



moderfie

VERS LA NOUVELLE GESTION PUBLIQUE



MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE
DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE

Répartition de la dépense par action et analyse des coûts

Principes généraux

Définition des principales notions

la dépense par action

les coûts par action

mesure de la performance et justification des crédits

Principes généraux

Cadre général

Objectifs

Informations financières utilisées

Mise en œuvre

Travaux prioritaires

Cadre général

- L'article 27 de la loi organique dispose qu'outre « une comptabilité des recettes et des dépenses budgétaires et une comptabilité générale de l'ensemble de ses opérations » l'État « *met en œuvre une **comptabilité destinée à analyser les coûts des différentes actions engagées dans le cadre des programmes*** »
- **Interprétation retenue:**
 - Ce n'est pas une troisième comptabilité, ou une comptabilité analytique
 - Elle est adossée à la comptabilité générale et à la comptabilité budgétaire
 - C'est une **méthodologie d'analyse des coûts** visant à mettre en évidence les éléments nécessaires à la mesure de la performance et à la justification des crédits
 - Sa production doit être en cohérence et dans le prolongement des comptabilités de gestion des ministères

Objectifs

- Pour l'essentiel, l'analyse des coûts répond à trois types de besoins :
 - la **mesure de la performance**, notamment au sein des programmes et des actions
 - la **justification de crédits**
 - la mise en évidence des **comparaisons** dans l'espace, dans le temps et, éventuellement, entre structures

Informations financières utilisées

- Pour une action donnée, on disposera de **trois informations financières**:
 - la dépense, en prévision et en exécution
 - le coût direct
 - le coût complet
- Des **choix techniques** devront être effectués, concernant notamment :
 - le choix des dépenses / charges à imputer
 - la ventilation des charges de structures ou des fonctions supports
 - le caractère plus ou moins complet des coûts, ne reprenant que les charges directement affectables, ou bien l'ensemble des charges, ou encore des charges calculées hors comptabilité générale
- Les méthodes de calcul mises en œuvre devront être **normalisées**, à partir de travaux conjoints MINEFI/Ministères

Mise en oeuvre

- L'analyse des coûts ne peut, à moyen terme, être dérivée automatiquement du système d'information budgétaire et comptable.
- De par son contenu, les gestionnaires sont intéressés directement à l'alimentation, la production et l'exploitation de ses flux d'information. Leur **montée en charge doit cependant être progressive et maîtrisée**, en couvrant les champs relatifs à :
 - la répartition des dépenses, et l'élaboration des coûts directs
 - la méthodologie d'enrichissement des coûts directs pour tendre vers les coûts complets
 - la détermination des autres domaines d'application de l'analyse des coûts en matière de mesure de la performance et de justification des crédits
- Le traitement de ces éléments s'appuie, en tant que de besoin, sur les systèmes d'information des gestionnaires.

Travaux prioritaires

- Les éléments de méthodologie précités dans la présente note sont destinés à être testés par les ministères, notamment lors des travaux conjoints d'élaboration des nouveaux contenus des budgets ministériels.
- Au cours des travaux, les points suivants doivent être considérés comme prioritaires :
 - la ventilation des dépenses de personnel par action
 - L'incorporation du coût des immobilisations dans les coûts par action
 - La ventilation a posteriori des coûts des fonctions support au sein des programmes
- Ces travaux peuvent être déployés une fois stabilisée la liste des programmes, des actions et des principaux indicateurs par ministère.

Définition des principales notions

La dépense par action

Les coûts par action

Mesure de la performance et justification des crédits

Définition des principales notions

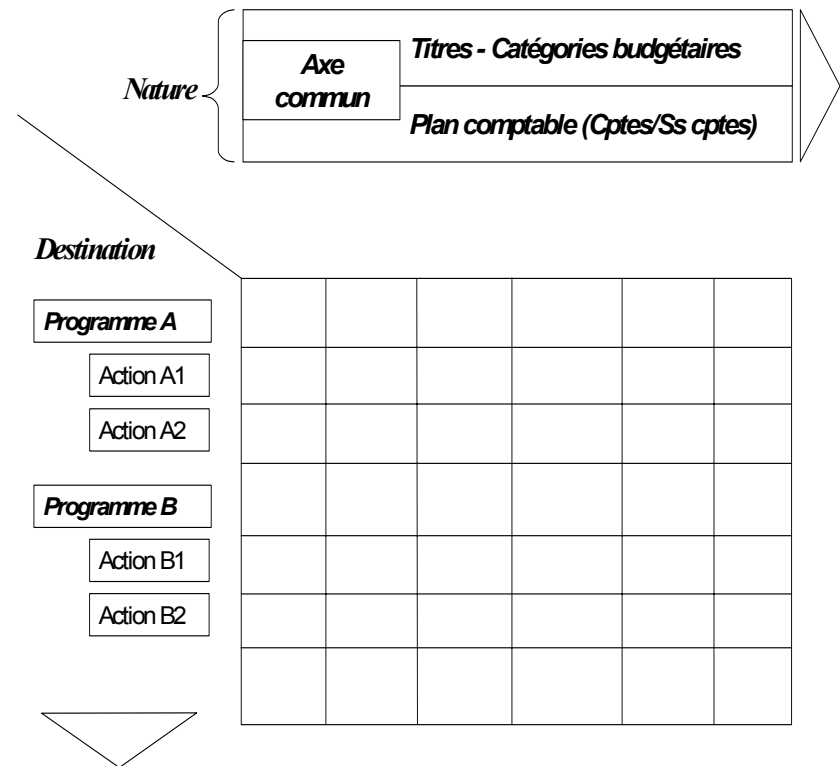
La dépense par action

Les coûts par action

Mesure de la performance et justification des crédits

La dépense par action: principe de l'affectation directe

- Par définition, la mise en œuvre de la loi organique aboutit à structurer les budgets ministériels suivant une logique matricielle, et notamment en prenant en compte deux axes principaux dédiés :
 - l'un à la destination de la dépense, notamment en programmes et actions
 - l'autre à la nature de la dépense, qui rejoint les besoins en comptabilité générale.



La construction matricielle des budgets ministériels est réputée robuste lorsqu'il est possible d'affecter directement les dépenses au plus près et au plus précis de sa destination, c'est à dire l'action, en prévision et en exécution

La dépense par action: répartition

- Mise au point de méthodes d'affectation correcte de certains postes :
 - dépenses d'intervention et des dépenses d'équipements publics, normalement assurée par la nomenclature par destination
 - dépenses de fonctionnement et d'équipement des services
 - affectées aux actions si elles sont spécifiques*
 - affectées à des actions support si elles relèvent d'une gestion commune*
 - la répartition des dépenses entre actions est plus délicate s'agissant des dépenses de personnel

La dépense par action: les dépenses de personnel



- Il faut privilégier la mise en œuvre des moyens permettant l'affectation directe de cette dépense lors de son enregistrement dans la comptabilité. Si cela n'est pas possible, des techniques de répartition spécifiques doivent être utilisées:
 - dans certains cas, il est possible de loger sans ambiguïté dans une action des **services ou des directions** ; dès lors, il convient d'affecter également à cette action les dépenses de personnel correspondantes
 - lorsqu'une entité physique est partagée entre plusieurs actions, **l'examen de son organigramme** peut fournir une idée précise de la répartition de ses effectifs entre elles ; si l'organigramme est suffisamment bien décrit, on peut y détecter des sous-entités affectables spécifiquement aux actions
 - lorsqu'un service inclus dans le programme a une activité très marquée par la polyvalence, cela limite les possibilités d'affectation par le biais de son organigramme ; dans ce cas, des **enquêtes** peuvent être réalisées, de manière à apprécier finement la répartition fonctionnelle des effectifs entre les actions concernées.

Définition des principales notions

La dépense par action

Les coûts par action

Mesure de la performance et justification des crédits

Les coûts par action : détermination du coût direct

- Le coût direct de l'action est une donnée ex post calculée, en tant que de besoin, à partir de la comptabilité générale de l'État. Il comprend notamment:
 - Des **charges incorporables**, dont
 - les charges d'exploitation (achats de biens et services, impôts, taxes et versements assimilés...)
 - les subventions et les transferts
 - au cas général, les dotations aux amortissements et aux provisions
 - Des **charges de substitution et des charges supplétives**, dont
 - les dotations aux amortissements et aux provisions calculées sur une base autre que le coût d'acquisition
 - les charges d'usage correspondant au coût d'utilisation de certains biens

Les dotations aux amortissements et aux provisions correspondent en général à la charge relative consécutive à l'étalement de la valeur des actifs immobilisés sur leur durée d'utilisation.

Le coût direct par action: le coût des immobilisations



Plusieurs cas sont à distinguer:

- Les immobilisations corporelles sont à amortir, et **on connaît le plan d'amortissement**
→ *Le coût direct incorpore la dotation aux amortissements*
- Les immobilisations corporelles sont à amortir, mais **on ne connaît pas le plan d'amortissement**
→ *À défaut d'une solution plus satisfaisante, on réintègre la dépense d'investissement concernée ou une moyenne des dépenses d'investissement des exercices précédents*
- Les immobilisations corporelles sont définies comme étant **non amortissables**
→ *Un coût de détention de l'immobilisation est intégré.*

Le coût direct par action: les charges à payer

- L'article 30 de la loi organique dispose que « *les opérations sont prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent, indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement* ».
- Ces retraitements (suivi des bons de livraison, par exemple) de fin d'exercice, en comptabilité générale, permettent de restituer une mesure du coût plus proche de la réalité de chaque période.
 - ▶ *des calculs simplifiés pourront être effectués sans en tenir compte dès lors que ces données porteront sur des montants non significatifs ou ne seront pas disponibles aisément*

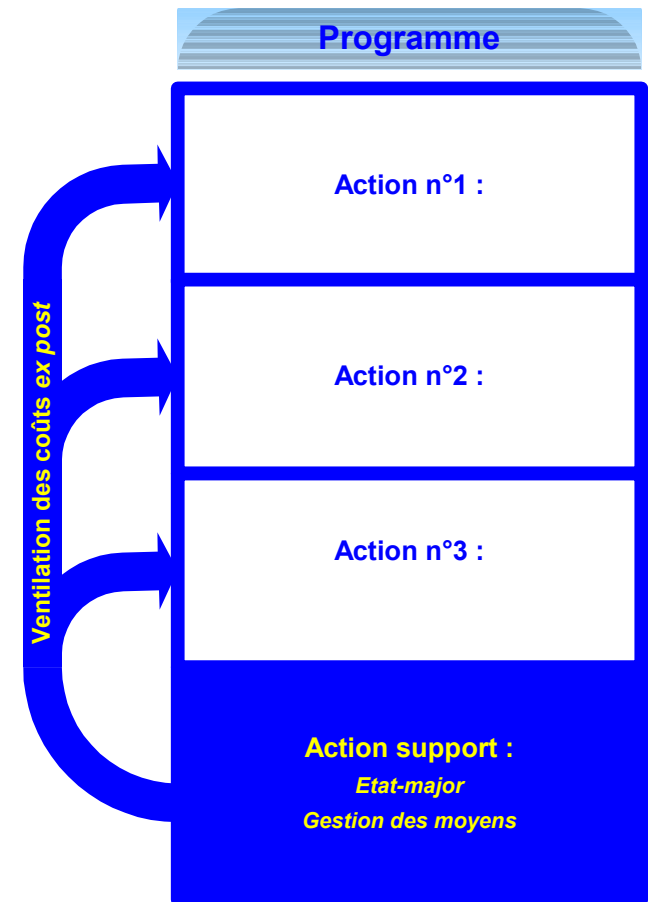
Les coûts par actions : détermination du coût complet

- Le coût complet est une notion, calculée ex post en tant que de besoin, qui englobe :
 - le coût direct, tel que défini dans la partie précédente
 - le coût issu des actions de fonctions support spécifiques au programme
 - la quote part des coûts issus de la ventilation ex post des coûts des programmes de fonctions support du ministère.

Le coût complet des actions : coûts des fonctions support

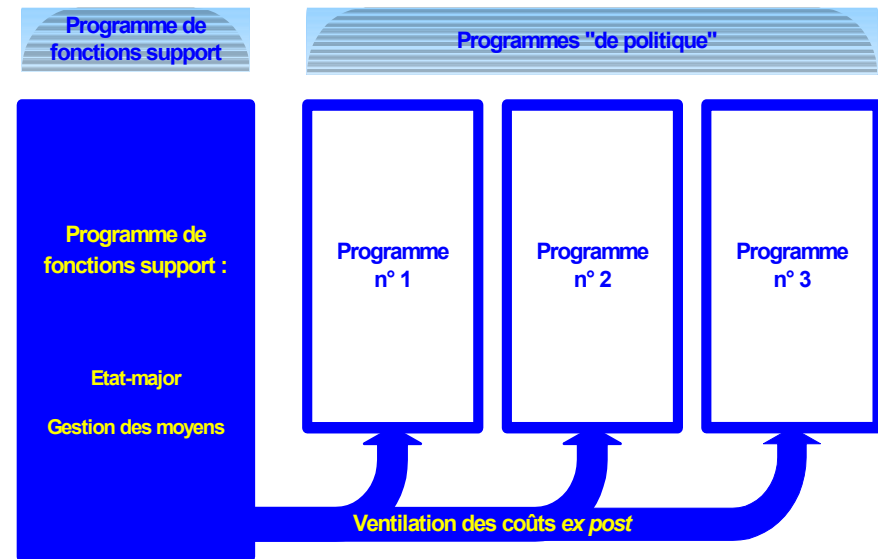


- Les actions de fonction support concernent notamment:
 - l'état-major
 - l'informatique
 - l'immobilier
 - la formation
 - l'affranchissement
 - la gestion de consommables et d'imprimés...
- Les modalités de ventilation des coûts concernés passe par l'utilisation, soit d'enquêtes particulières ou de recensement (par exemple, répartition des consommations de ressources informatiques par applicatif, puis affectation d'un applicatif à une action donnée), soit par l'utilisation de clés de répartition technico-comptables (mètres carrés, effectifs, données environnementales, publics concernés...)



Le coût complet des actions : quote part des programmes de fonction support

- Si on dispose d'informations pertinentes, on suit les clés de répartition semblables à celles employées pour les actions de fonction support.
- En l'absence de clés évidentes, on ventile ces coûts en choisissant des clés de répartition fondées sur des données générales permettant une proratisation claire (effectifs, poids financier respectif de chaque action...)



Définition des principales notions

La dépense par action

Les coûts par action

Mesure de la performance et justification des crédits

Mesure de la performance

Justification des crédits

- Vu le poids financier des actions et des programmes, il est nécessaire de recourir à une granularité plus fine ou différente en matière de décomposition d'activités, notamment dans les domaines de :
 - la mesure de la performance
 - la justification de crédits
- L'élaboration d'un champ d'application formé par la décomposition plus fine d'activités peut être effectué, pour l'essentiel, en suivant deux axes :
 - décomposition par l'intermédiaire de **subdivisions fines d'actions** (identification de sous-actions)
 - suivi de la consommation des ressources par le biais **d'indicateurs de production** liés à des coûts unitaires
- Ces deux axes sont complémentaires. Ils seront parcourus en fonction des besoins exprimés tant par les ministères que le Parlement.



moderfie

VERS LA NOUVELLE GESTION PUBLIQUE

MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE
DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE