueil des UFA sont chargés de l'organisation pédagogique tandis que les CFA continuent à assurer la gestion financière.

Les données issues des remontées des régions au CNFPTLV n'ont pas permis jusqu'ici d'appréhender directement les charges de sous-traitance. En 2010, le poste « autres charges d'exploitation » qui les inclut, s'élevait à 700 M€, sur un total de 2 409 M€ soit 29 %.

Il y a donc lieu de se demander selon quelles modalités les CFA intègrent dans leur comptabilité les charges des formations confiées à des partenaires extérieurs et à quelles difficultés ils se heurtent.

2. Constatations (voir détails encadré 7)

Les réponses au questionnaire montrent que sur 9 Régions, plus de la moitié (6) inscrivent les charges de sous-traitance dans un seul et même compte, alors que dans quelques Régions (3), ces charges sont réparties dans plusieurs comptes.

La comptabilisation des charges de sous-traitance dans les comptes des CFA n'est pas toujours précisée dans les préconisations régionales et elle est opérée selon des modalités variables.

Selon les cas, les charges de sous-traitance sont soit inscrites dans un compte unique pour un montant global, soit réparties entre plusieurs comptes. Les charges autres que le personnel sont généralement inscrites dans le compte qui leur est dédié (c/611) ; en revanche, celles concernant le personnel sont le plus souvent reprises dans un autre compte (c/62 « autres services extérieurs ») mais dans des subdivisions variables selon les régions.

Au demeurant, les CFA se heurtent souvent à des difficultés pour incorporer ces charges dans leur comptabilité, car les données financières qui leur sont transmises par les organismes sous-traitants ne sont pas suffisamment détaillées. Cela est particulièrement vrai lorsque le CFA confie la réalisation de la formation à un tiers sur la base d'un coût forfaitaire.

3. Propositions

Compte tenu du développement des formations confiées à des partenaires et du manque de transparence des coûts correspondants, il est proposé :

- **d'inscrire les charges de sous-traitance autres que le personnel dans le compte qui leur est dédié (c/611),**
- **et de reprendre les charges de personnel dans un sous-compte du compte c/62 créé spécifiquement.**

De plus, il est nécessaire de rappeler que l'organisme sous-traitant doit **présenter les charges de sous-traitance de manière détaillée**, conformément à la nomenclature comptable des CFA afin de leur permettre de comptabiliser les charges correspondantes sans difficultés.

4. Recommandations

Le CNFPTLV formule les recommandations suivantes :

- subordonner l'exécution de toute formation confiée à un partenaire extérieur à la signature d'une convention fixant notamment les conditions et les modalités financières.
- veiller à ce que les organismes sous-traitants produisent un état détaillé des charges conformément au plan comptable des CFA.
- répartir dans le compte 611 les charges de sous-traitance autres que le personnel et dans une subdivision spécifique du compte 621 celles de personnel.

Encadré 7

Les charges relatives à la sous-traitance ne font pas toujours l'objet de préconisations précises dans les guides méthodologiques élaborés par les régions dans les années 2000 puisque le phénomène était alors moins développé (**Provence Alpes-Côte d'Azur, Aquitaine, Nord-Pas-Calais, Auvergne, Bretagne**). Certaines d'entre elles indiquent cependant que les charges doivent être enregistrées selon leur nature en distinguant au minimum les frais de personnel des autres frais de fonctionnement (c/611 « sous-traitance ») (**Ile-de-France**).

Par ailleurs, les charges de sous-traitance n'apparaissent pas de manière claire dans les comptes des CFA. Si les charges autres que le personnel sont inscrites généralement dans le compte qui leur est dédié, en revanche, les charges de personnel sont le plus souvent reprises dans le compte « autres services extérieurs » sans que l'on puisse les identifier de manière précise, à l'exception des régions qui ont créé une subdivision spécifique (**Picardie**).

La reprise des charges de sous-traitance en comptabilité analytique et leur répartition entre les différentes formations se heurtent souvent à des difficultés tenant au fait que les CFA n'obtiennent pas toujours de leurs sous-traitants des montants détaillés et justifiés correspondant à leurs prestations.

Afin de surmonter ces difficultés, certaines Régions demandent aux CFA d'obtenir les montants facturés par les organismes ou établissements sous-traitants avec un niveau de détail suffisant pour les affectations des charges correspondantes aux postes et aux formations (**Midi-Pyrénées, Picardie**).

PARTIE IV :

**DETERMINATION DES EFFECTIFS
D'APPRENTIS PAR FORMATION**

Chapitre VIII

Les effectifs d'apprentis

1. Présentation

Le coût par apprenti résulte du rapport entre le montant total des charges d'une formation, par niveau et par diplôme, et le **nombre d'apprentis** concernés par cette formation.

Le nombre d'apprentis apparaît comme un élément majeur (dénominateur) dans le calcul du coût et particulièrement discriminant dans la comparaison des coûts par apprenti. En effet, un nombre insuffisant d'apprenti dans une section se traduira inévitablement par un coût élevé.

L'année se décompose pour la formation en CFA en deux semestres, de janvier à juin et de septembre à décembre. Les effectifs présents sont décomptés au titre du 1^{er} semestre et du 2^{ème} semestre avant d'être affectés d'un coefficient pour déterminer un effectif « pondéré » pour une année **civile** complète.

Les principales données contenues dans les documents à la disposition des Régions concernent pour chaque formation, par niveau et par diplôme, l'effectif minimum, l'effectif maximum, l'effectif réel au cours des 1^{er} et 2^{ème} semestres, et enfin l'effectif pondéré.

La question est de savoir comment les CFA déterminent les effectifs pour calculer le coût annuel de formation.

2. Constatations (voir détails encadré 8)

Les réponses au questionnaire montrent que le coût par apprenti par formation, niveau et diplôme, est généralement déterminé à partir des effectifs pondérés d'apprentis concernés par la formation. Sur les 12 Régions adoptant une pondération sur deux années, 8 d'entre elles utilisent la proportion de $2/3-1/3$:

- $2/3$ de l'effectif constaté pour le 1^{er} semestre (effectif au 31 décembre de l'année n)
- + $1/3$ de l'effectif constaté pour le 2^{ème} semestre (31 décembre de l'année n+1).

Toutefois, les notes méthodologiques élaborées par les Régions montrent que cette clé peut varier entre 60 et 66 % pour le temps passé par les apprentis au cours du 1^{er} semestre de l'année n et 40 et 34 % du temps passé au cours du dernier trimestre de l'année n-1.

3. Propositions

Bien qu'il soit difficile de mesurer l'impact de ces différents coefficients de pondération sur le coût - il est probablement peu significatif - il paraît préférable de retenir **la même clé de répartition des effectifs à savoir $2/3-1/3$** dans tous les cas afin d'obtenir des coûts homogènes.

4. Recommandations

Le CNFPTLV recommande :

- de retenir dans le calcul du coût par apprenti et pour chaque formation, les **effectifs présents au 31 décembre** affectés d'un coefficient de pondération : $2/3$ pour le premier semestre et $1/3$ pour le deuxième semestre.

Encadré 8

Si la plupart des régions retiennent la pondération $2/3$, $1/3$, certaines régions ont choisi d'autres clés.

Pour la **Région Ile-de-France**, l'année passée au CFA par un apprenti se décompose à hauteur de 60% de son temps pour le premier semestre et de 40% pour le dernier trimestre. Il en est de même en Bretagne.

La **Région Provence-Alpes-Côte d'Azur** retient une autre clé et rappelle, dans son guide méthodologique que l'année passée au sein des CFA se décompose à hauteur de $7/12^{\text{ème}}$ de son temps pour le premier semestre et $5/12^{\text{ème}}$ pour le second semestre. Ce qui permet de déterminer un nombre d'apprentis moyen sur une section d'apprentis pour une année en pondérant par ces deux coefficients les effectifs présents au 1^{er} semestre et au 2^{ème} semestre.

CONCLUSION

1. En France, le coût de l'apprenti des formations organisées par les CFA figure dans les listes de formations technologiques et professionnelles publiées chaque année par le préfet de région. Ces listes font cependant apparaître des écarts de coûts significatifs pour une même formation entre régions et parfois au sein d'une même région. Les écarts de coûts tiennent non seulement aux spécificités des formations et aux caractéristiques des CFA mais s'expliquent aussi par la méthode de calcul du coût.
2. Aussi le CNFPTLV a-t-il décidé de mener une étude sur les aspects méthodologiques du coût de formation par apprenti avec pour objectif d'examiner les pratiques régionales et de formuler des recommandations visant à une meilleure harmonisation.
3. L'enquête menée près des régions et les réflexions du GTA ont montré que toutes les régions n'ont pas encore demandé aux CFA de leur ressort de mettre en place une comptabilité analytique leur permettant de calculer le coût de l'apprenti par formation. Au demeurant, lorsqu'elles ont été adoptées, les préconisations régionales présentent parfois des différences sur un certain nombre de points. De plus, les conseils méthodologiques ne sont pas toujours suivis par les CFA partout de la même manière.
4. Au terme de cette étude, le CNFPTLV formule quelques recommandations afin de limiter les effets discriminants de méthodes hétérogènes de calcul et de contribuer au rapprochement des pratiques. Il préconise tout d'abord de retenir, dans le calcul du coût de formation, les charges de fonctionnement concernant les seuls apprentis et de les différencier dans la comptabilité des CFA, des charges relatives aux non-apprentis.
5. En outre, il recommande que le retraitement de certaines charges spécifiques, telles que les charges non incorporables, les charges supplétives ou encore les charges atténuées par certains produits, soit opéré selon une démarche commune à partir notamment de listes de charges préalablement établies et validées par l'ensemble des régions.
6. Par ailleurs, si l'affectation des charges directes ne soulève généralement pas de difficultés particulières, la répartition des charges indirectes entre formation implique que des clés communes soient clairement définies, en particulier pour les charges de personnel compte tenu de leur poids dans le budget de fonctionnement des CFA.
7. Enfin, le coût de chaque formation par le nombre d'apprentis concernés doit être déterminé en fonction des effectifs présents pondérés par un coefficient commun.

8. Au total, les recommandations du CNFPTLV visant à l'harmonisation des méthodes de calcul devraient contribuer au rapprochement des pratiques régionales. De plus, des méthodes de calcul homogènes devraient permettre au coût de formation publié de gagner en fiabilité. Quoi qu'il en soit, seul un coût de formation par apprenti calculé avec la même méthode autorisera des analyses comparatives avec des coûts afférents à d'autres types de formation (étudiant, stagiaires de la formation professionnelle etc..).
9. La mise en place des recommandations du CNFPTLV implique que les acteurs de l'apprentissage se les approprient et prennent les mesures appropriées dans leur domaine de compétence respectif. Ainsi, la plupart des régions qui ont adopté, il y a une dizaine d'années, des guides méthodologiques pourraient utilement compléter voire modifier certaines de leurs préconisations. Quant aux autres régions, elles disposent désormais d'un document de base de nature à les aider dans leurs réflexions et à se doter, elles-aussi, d'outils méthodologiques.
10. Par ailleurs, il revient aux CFA d'apporter les adaptations nécessaires à leurs pratiques en fonction des préconisations méthodologiques rappelées par les régions. A cet égard, la méthode de calcul du coût de formation par apprenti devrait être définie dans les conventions quinquennales passées entre les CFA et les régions et certains aspects de la méthode explicités dans les annexes aux documents comptables, comme par exemple les clés de répartition des charges entre formation.
11. Enfin, il n'y aurait que des avantages à ce que les autorités de tutelle ainsi que les organismes intermédiaires en charge de CFA, chacun dans leur champ de compétence, rappellent la nécessité d'une méthode commune de calcul du coût de l'apprenti dans des directives administratives ou dans des dispositions comptables.
12. L'étude du CNFPTLV sur les aspects méthodologiques du coût de formation par apprenti a été menée selon une démarche globale et ses recommandations ont une portée générale. Certains de ces aspects nécessiteraient cependant d'être approfondis et pourraient donner lieu à des réflexions ciblées.
13. Ainsi, lorsque les CFA confient la réalisation d'une formation, dans le cadre de la sous-traitance, soit à un établissement d'accueil, soit sous la forme d'une UFA à un établissement d'enseignement secondaire ou supérieur, ils continuent à exercer la responsabilité financière sans que leurs partenaires aient les mêmes exigences méthodologiques. Dans ces cas, il serait utile d'examiner les obligations que les partenaires des CFA doivent remplir afin de permettre à ceux-ci de tenir leur comptabilité sans difficultés et de calculer le coût de manière correcte.
14. Par ailleurs, le coût de formation par apprenti publié est calculé par année civile, à partir des effectifs présents décomptés au titre de chacun des deux semestres avant d'être affectés d'un coefficient de pondération. Or, la durée d'un contrat d'apprentissage est en principe de deux ans mais elle peut varier de un à trois ans en fonction du temps nécessaire à la préparation du diplôme. Aussi, dans une perspective d'analyse complète du coût de formation de l'apprenti, serait-il opportun de s'interroger sur les adaptations nécessaires à apporter à la méthode de calcul. Au demeurant, dès lors que l'apprentissage s'inscrit désormais dans un ensemble

d'actions d'insertion et de qualification, il serait légitime d'évaluer le coût du parcours de formation suivi par l'apprenti avant son apprentissage, pendant la durée du contrat et à la suite de ce dernier.

15. Au terme de son étude, le CNFPTLV a la conviction que c'est au travers de la capacité des acteurs de l'apprentissage représentés dans ses instances que les travaux menés jusqu'ici sur l'apprentissage seront enrichis par de nouvelles réflexions sur le coût de formation de l'apprenti.

Méthodologie de calcul du coût par apprenti

Liste récapitulative des recommandations par thème et destinataire

Le Conseil National de la Formation Professionnelle Tout au Long de la Vie (CNFPTLV) formule les recommandations suivantes :

N°	Recommandations	Destinataires
L'apprentissage et les formations autres que l'apprentissage		
1	Isoler les charges concernant les non-apprentis dans la comptabilité de l'organisme gestionnaire, ou à défaut dans une rubrique distincte de la comptabilité du CFA.	Gestionnaires et comptables
2	Faire préciser les conditions d'application de la notion de seuil de signification (10% des produits dans la limite de 30.000 euros de chiffre d'affaires en formation continue « au-dessus duquel l'organisme gestionnaire serait invité à séparer les différentes activités »).	DGEFP
3	Calculer les charges concernant les apprentis présents aux côtés d'autres publics au sein de sections mixtes sur la base du nombre d'heures-apprentis.	Gestionnaires et comptables
Les charges de la comptabilité générale non reprises en comptabilité analytique (les charges non incorporables)		
4	Calculer le coût par apprenti hors charges non incorporables (charges qui ne concernent pas l'activité normale et courante de l'apprentissage et portent soit sur des opérations de gestion, soit sur des opérations en capital).	Gestionnaires et comptables
5	<i>Etablir une liste des charges non incorporables.</i>	GTA

	Les charges non enregistrées dans la comptabilité générale à intégrer en comptabilité analytique (les charges supplétives)	
6	Retenir dans le calcul du coût par apprenti les charges supplétives (charges supportées par les organismes gestionnaires ou par diverses structures extérieures mais incombant aux CFA).	Gestionnaires et comptables
7	<i>Etablir une liste des charges supplétives.</i>	GTA
8	Subordonner toute mise à la disposition des CFA de moyens venant de l'extérieur, à la signature d'une convention fixant les conditions et modalités financières.	Gestionnaires et comptables
9	Procéder à la valorisation des moyens mis à disposition à titre gratuit selon la méthode la mieux appropriée.	Gestionnaires et comptables
	Les charges pouvant être atténuées par certains produits	
10	Retenir dans le calcul du coût par apprenti des produits venant en déduction de certaines charges.	Gestionnaires et comptables
11	<i>Etablir une liste de produits venant en atténuation de charges.</i>	GTA
12	Opérer la déduction des charges lors du calcul du coût et non directement dans la comptabilité générale.	Gestionnaires et comptables
13	<i>Poursuivre la réflexion sur les ventes de produits et prestations de service afin d'adopter une démarche commune.</i>	GTA

	Le périmètre des charges de personnel	
14	Retenir dans le calcul du coût par apprenti l'ensemble des charges (salaires, charges sociales et fiscales etc.) des personnels salariés du CFA ainsi que des intervenants extérieurs.	Gestionnaires et comptables
15	<i>Etablir une liste exhaustive des charges de personnel à intégrer dans le calcul du coût afin de définir un périmètre commun.</i>	GTA
	La ventilation des charges de personnel par formation	
16	Calculer le coût horaire d'enseignement sur la base de la masse salariale totale et du nombre total d'heures travaillées.	Gestionnaires et comptables
17	<i>Procéder à l'affectation des charges directes du personnel enseignant en fonction des seules heures de face à face pédagogique (FFP) c'est-à-dire les heures effectuées par les formateurs en présence directe des apprentis ; ce qui implique de mettre en place les tableaux de suivi horaire permettant de décompter le nombre d'heures de FFP effectuées par sections d'apprentis.</i>	Gestionnaires et comptables
18	Répartir les charges indirectes du personnel non enseignant entre sections d'apprentis en fonction d'une clé commune, le nombre d'heures-apprentis.	Gestionnaires et comptables

	L'apprentissage confié par les CFA à des partenaires extérieurs	
19	Subordonner l'exécution de toute opération confiée à des partenaires extérieurs à la signature d'une convention fixant notamment les conditions et les modalités financières.	Gestionnaires et comptables
20	Veiller à ce que les organismes sous-traitants produisent un état détaillé des charges conformément à la nomenclature comptable des CFA.	Organismes sous-traitance Gestionnaires et comptables
21	Répartir dans le compte 611 les charges de sous-traitance autres que le personnel et dans une subdivision spécifique du compte 621 celles charges de personnel.	Gestionnaires et comptables
	Les effectifs d'apprentis	
22	Retenir dans le calcul du coût par apprenti et pour chaque formation, les effectifs présents au 31 décembre, affectés du coefficient de pondération : 2/3 pour le premier semestre et 1/3 pour le deuxième semestre.	Gestionnaires et comptables

Si la plupart des recommandations s'adressent aux gestionnaires et comptables qui mettent en œuvre la comptabilité analytique dans les CFA, quelques-unes (en italique) sont destinées au groupe de travail apprentissage du CNFPTLV pour approfondissement.

De plus, il a été relevé, lors de la séance de la commission des comptes du 7 octobre 2013 qui a validé ce rapport, que la recommandation figurant au point 17 était susceptible de gêner la politique d'individualisation des parcours. Des investigations supplémentaires seront menées en vue de vérifier ce point.

