

Financially Sustainable Universities: Towards full costing in European universities

L'identification des coûts complets dans les universités d'Europe :

état des lieux, défis et perspectives

Synthèse et recommandations

Introduction et contexte

Les universités font face aujourd'hui à des exigences et des attentes de plus en plus importantes, tant dans le domaine de l'enseignement que de la recherche. Cependant, l'investissement public dans l'enseignement supérieur des pays membres de l'Union européenne reste inférieur à celui de ses concurrents sur la scène internationale. Les coûts des activités menées par ces institutions sont en voie d'augmentation rapide, ce qui fait de la viabilité financière le défi principal que les universités du XXI^e siècle devront relever. Face à ces pressions, la première étape pour les universités passe par l'identification des coûts réels de leurs activités. L'Association européenne de l'université (EUA) a mis en place ce projet afin d'évaluer les progrès réalisés par les universités engagées sur cette voie, ainsi que la relation entre ces progrès et l'autonomie et la « responsabilité » de chacune d'entre elles. Ce projet a été entrepris avec le soutien de la Direction générale de l'Éducation et de la Culture de la Commission européenne.

L'EUA examine depuis 2005 les questions liées au financement, à l'autonomie et à la responsabilité des universités en impliquant ses membres, au nombre de 800 institutions réparties dans 46 pays ainsi que de 35 conférences nationales des présidents d'universités, dans un débat sur l'amélioration et l'adaptation des structures de financement. Des conférences, ateliers de travail et projets ont permis d'évaluer l'état des réformes entreprises et d'analyser la diversité des modèles comptables et systèmes de financement en Europe.

Cette étude a pour objectif de nourrir le débat sur la viabilité financière des universités en y ajoutant une perspective institutionnelle, en analysant l'état d'avancement de l'implantation de systèmes comptables permettant l'identification des coûts complets, et en explorant la relation entre autonomie, responsabilité et viabilité financière de l'enseignement supérieur européen.

Ce rapport a été conçu pour des publics variés. Il inclut une liste de recommandations à destination des décideurs politiques, ainsi que des conseils pratiques pour les universités. Les recommandations visant les universités, les gouvernements nationaux et les institutions européennes sont reproduites à la fin de ce résumé.

Résumé des conclusions

1. L'impact de la terminologie

Il s'est avéré difficile de comparer des données dans le domaine comptable et financier en l'absence d'un vocabulaire commun dans le secteur de l'enseignement supérieur en Europe. Chaque cas a donc requis une analyse détaillée pour s'assurer de ce que les termes employés recouvraient exactement, ainsi que pour prendre pleinement en compte les divers contextes financiers (régimes d'imposition et d'assurance différents, prise en compte ou non de la dépréciation, etc.)

Cette approche au cas par cas, associée à une analyse minutieuse des résultats, a permis de mieux comprendre la manière dont sont interprétés les termes comptables dans différents pays. Le rapport en conclut qu'il faut faire preuve de prudence en utilisant des termes financiers dans le contexte de l'enseignement supérieur européen. Il est donc nécessaire de travailler à un vocabulaire commun plus cohérent et d'être conscient des possibles malentendus qui peuvent surgir lors de débats au niveau européen.

Les raisons de ces confusions sont multiples. Le vocabulaire comptable dans le secteur de l'enseignement supérieur a été soumis à plusieurs sources d'influence. Le langage et les concepts relatifs au financement des coûts utilisés par la Commission européenne dans ses programmes-cadre de recherche ont « glissé » dans le domaine public ; ces termes, qui étaient spécifiques aux projets de recherche des PC6 et PC7, sont maintenant utilisés pour décrire les coûts des activités globales de l'université, ce qui prête à confusion et rend floues les limites de ce que recouvrent ces termes.

La théorie de comptabilité de gestion, et en particulier la comptabilité par activités (ABC), ont également eu un impact significatif sur le développement d'une terminologie commune, tout en atteignant un stade moins avancé de cohérence dans le secteur de l'enseignement supérieur que dans le commerce et l'industrie.

Certains systèmes sophistiqués, et les termes qu'ils emploient, ont aussi laissé leur empreinte. « L'approche transparente d'établissement des coûts » (Transparent Approach to Costing, TRAC) développée au Royaume-Uni a introduit dans le système un vocabulaire spécifique au contexte britannique, ce qui entraîne des interprétations divergentes lorsque d'autres pays reprennent ces termes à leur compte. L'expression « full economic costs » (méthode d'identification et d'allocation des coûts économiques complets) prend par exemple en compte une forme précise de dépréciation, du coût du capital mobilisé et du risque. De nombreux abus ont ainsi été identifiés tout au long de l'étude quand à l'usage de ce concept.

La capacité institutionnelle que chaque établissement a à identifier et à affecter les coûts directs à ses différentes activités joue également, conditionnant la compréhension de ce que sont les coûts directs ou les objets de coût à ce que l'institution est en mesure d'identifier.

Enfin, chaque état a développé sa propre législation, qui encadre les pratiques comptables et définit un vocabulaire officiel spécifique. La diversité des formes de dépréciation, des documents

comptables, des modalités d'assurance des biens immobiliers dans le secteur public, et l'usage de termes similaires aux significations différentes rendent extrêmement difficile toute tentative de développer un vocabulaire standard ou toute méthode de comparaison.

Dans ce contexte, l'EUA propose d'adopter le terme « full costing » (méthode d'identification et d'affectation des coûts entiers), se définissant comme la capacité à identifier et calculer tous les coûts directs et indirects des activités d'une université, projets compris ; cette définition a pour but de laisser une marge de manœuvre suffisante pour respecter la diversité des approches nationales.

2. Diversité des universités

Toute analyse de la comptabilité et des financements des universités entreprise sous un angle institutionnel doit nécessairement intégrer la grande diversité de l'enseignement supérieur en Europe, et prendre en compte le statut juridique des universités, leur taille, profil, leur qualité ou non de propriétaire de leurs biens, leurs structures de gouvernance, de financement et de dépenses, ainsi que leur degré d'autonomie. Les résultats de l'étude permettent de souligner l'importance de l'impact de ces facteurs sur le développement du « full costing ». Ces divers éléments offrent également une base à partir de laquelle les universités peuvent identifier d'autres établissements structurellement similaires, en vue de coopérer et de partager des bonnes pratiques.

3. L'implantation du « full costing » en Europe : état des lieux

Le projet met en lumière les différences de développement de ces systèmes entre pays européens. Certains états ou universités apparaissent largement en avance, notamment au Royaume-Uni et aux Pays-Bas, qui ont introduit un système uniformisé mais flexible adopté par toutes leurs universités ; dans d'autres pays, tels que la Slovénie ou l'Estonie, aucun développement n'a encore eu lieu.

La situation est donc à présent telle que seul un nombre restreint d'universités ont aujourd'hui à disposition les bases nécessaires à l'introduction de systèmes de type « full costing » dans leur système de comptabilité. La qualité et la disponibilité des données essentielles varie énormément, allant du manque des informations les plus basiques à la mise en place de systèmes perfectionnés intégrant les données concernant les étudiants, les cours, le personnel, la répartition du temps de travail, les biens immobiliers de l'université et l'utilisation des surfaces. Il s'agit d'un point crucial car la qualité des bases de données et divers systèmes d'information a une influence directe sur le temps, l'effort et l'investissement nécessaires à la mise en place d'un nouveau système comptable.

Le contexte institutionnel joue aussi un rôle important dans le développement de ce système. Les exigences nationales, les mesures incitatives ou de soutien à la mise en place de systèmes de type « full costing » sont des facteurs essentiels de progrès et de développement rapide au sein des universités.

Les programmes de financement européens, qui influent sur la conception de ces systèmes, doivent mieux prendre en compte ces divers degrés d'avancement, en particulier dans leurs règles de

participation et de candidature. Les pays et les universités qui ne sont pas encore capables d'identifier leurs coûts complets ont besoin d'incitations pour développer ces modèles.

4. Le rôle des soutiens externes

Le soutien à l'introduction de systèmes de comptabilité analytique permettant d'identifier les coûts complets encourus par les universités peut intervenir à différentes étapes, et se révèle indispensable au succès du processus. Il peut s'agir d'un soutien à la conception et au développement initial du modèle, à sa mise en œuvre, mais également survenir a posteriori sous la forme de financements basés sur les coûts complets.

L'étude a permis de révéler l'origine souvent étatique de cette aide, qu'elle vienne du gouvernement directement ou qu'elle transite par les agences nationales de financement ; les organisations représentant les universités (telles que les conférences des présidents d'université) et d'autres organismes de financement peuvent également soutenir cet effort.

A la pluralité des acteurs correspond la diversité des formes que peut prendre le soutien aux universités : contributions financières directes, mais aussi conseil d'experts (au travers d'ateliers et de formations, de conférences, de matériel explicatif, sites web, programmes d'échange, etc.) en sont quelques exemples. Il existe une corrélation positive entre le degré de développement du système comptable et le degré de soutien reçu par l'établissement. Il apparaît également que les initiatives nationales comportent de nombreux avantages en termes d'efficacité et de comparabilité.

Dans la plupart des cas cependant, l'état ne soutient à aucune de ces étapes les universités dans leur effort pour mettre en place un nouveau système comptable, ce qui explique le fait que, bien qu'il y ait certains pays dans lesquels des progrès considérables ont été accomplis, il existe aussi un nombre important de pays où aucune initiative nationale coordonnée n'a été mise en œuvre, et où la plupart des universités sont toujours incapables d'identifier les coûts complets de leurs activités.

5. Les facteurs incitatifs

La mise en place par les universités de nouveaux systèmes de type « full costing » répond à certains facteurs incitatifs qui existent aux niveaux institutionnel, national et européen. Le plus souvent, c'est la combinaison de deux ou trois de ces facteurs qui sous-tend la conception, le développement et la mise en œuvre de ces systèmes comptables.

Au lancement du projet, il était envisagé que la raison principale derrière la décision d'identifier les coûts complets de leurs activités résidait dans la volonté des universités de satisfaire aux exigences des organismes de financement de la recherche, et en particulier les programmes-cadre de recherche européens (PC). Le projet a permis de révéler qu'en réalité, l'élément-moteur le plus important actuellement est la volonté d'utiliser ces systèmes comptables comme un instrument de gestion stratégique.

Il n'en demeure pas moins que les programmes de financement européens jouent un rôle tout à fait significatif. Leur modèle de couverture des coûts incite les universités à mettre en place des systèmes comptables compatibles tout en faisant pression sur les programmes de financement nationaux pour qu'ils s'alignent à leur tour. Le projet a permis de montrer clairement que les programmes nationaux qui ne financent pas les coûts indirects n'incitent aucunement les universités à établir des systèmes permettant d'identifier ces coûts.

6. Avantages du « full costing »

La comptabilité de gestion basée sur les coûts complets comporte de nombreux avantages pour les universités, mais aussi aux niveaux national et européen. Les universités peuvent ainsi bénéficier d'une approche plus systématique de l'analyse des activités et des coûts, d'une répartition interne des ressources plus efficace, de décisions stratégiques mieux informées, de meilleures possibilités de « benchmarking » au sein de leur secteur, et d'une plus grande capacité à négocier et fixer un prix à leurs activités, ce qui améliore le taux de recouvrement des coûts des projets et contribue ainsi à la viabilité financière de l'établissement.

Aux niveaux national et européen, le « full costing » permet de garantir l'auditabilité (contrôlabilité) des universités. Cela aide donc à la construction d'une relation de confiance entre le gouvernement, les organismes de financement et les universités, tout en facilitant la transition vers plus d'autonomie. Le système fournit aux universités une base solide pour justifier leurs besoins en financement, aidant ainsi le gouvernement à procéder à l'allocation budgétaire correspondante. Leurs décisions se basant sur des informations fiables, les universités sont à même de rassurer le gouvernement sur la bonne utilisation des fonds accordés. Des systèmes comptables robustes permettent également aux gouvernements d'évaluer leurs performances de manière plus efficace. Le « full costing » est donc un instrument de la viabilité financière des universités qui peut contribuer sur le long terme au renforcement de leur compétitivité, consolidant ainsi l'Espace européen de l'enseignement supérieur. Des universités plus responsables pourront également argumenter avec plus de poids en faveur de procédures de soumission des propositions (demandes de financement) plus simples et moins coûteuses.

7. Obstacles à la mise en place du « full costing »

Le projet a permis de mettre en évidence les interactions entre les obstacles internes de nature institutionnelle, et les barrières externes liées au contexte dans lequel les universités évoluent. Tous n'entravent pas nécessairement le processus d'implantation de nouveaux systèmes, mais contribuent à le rendre plus long et difficile.

Parmi les obstacles institutionnels les plus communs, on trouve une forte résistance au changement en général et à une approche « managériale » en particulier, des craintes vis-à-vis de la gestion et comptabilisation du temps de travail, et un manque d'implication de la direction. Pour surmonter ces difficultés, il est nécessaire d'informer et de sensibiliser l'équipe dirigeante ainsi que les personnels enseignants et administratifs aux avantages du « full costing ». Il s'agit également de toucher

l'ensemble des personnels de l'université au travers d'une action de communication intensive tout au long de l'implantation du nouveau système.

L'absence d'autonomie, les barrières juridiques et le manque de confiance entre parties prenantes, et particulièrement entre organismes de financement et universités, sont autant d'obstacles « externes » qui gênent ou paralysent le processus. Les universités sont également confrontées à un manque d'aides financières alors que la mise en place du « full costing » exige des ressources techniques, humaines et financières relativement importantes.

La réponse à ces questions passe par un appel pour une plus grande autonomie des universités ainsi qu'un soutien ferme, sous toutes les formes identifiées par le projet. Rendre prioritaire le développement d'une comptabilité de gestion permettant d'identifier l'entièreté des coûts devrait aussi contribuer à faire évoluer les mentalités d'une culture du « low cost » à une tarification correcte des projets entrepris par les universités.

8. Le rôle des programmes de financement

Les programmes de financements européens et nationaux sont certes des éléments moteurs dans le développement du « full costing » dans les universités d'Europe, mais leur rôle reste assez ambigu. En effet, il est apparu au cours du projet que certains aspects des règles, de la mise en œuvre et de l'interprétation de programmes de financement importants tels que le 7^e Programme-Cadre de Recherche de la Commission européenne ont créé une situation telle que, au lieu d'encourager le changement, ceux-ci se transforment en obstacle à l'implantation de systèmes type « full costing ». Il est donc recommandé d'analyser dans le détail les règles actuelles et leur application dans différentes universités en vue de la révision à mi-parcours du PC7 prévue pour 2010.

Actuellement les trois formes possibles de financement des coûts indirects dans le PC7 (1 : remboursement des coûts indirects réels, 2 : méthode de calcul simplifiée des coûts indirects réels, 3 : remboursement d'un taux forfaitaire pour les systèmes comptables ne pouvant pas suffisamment identifier les coûts indirects) cherchent à prendre en compte les statuts et profils différents des universités de parts et d'autres du continent européen. Cependant, les résultats du projet suggèrent que les 2 premiers modèles (remboursement des coûts indirects réels et méthode simplifiée) ne laissent pas une marge de manœuvre suffisante et doivent accepter de prendre en compte des méthodes diverses d'identification des coûts directs et indirects des projets. Il serait souhaitable de communiquer plus ouvertement sur les systèmes de type « full costing » qu'il est possible d'adopter, ce qui permettrait de réduire le sentiment d'insécurité perçu dans la communauté de l'enseignement supérieur pendant le projet.

La problématique liée au financement partiel des projets – les coûts étant remboursés en partie seulement, même s'ils sont identifiés précisément – revêt une importance particulière. L'analyse des données collectées dans le cadre du projet a permis de mettre en évidence parmi les universités une

tendance à reconnaître les enjeux que cela pose en termes de viabilité financière. Cette prise de conscience, à son tour, met en danger les objectifs des programmes de financement – meilleure capacité de recherche, innovation, croissance économique – si de plus en plus d’universités décident de ne pas participer aux programmes par peur de ne pas « s’y retrouver » financièrement, les coûts de leurs activités et projets n’étant pas pleinement pris en compte.

Les résultats du projet montrent que la majorité des universités d’Europe, et en particulier les universités des nouveaux Etats membres de l’UE, ne sera pas à même d’identifier les coûts complets de leurs projets et activités dans les prochaines années, et ne pourra bénéficier d’un meilleur remboursement de leurs coûts indirects, sans la mise en place de mesures incitatives et de soutien aux niveaux européen et national. Qui plus est, le risque que le taux de remboursement des coûts indirects tombe à 40% à partir de 2010, par rapport au taux actuel de 60%, et la menace d’un taux encore plus bas par la suite, sont des facteurs susceptibles de mettre à mal la position de l’Europe dans la concurrence mondiale dans le domaine de la recherche et de l’innovation.

L’EUA insiste donc sur la nécessité d’analyser l’expérience qu’ont les universités dans leur gestion de contrats « PC7 » avant que toute décision relative au taux fixe de remboursement des coûts indirects ne soit prise, afin d’éviter de nuire à la compétitivité européenne. (Les programmes de financements aux USA, tels que ceux mis en œuvre par la NSF, couvrent un plus haut pourcentage à la fois des coûts directs et indirects.) D’autre part, au vu de la situation mise en lumière par le projet, l’EUA recommande que soit fourni aux universités tout le soutien dont elles ont besoin pour mettre en place leur système de comptabilité analytique.

L’EUA considère, comme elle le déclarait dans sa réponse au livre vert de la Commission européenne intitulé « L’espace européen de la recherche : nouvelles perspectives » (2007), que le passage à un financement de la recherche basé sur les coûts complets est une condition essentielle du renforcement et de la pérennisation des missions de recherche des universités.

9. Autonomie et responsabilité

Le projet a permis de mettre en relief l’importance de l’autonomie comme condition à la bonne mise en place de systèmes de type « full costing » dans les universités. Les établissements qui jouissent d’une autonomie étendue, notamment en termes juridiques et financiers, ont besoin d’instruments adaptés pour informer la prise de décision dans ces nouveaux domaines. A l’inverse, l’absence d’autonomie peut constituer un obstacle à ce processus. L’incapacité pour l’équipe dirigeante à influencer sur les coûts des ressources humaines ou des équipements / installations, rend moins nécessaire d’identifier ceux-ci et donc de disposer des outils adéquats.

La comparaison des données financières des universités participant au projet a permis d’évaluer l’impact du degré d’autonomie sur leurs structures de revenus et de coûts. Le projet a ainsi pu explorer certaines hypothèses avancées dans le débat général sur l’autonomie et le financement des universités.

Pour approfondir l'analyse de la relation entre autonomie et viabilité financière, un « indice d'autonomie » (à la fois juridique et financière) a été mis au point sur la base de huit facteurs prenant en compte les différentes limites imposées. Cet indice a révélé que des universités plus autonomes sont mieux à même d'attirer des financements internationaux. Ces résultats, basés sur l'analyse d'un panel d'universités pilotes, devront être confirmés dans un second temps à plus grande échelle afin de fournir une base à la mise en place d'indicateurs permettant aux universités d'évaluer leur degré d'autonomie et de se situer par rapport à d'autres établissements de même type.

Autonomie et responsabilité vont de pair. Dans le contexte de l'enseignement supérieur, « auditabilité » rime avec réalisation des objectifs, démarche qualité et démonstration du bon usage des financements privés et publics. A cet égard, l'identification de tous les coûts, directs et indirects, est un outil de traçabilité indispensable avec lequel les universités peuvent démontrer aux organismes de financement, aux étudiants, aux contribuables et à la société en général ce à quoi leur argent est utilisé. C'est donc un des piliers de la responsabilité et de l'auditabilité des universités.

Cependant, le projet a mis en exergue un risque inhérent aux règles et procédures administratives d'auditabilité, qui consiste en la complexification abusive des exigences de reporting et la limitation effective de l'autonomie des universités. Il est bien sûr nécessaire de disposer de moyens permettant de démontrer de quelle manière sont utilisés les fonds publics et privés. Mais la quantité d'informations à rassembler devrait être, par exemple, proportionnelle à la somme reçue par l'établissement. Les règles de participation des programmes de financement devraient être conçues dans cette optique. En effet, tout semble indiquer que les exigences en termes de traçabilité et d'auditabilité sont généralement perçues comme étant trop complexes. Or, les résultats du projet démontrent que de telles procédures ne constituent pas nécessairement une meilleure preuve de la bonne utilisation des fonds.

Une trop grande dépendance vis-à-vis de sources de financement de type « compétitif » peut également mettre en danger la flexibilité interne des universités. Ces financements ciblent en effet des activités ou projets particuliers, alors qu'une subvention globale permet à l'établissement de transférer des ressources en interne selon ses besoins financiers et stratégiques. Ainsi, il n'est pas forcément souhaitable pour les universités d'accroître de manière excessive leur dépendance à ces types de financement, car leur autonomie financière s'en trouverait amoindrie. L'EUA demande à ce qu'un véritable débat ait lieu sur l'équilibre à atteindre entre autonomie et « responsabilité », plutôt que de cumuler des règles de plus en plus strictes.

10. Complexité

La mise en place d'un système comptable permettant l'identification des coûts complets est un processus complexe qui doit s'adapter aux besoins de l'université et au contexte dans lequel elle évolue. Ce système doit être robuste mais suffisamment flexible pour satisfaire un certain nombre d'objectifs et d'acteurs. Il est donc important que les établissements aient eux-mêmes à l'esprit leurs

objectifs de long terme et les multiples usages potentiels du système au moment de concevoir et développer celui-ci ; il est cependant inutile de complexifier à outrance un système qui doit avant tout être adapté aux besoins de l'université. Le « full costing » est un instrument au service de la réalisation d'objectifs, et non d'une fin en soi.

Plus que l'accumulation de règles, c'est leur diversité qui rend la mise en place des systèmes de type « full costing » plus complexe que nécessaire. Chaque type de programme de financement impose ses propres exigences, qui se contredisent parfois entre elles, ce qui empêche de développer des processus fonctionnels. Seule une meilleure coordination entre programmes de financement nationaux, européens et internationaux permettra de mettre fin à cette confusion. La communauté de l'enseignement supérieur et de la recherche a également besoin de partager des exemples de bonnes pratiques. Pour sa part, l'EUA cherche à sensibiliser l'ensemble des acteurs à cette problématique et est prête à agir comme catalyseur dans ce processus.

Recommandations

Recommandations aux universités

1. Commencer le processus de passage à l'identification et au calcul de tous les coûts réels des activités (« full costing »).
2. Prendre en compte la complexité, les usages multiples de ces systèmes et les demandes des parties prenantes dans la conception de son propre système.
3. Mesurer puis communiquer autour des bénéfices attendus du passage à l'identification des coûts complets au sein de l'université.
4. Utiliser le nouveau système comme un outil stratégique de management facilitant la planification et la prise de décision.

Recommandations aux gouvernements

5. Reconnaître et prendre en compte le fait que les universités ont besoin d'une plus grande capacité financière pour mettre en place de nouveaux systèmes de gestion permettant l'identification de tous leurs coûts.
6. Fournir aux universités les ressources humaines et les moyens financiers et techniques nécessaires à cet exercice.
7. Accorder aux universités l'autonomie dont elles ont besoin pour agir de manière indépendante.

Recommandations aux institutions européennes

8. Travailler à un vocabulaire commun et l'utiliser de manière cohérente et régulière.
9. Communiquer aux niveaux européen, national et institutionnel autour des bénéfices de ces nouveaux systèmes de type « full costing » (par exemple au travers d'activités de suivi de l'Agenda sur la modernisation et dans le cadre de l'Espace Européen de la Recherche).
10. Reconnaître et prendre en compte la diversité dans les degrés d'avancement et de capacité de mettre en place des systèmes de type « full costing » parmi les universités européennes ; Fournir aide et soutien afin de mettre ces universités en capacité de gérer des projets européens.

11. Continuer et intensifier les efforts de simplification des règles du 7^e Programme-Cadre et des futurs programmes de financement de la recherche. Encourager le dialogue et l'analyse des règles existantes, et notamment leur mise en pratique, en partenariat avec les représentants des universités et les institutions européennes concernées, pour obtenir une image claire de la situation de façon à rendre plus efficaces les procédures administratives et supprimer les règles peu claires et contradictoires lors de la révision de 2010.

Recommandations aux institutions européennes, aux gouvernements et aux autres organismes de financement

12. Atteindre un équilibre raisonnable entre le besoin de contrôle et la nécessité de réduire la complexité des informations demandées aux universités dans le cadre de programmes de financement.
13. Travailler à rendre plus compatibles entre elles les conditions et exigences des programmes de financement européens et nationaux.
14. Passer au financement basé sur le remboursement des coûts complets réels de façon à contribuer à la viabilité financière des universités et encourager les autres organismes de financement à faire de même.

Recommandation à toutes les parties prenantes

15. L'expression « full costing » devrait être adoptée pour l'instant pour signifier la capacité à identifier et calculer tous les coûts directs et indirects des activités d'une institution, y compris les projets.