



COMITÉ INTERMINISTÉRIEL D'AUDIT DES PROGRAMMES
(C.I.A.P.)

GUIDE D'AUDIT DE
L'ANALYSE DES COÛTS

1^{er} juillet 2005

-I- Les éléments de contexte

L'article 27 alinéa 2 de la LOLF prévoit que l'Etat « ..met en œuvre une comptabilité destinée à analyser les coûts des différentes actions engagées dans le cadre des programmes. ».

► Contexte de mise en oeuvre

L'analyse des coûts est présente à deux niveaux dans les documents budgétaires pour chaque programme :

- au niveau de chaque projet annuel de performances (PAP) (l'article 51-5^oa) prévoit « la présentation des actions, des coûts associés... ») et de chaque rapport annuel de performances (RAP) (article 54-4^oa). Il s'agira des dépenses constatées et des coûts construits à partir de la comptabilité générale ; toutefois, pour les PLF 2006 et 2007, compte tenu de l'absence d'historique comptable, il s'agira uniquement de traiter en prévision les crédits à inscrire,

- au niveau plus technique d'annexes explicatives prévues à l'article 54 6^o « Des annexes explicatives présentant les résultats de la comptabilité selon les dispositions prévues au deuxième alinéa de l'article 27 » : les annexes explicatives d'analyse des coûts seront donc jointes au projet de loi de règlement en complément des RAP.

Une distinction doit être opérée entre l'optique « crédit/dépense ou coût *direct* » (il s'agit de la présentation des crédits, des dépenses ou des charges comptables telles qu'elles résultent de la structure même des programmes et des actions) et l'optique « crédit/dépense ou coût *complet* » (il s'agit alors de reconstituer une information complète en ventilant dans les actions des politiques publiques les actions ou programmes de soutien et les services polyvalents).

L'audit des « crédits/dépenses et coûts complets » prend son sens à partir du niveau action (inclus).

Il faut en effet s'assurer de la bonne ventilation d'actions de type « soutien », au sein du programme considéré ou des actions d'un programme « soutien », dans le périmètre d'une ou plusieurs missions, et dans certains cas spécifiques d'un ou plusieurs ministères (missions interministérielles...).

Cette approche sera limitée à la comptabilité budgétaire (crédits seulement) pour la préparation du budget 2006.

► Cycle spécifique d'audits du CIAP

L'intervention du CIAP est prévue et a été annoncée au Comité de pilotage interministériel du 26 novembre 2004, pour auditer les méthodes et les processus d'analyse des coûts.

Le CIAP a donc décidé de mettre en œuvre un cycle spécifique d'audits d'analyse des coûts (à ce stade en prévision, au niveau des crédits budgétaires du PLF 2006). Ils seront réalisés par ministère « budgétaire » (au nombre de 15 au 1^{er} juin 2005).

Le présent guide est destiné à homogénéiser la réalisation de ces audits spécifiques d'analyse des coûts.

Il s'appuie sur le dossier d'analyse des coûts des actions et des politiques publiques diffusé au Comité de pilotage interministériel du 26 novembre 2004 et sur le guide pratique pour l'élaboration du dossier d'analyse des coûts diffusé en décembre 2004, ainsi que sur les précisions (notamment sur les seuils) qui ont été diffusées en Mars 2005. Ces documents utiles sont reproduits, sous forme de synthèse actualisée, en annexe au présent Guide.

► Enjeu des ASAC (audits spécifiques d'analyse des coûts)

Ces audits sont importants à deux titres :

- d'abord parce que la présentation des coûts complets des politiques en incluant les coûts provenant des programmes et actions de soutien et services polyvalents dans les programmes et actions de politique est une information essentielle pour le Parlement.

En effet, les coûts « directs » (lisibles dans la présentation budgétaire à partir de la grille missions, programmes, et actions, sans retraitement) ne reflètent pas les coûts réels et sont biaisés par la diversité des choix opérés conduisant, soit à affecter les moyens directement dans les programmes de politique, soit à les concentrer dans les programmes soutien. Ces choix ne sont pas homogènes selon les ministères et la lisibilité directe des coûts en est affectée. Les déversements des coûts de toute nature à rattacher aux actions de politique vont effacer les divergences issues de ces choix de gestion et reconstituer les coûts des politiques de manière homogène.

- ensuite parce qu'ils interviennent pour évaluer une étape de la réforme budgétaire qui s'avère majeure pour les ministères en ce qu'elle va déterminer la méthodologie et fixer les mécanismes pour l'avenir de l'analyse des coûts (tableaux de déversement et clés de répartition). Les enrichissements ultérieurs (optique crédits/dépenses et optique coûts) seront faits sur cette base (sauf détection d'anomalies, affinement des clés, modifications de la grille Mission/Programme/Action ou de positionnement des crédits). Une fois atteint le « régime de croisière », il n'y aura donc plus lieu de procéder à des opérations d'audits spécifiques sur l'analyse des coûts et celle-ci sera intégrée dans l'audit des programmes.

C'est pour ces raisons qu'il a été décidé une intervention spécifique du CIAP à cette phase et que celle-ci se justifie.

-II- Les modalités d'investigation spécifiques aux audits 2005

► Périmètre des audits

- Le champ sera restreint aux crédits inscrits au PLF 2006.
- Il s'agira d'auditer la ventilation des crédits des actions et programmes de pilotage, de soutien ou de services polyvalents dans les actions des programmes de politiques.
- En pratique l'audit reposera sur les trois documents supports de la démarche d'analyse des coûts du ministère : le schéma analytique de déversement, la matrice analytique de déversement, les fiches descriptives par action, ces trois documents permettant de constituer le PAP de chaque programme dans sa partie « analyse des coûts ».

► Documentation des audits

- Obtenir les documents (nomenclature budgétaire par destination jusqu'au niveau le plus fin, PAP 2006, , ...) permettant de définir la liste des programmes, actions, sous-actions devant constituer la source ou la destination d'une ventilation dans le cadre limité du champ retenu.
- Obtenir une description de l'organisation des procédures et outils mis en place pour produire l'analyse des coûts : sur la base d'un questionnaire approprié, procéder à un nombre suffisant d'entretiens (pas uniquement l'encadrement) et à l'examen de documents de gestion pour pouvoir répondre aux questions relatives à l'audit de l'organisation mise en place (voir Partie III-1 du guide). En particulier, obtenir la description des processus de traitement conduisant à l'élaboration des documents audités (services en charge, processus de traitement, répartition des tâches et relations entre acteurs). Les rôles respectifs du ministère (répartition interne, le cas échéant, entre responsables de programmes, directeur des affaires financières, contrôle de gestion...) et du Département Comptable Ministériel (DCM) seront en particulier analysés. La coordination interministérielle sera également évaluée, quand elle s'avère nécessaire du fait de l'affectation de moyens d'un ministère à une politique qui lui est extérieure.
- Obtenir la description des mécanismes de ventilation mis en place et les principes de calculs retenus (schéma de déversement, matrice analytique de déversement, fiches descriptives par action).
- Obtenir la description du système d'information mobilisé et des sources de données analysables ayant servi de base (ACCORD, NDL, applications locales,...), ainsi que des contrôles effectués sur ces données.
- Faire la part des imputations qui émanent de traitements de systèmes d'information automatisés de celles qui proviennent de calculs fait en dehors de processus automatisés (des calculs faits dans des feuilles excel sont considérés comme ne faisant pas partie de processus automatisés mais de calculs « manuels »).

► Champ des audits

- Examen de l'organisation mise en place par le ministère pour la démarche d'analyse des coûts : sur la base des questions figurant à la Partie III-1 ;
- Examen de l'exhaustivité et de la pertinence des liens figurant dans le schéma de déversement : sur la base des questions figurant à la Partie III-2 ;
- Examen des clés de répartition à partir de la matrice analytique de déversement : sur la base des questions figurant à la Partie III-3 ;
- Examen des documents produits : sur la base des questions figurant à la Partie III-4 ;
- Vérification des calculs pour s'assurer que sont effectivement réparties toutes les dépenses qui doivent l'être et que la répartition obtenue dans le cadre des conventions adoptées est exacte : sur la base des questions figurant à la Partie III-5.

-III- Les questions à poser par champ

I - Audit de l'organisation de la fonction :

1. Comment a été assuré le pilotage de l'opération :
 - pour le ministère ?
 - pour le programme ?
2. Quelles instances d'arbitrage des relations entre programmes ont été utilisées ou mises en place ? (le cas échéant, interministérielles)
3. Quelles formations ont-été opérées et auprès de qui ?
4. Quels outils et circuits d'informations ont-été utilisés ?
5. Quelles relations sont instaurées avec le DCM pour l'analyse des coûts ? Comment les rôles et responsabilités sont-ils formalisés et mis en œuvre ?

II - Examen de l'exhaustivité et de la pertinence des liens (à partir du schéma de déversement) :

1. Le contenu respectif des actions de politique et des actions ou programmes de soutien, de pilotage ou de services polyvalents est-il cohérent avec l'énoncé de ceux-ci ?
2. S'il subsiste des actions ou portions d'action « autres » qui ne sont ni dans une catégorie ni dans une autre, ceci est-il justifié (caractère « politique » ou reliquat non ventilé) ?
3. Les liens entre les éléments à répartir et les éléments récepteurs sont-ils exhaustifs et correctement positionnés ?
4. Ne détecte t-on pas des « cascades » (qui en principe sont déconseillées pour des raisons de simplification), c'est-à-dire des répartitions en deux étapes ou plus des mêmes montants ?
5. Quelles sont les règles d'imputation budgétaire appliquées par le ministère (notamment d'imputation majoritaire)? Sont-elles documentées et justifiées ?
6. Le traitement analytique des dépenses de personnel à l'intérieur des programmes est-il prévu au titre de la comptabilité budgétaire ? Les méthodes sont-elles homogènes avec celles appliquées au titre de l'analyse des coûts pour les autres dépenses à l'intérieur du programme et pour toutes les dépenses entre les programmes ?

7. Les actions de nature similaire sont-elles traitées selon des méthodes cohérentes dans les différents programmes et missions (ex : formation, communication, état-major, informatique, immobilier,...) ? Dans le cas contraire, la différence de méthodes est-elle justifiée ?
8. Les flux entre actions et programmes à l'intérieur des missions ont-ils été traités complètement ?
9. S'agissant des flux entre missions, la tolérance de 5% a-t-elle été appliquée correctement (les flux représentant moins de 5% de l'action d'origine peuvent être négligés, les reliquats restent dans l'action d'origine) ?

III - Examen des « clés » de répartition (à partir de la matrice analytique de déversement) :

1. La cohérence est-elle assurée entre le schéma de déversement et la matrice ?
2. Quelle est la typologie des clés de répartition et quel est le degré de fiabilité de leur calcul (ETP par exemple) ?
3. Existe-t-il des clés de répartition pour l'ensemble des éléments à répartir ?
4. Le choix des clés de déversement est-il adapté aux enjeux (n'est-il pas trop fruste ?) ? Les clés de répartition choisies, globales ou spécifiques, sont-elles justifiées par des analyses et des données suffisantes ? Des clés plus adaptées (par ex. spécifiques plutôt que globales) ne sont-elles pas envisageables ? disponibles ? Une évolution vers l'affinement est-elle prévue, est-elle adaptée ?
5. Le total des clés aboutit-il à une répartition complète (dans la limite éventuelle évoquée à la question II-9) ?
6. N'y a-t-il pas des doubles comptes ?

IV - Examen des documents produits :

Il s'agit ici d'un examen formel des trois documents de travail (schéma de déversement ; modèle analytique ; fiches descriptives de l'analyse des coûts par action) mais surtout de la partie des PAP qui en explicitera le résultat.

1. Les documents sont-ils lisibles (suffisamment concis et suffisamment explicites) ?
2. La cohérence des éléments de l'analyse des coûts avec les autres parties du PAP se référant à des éléments de coûts (partie

Indicateurs de performance et partie Justification des crédits au premier euro) est-elle assurée ?

V - Vérification des calculs :

1. Vérifier la cohérence globale des calculs : les calculs émanant des schémas de déversement sont-ils justes ?
2. Pour les données provenant de processus automatisés :
 - vérifier l'existence d'un dispositif de contrôle interne permettant d'assurer la fiabilité et la traçabilité des données de base (ou données source)
 - procéder à un contrôle par sondage selon une optique de commissaire aux comptes : vérification des opérations les plus importantes et de quelques opérations tirées au sort pour atteindre un « scope » exprimé en pourcentage du montant de la somme vérifiée
 - recommander, si un risque est décelé, l'audit spécifique des systèmes d'information concernés.
3. Pour les calculs manuels :
 - procéder à une vérification en refaisant les opérations de calcul par échantillon.

-IV- Plan type du rapport d'audit
--

1. Description du contexte (= Partie III-1)
 - Les actions auditées : contenu et champ
 - Les documents produits
 - L'organisation et les processus de traitement
 - Le système d'information.

2. Description des conventions de traitement retenues par le responsable de programme et des éléments chiffrés principaux des actions auditées.
C'est à ce stade que le caractère auditable ou non auditable doit être précisé.

3. Analyse des documents produits dans le cadre des conventions de calcul retenues par le responsable de programme (= Partie III-2,3,4,5).

4. En cas de désaccord : chiffrage de l'écart par rapport à l'application des conventions recommandées par la mission (exception : lorsque la base de calcul est constituée d'ETP impliquant la réalisation d'une enquête temps).

La mission d'audit doit conclure dans le rapport :

- à une évaluation de la démarche adoptée,
- au caractère auditable ou non auditable des documents,
- à l'approbation ou à la contestation des méthodes retenues,
- à des propositions de modifications précises du schéma de déversement, du calcul des clés, des coûts affichés (retraitement) pour une évaluation sincère des coûts,
- à des propositions d'améliorations pour l'avenir.

Ces propositions seront indiquées en encadré à la fin de chacune des parties et reprises dans une note de synthèse de 3 à 5 pages, étant entendu que les rapports eux-mêmes devraient se cantonner à une longueur de 20 à 30 pages (annexes non comprises).

Analyse du coût des actions et des politiques publiques

Ce **document de référence sur l'analyse des coûts** a été construit à partir des différents documents issus des travaux menés entre 2003 et 2005, notamment :

- la note d'orientation validée en comité de pilotage interministériel – juillet 2003 ;
- le rapport d'étape de février 2004 ;
- le document validé en comité de pilotage interministériel du 26 novembre 2004 « Orientations et calendrier » ;
- le « guide pratique pour l'élaboration du dossier d'analyse des coûts », diffusé en janvier 2005 ;
- le document validé en comité de pilotage interministériel du 18 mars 2005 « point d'actualité ».

Il traite successivement :

- de la méthode générale et des priorités retenues ;
- de l'écart existant entre l'existant et la cible ;
- des principes retenus pour la répartition de la dépense (adossée à la comptabilité budgétaire) ;
- des principes retenus pour la répartition des coûts (adossée à la comptabilité générale) ;

L'annexe reprend ensuite les fiches techniques et les outils construits (en particulier le dossier d'analyse des coûts) pour préparer le PLF 2006.

SOMMAIRE

Introduction : de la dépense vers les coûts.

1 - METHODE D'ANALYSE DES COUTS DES PROGRAMMES ET ACTIONS.....	8
1.1 ÉTAT D'AVANCEMENT.....	8
1.2 PRIORITES.....	8
2 - EXISTANT ET CIBLE.....	8
2.1 UNE CONNAISSANCE INEGALE DES SUJETS.....	8
2.1.1 En matière de dépense de personnel.....	8
2.1.2 En matière de traitement des coûts des immobilisations.....	9
2.1.3 En matière de fonctions «soutien».....	9
2.2 UN STATUT ET UNE ORGANISATION POUR LA COMPTABILITE D'ANALYSE DES COUTS INEDITS.....	9
2.2.1 Statut.....	10
2.2.2 Organisation.....	10
2.2.3 Outil.....	11
3 - LA REPARTITION DES CREDITS PAR ACTION.....	12
3.1 AFFECTATION DIRECTE DES CREDITS A L'ACTION : RAPPEL DES PRINCIPES.....	12
3.2 AFFECTATION DES DEPENSES DE PERSONNEL AUX ACTIONS.....	13
3.2.1 Périmètres budgétaire et d'analyse des coûts.....	13
3.2.2 Adéquation des politiques publiques et de l'organisation.....	14
3.3 PRINCIPES DE REPARTITION DES AUTRES DEPENSES ENTRE ACTIONS.....	15
3.3.1 La ventilation budgétaire mission/programme/action coïncide avec la structure directionnelle.....	15
3.3.2 Les personnels ont été ventilés, en suivant l'organigramme ou des méthodes extra-comptables : traitement des autres crédits.....	15
3.4 MISE EN ŒUVRE DE LA REPARTITION DIRECTE DE LA DEPENSE PAR ACTION.....	15
3.4.1 des flux.....	15
3.4.2 ...à optimiser.....	16
3.5 CALCUL DE LA DEPENSE PAR ACTION DE POLITIQUE PUBLIQUE (APRES VENTILATION DES FONCTIONS DE CONDUITE, DE PILOTAGE ET DE SOUTIEN).....	16
3.5.1 Utilisation d'une clé de répartition globale.....	16
3.5.2 Utilisation d'une batterie de clés technico-comptables différenciées.....	16
4 - LE COUT DIRECT PAR ACTION.....	17
4.1 DEFINITION DU COUT DIRECT PAR ACTION.....	17
4.1.1 Un coût brut.....	17
4.1.2 Un coût lié à la gestion.....	17
4.1.3 Un coût rattachable à l'exercice.....	18
4.2 TRAITEMENT DES IMMOBILISATIONS : ETAT DE L'EXISTANT.....	18
4.2.1 Recensement du stock d'actifs.....	18
4.2.2 Calcul du coût de détention et d'usage de l'actif immobilisé.....	18
4.3 VENTILATION DES COUTS DE DETENTION ET D'USAGE DES ACTIFS IMMOBILISES PAR ACTION.....	18
4.3.1 Sait-on répartir les actifs immobilisés entre actions ?.....	18
4.3.2 Les actifs immobilisés sont-ils communs à plusieurs actions ?.....	18

5 - LE COUT COMPLET DES ACTIONS	20
5.1 DEFINITION DU COUT COMPLET	20
5.2 PRINCIPALES PRATIQUES AYANT COURS.....	20
5.2.1 La fonction «conduite, pilotage et soutien» héberge l'état-major et une gestion mutualisée de moyens.....	20
5.2.2 La fonction «conduite, pilotage et soutien» héberge des dispositifs et des services par défaut.	20
5.2.3 La fonction «conduite, pilotage et soutien» n'est pas isolée.....	20
5.3 REPARTITION DES COUTS DES FONCTIONS «CONDUITE, PILOTAGE ET SOUTIEN» SUR LES ACTIONS DE POLITIQUE PUBLIQUE	21
5.3.1 Utilisation d'une clé de répartition globale	21
5.3.2 Utilisation d'une batterie de clés technico-comptables différenciées.....	21
6 - LES COUTS : TABLEAUX DE SYNTHESE.	22
6.1 LES COUTS ET LA LOI ORGANIQUE	22
6.2 DEPENSES ET COUTS.	22

Annexes

1 - IMPUTATIONS PAR DESTINATION.....	24
1.1 - PRINCIPES D'IMPUTATION EN GESTION (RAPPEL).....	24
1.1.1. - Personnel.....	24
1.1.2. - Autres dépenses.....	25
2 - PRATIQUES PERTINENTES.	26
2.1 - CONSTRUCTION DES COUTS – LOGIGRAMMES.....	26
2.1.1. - Dépenses de personnel – Approche analytique.....	26
2.1.2. - Traitement des immobilisations.....	26
2.1.3. - Fonctions «conduite, pilotage et soutien»	27
3 - FICHES TECHNIQUES	28
3.1 - CARTOGRAPHIE DES POLITIQUES PUBLIQUES HOMOGENE AVEC CELLE DES DIRECTIONS PARTICIPANT AU PROGRAMME EXAMINE	28
3.2 - CARTOGRAPHIE DES POLITIQUES PUBLIQUES HOMOGENE AVEC LES ORGANIGRAMMES DES DIRECTIONS PARTICIPANT AU PROGRAMME EXAMINE.....	29
3.3 - SERVICES POLYVALENTS : RECENSEMENT D'ACTIVITE PAR LA FEUILLE DE TEMPS, ET APPROCHE DE LA REPARTITION DES PERSONNELS ENTRE ACTIONS	30
3.4 - SERVICES POLYVALENTS : RECENSEMENT D'ACTIVITE PAR ENQUETE, ET APPROCHE DE LA REPARTITION DES PERSONNELS ENTRE ACTIONS.....	31
3.5 - SERVICES POLYVALENTS : RECENSEMENT D'ACTIVITE PAR LE SUIVI DE LA PRODUCTION DE BIENS, ET APPROCHE DE LA REPARTITION DES PERSONNELS ENTRE ACTIONS	32
3.6 - IMMOBILISATIONS COMPOSANT L'ACTIF DE L'ÉTAT.....	33
3.7 - TRAITEMENT DU COUT DE PILOTAGE : ÉTAT-MAJOR	34
3.8 - TRAITEMENT DU COUT DES MOYENS MUTUALISES	35
3.9 - TRAITEMENT DES SERVICES POLYVALENTS LOGES EN ACTION POLYVALENTE	36

4 - ROLES DES ACTEURS ET MODALITES D'ARBITRAGE...	37
4.1 - ACTION RESPECTIVE DES MINISTERES ET DU MINEFI.....	37
4.2 - INSTANCES D'ARBITRAGES.....	37
4.3 - AUDIT.....	37
4.4 - CONTROLE INTERNE.....	37
4.5 - ROLE DES ACTEURS AU SEIN DU MINISTERE ET ROLE DU COMPTABLE.....	38
5 - CALENDRIER 2006 DE PRODUCTION DES COUTS	40
6 - DOSSIER D'ANALYSE DES COUTS (2006).....	40
6.1 - SCHEMA ANALYTIQUE DE DEVERSEMENT.....	41
6.2 - MATRICE ANALYTIQUE DE DEVERSEMENT.....	41
6.3 - DESCRIPTIFS ANALYTIQUES DES COUTS (2006),.....	42
6.4 - ELEMENTS PRATIQUES.....	43
6.4.1. - Notice relative aux schémas analytiques de déversement.....	43
6.4.2. - Notice relative aux matrices de déversement.....	46
6.4.3. - Notice relative aux descriptifs analytiques des coûts.....	48
7 - DU DOSSIER D'ANALYSE VERS LE PLF 2006.	52
7.1 - SCHEMA.....	52
7.2 - TABLEAU DES CREDITS PAR ACTION DE POLITIQUE PUBLIQUE.....	52
7.3 - COMMENTAIRES.....	53
7.4 - EXEMPLE.....	54

INTRODUCTION

De la dépense vers les coûts

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* »

Cette notion de coûts nécessite un éclairage technique préalable notamment par rapport à celle, plus courante au sein de l'État, de dépense.

- Par construction, la dépense est une notion adossée à la comptabilité budgétaire et, à ce titre :
 - c'est un concept lié à la tenue d'un compte de caisse ;
 - elle repose sur les notions de crédit¹ et de dépense budgétaire ;
 - elle ne traite pas des notions de consommation de ressources, de charge² et de coût.

Le suivi de la dépense est nécessaire pour s'assurer essentiellement, du respect de l'autorisation parlementaire et de la position de liquidité³ à court terme de l'État face à ses obligations.

L'analyse des coûts l'emploie d'une part pour répartir les dépenses indivises et d'autre part pour permettre un rapprochement prévision exécution au titre d'un même exercice, qu'elle est seule à pouvoir réaliser.

- En revanche, la notion de dépense ne suffit pas à rendre un compte exact de « l'image fidèle » du patrimoine, de la situation financière de l'État et de la performance des politiques publiques entreprises, puisqu'elle ne peut saisir l'ensemble des événements qui l'affectent, comme, par exemple :
 - la position débitrice ou créditrice de l'État face aux tiers (clients / fournisseurs) ;
 - l'état du patrimoine, notamment les biens durables nécessaires à l'exercice de l'activité de l'État (traitement des immobilisations, dotations aux amortissements...) ;
 - la couverture des risques identifiés par des provisions ;
 - le rattachement des opérations comptables à l'exercice ;
 - l'évolution des stocks ...

Sans méconnaître l'importance de chaque événement précité, il faut rester modeste dans le propos et se rappeler l'adage selon lequel LE coût⁴ (d'un bien, d'un service, d'une action ou d'un dispositif) n'existe pas. Il n'y a pas de coût (au singulier), mais des coûts (au pluriel) calculés en fonction de choix d'imputation de charges, et orientés vers l'objectif associé, qui doit toujours être présenté simultanément.

Dans ce contexte, l'analyse des coûts vise avant tout à améliorer la lisibilité des informations financières relatives aux ressources effectivement utilisées⁵ (et non seulement des dépenses) lors de la mise en œuvre des politiques publiques. Elle permet également de rapporter cette consommation de ressources (et donc le coût) à l'objectif et à la performance attendue.

A minima, cette amélioration de la lisibilité financière conduit au dépassement de la simple notion de dépense, par l'incorporation des coûts relatifs aux immobilisations et investissements dans le coût des actions.

¹ Par définition, un crédit est une autorisation de dépenser. Ce n'est pas une notion financière, mais juridique : la somme des crédits donne un budget, et non un coût. Le crédit est une notion budgétaire ex ante. La dépense est une notion budgétaire ex post.

² Par définition, une charge est toujours une consommation de ressources liée; soit à un décaissement monétaire (achat, salaires...), soit à un calcul de dotation (amortissements, provisions pour risques...)

³ La liquidité est la capacité de payer les sommes dues aux échéances prévues.

⁴ Le coût est présenté comme la somme de charges relatives à un élément ; par exemple, l'accumulation de charges sur un produit donne le coût du produit.

⁵ Que cette utilisation corresponde à des dépenses passées, présentes ou bien futures.

Champ d'application de l'analyse des coûts

- Les coûts des actions (coût direct, coût complet), sont des coûts ex post, calculés en tant que de besoin. A ce stade de la réflexion, il n'est pas question d'obligation de calculer des coûts prévisionnels. Il n'est fait de rapprochement, entre prévisionnel et exécuté, que sur la dépense dans la zone budgétaire.
Au delà, des comparaisons pourront être pertinentes en s'appuyant sur des coûts ex post calculés d'un exercice à l'autre (de RAP à RAP, par exemple).
- Si l'obligation immédiate de calculer des coûts s'applique à l'action, il n'est pas interdit d'imaginer des demandes de calcul de coûts, de la part de la représentation nationale, sur des sous-ensembles de politique publique plus restreints (sous-actions) ou sur des dispositifs, ou encore des besoins de calcul de coûts en interne (par entités géographiques, par exemple) en fonction des méthodes de pilotage des programmes mis en œuvre.

La première étape est celle de la production des projets annuels de performance joints au projet de loi de finances pour 2006 (PLF). Les travaux s'articulent donc principalement autour du traitement des fonctions «soutien» et polyvalentes entre actions de politique publique.

En effet, afin de préserver la souplesse nécessaire à l'exécution budgétaire, les dépenses indivises correspondant aux fonctions de pilotage, de soutien ou polyvalentes peuvent être logées dans des actions et programmes dits de « de soutien ».

La contrepartie indissociable de l'existence de ces fonctions de soutien au contenu non affecté est la mise en place **d'une méthode de déversement vers les programmes et actions porteurs d'une politique publique**. La démarche est présentée en infra et annexe n°2.

La seconde étape est celle de la préparation d'un bilan d'ouverture prenant en compte le volet MPA pour initialiser les comptes 2006 sur une base exploitable pour la mesure de coûts issus de la comptabilité générale par action.

Le déploiement de l'analyse des coûts pour l'ensemble des politiques publiques est un progrès considérable en matière de lisibilité de l'action de l'État. Ce nouvel outil fournira, entre autres avancées, des éléments appréciables lors de l'évaluation de la performance et permettra une meilleure évaluation des moyens engagés dans les différentes actions.

Consolidation de la méthode d'analyse des coûts.

Telle qu'elle est conçue, l'analyse des coûts offre une grande flexibilité quant aux modalités d'application et de restitution, en fonction des besoins propres aux ministères, d'une part, et des exigences des tiers (Parlement, citoyens, usagers, contribuables...) d'autre part.

La contrepartie de cette flexibilité est l'exigence d'une documentation précise des méthodes de production de ces coûts. Sans fixer, à ce stade, le niveau d'exigence en la matière pour un ministère ou un programme donné, plusieurs principes peuvent être évoqués :

- justification de la méthode choisie au regard aux enjeux ;
- homogénéité d'application des méthodes dans le temps et dans l'organisation ;
- explication des ruptures méthodologiques ;
- détail des méthodes d'élaboration des clés de répartition;
- mise à disposition des informations extra-comptables (résultats des enquêtes, audits...)

Il convient de privilégier toute information favorisant la lisibilité de l'intervention de l'État.

A terme et comme dans toute organisation, il sera nécessaire d'encadrer les différentes méthodes de calcul de coût, de manière, d'une part à favoriser les méthodes de comparaison interprogrammes, et à encadrer le dialogue budgétaire interministériel, d'autre part. Un certain niveau de normalisation sera utile, suivant des modalités qui restent à définir.

Construire des liaisons simples entre actions.

L'analyse détaillée des actions définies par la maquette MPA fait souvent apparaître des liaisons nombreuses et complexes du fait de l'existence de fonctions polyvalentes et de soutien dont le traitement ne s'est pas fait de façon identique dans les différents ministères. Il en découle la nécessité de construire les outils analytiques de réaffectation des dépenses (et plus tard des charges) souvent plus complexes que ne l'envisageait l'hypothèse initiale de prise en compte de ces fonctions⁶.

Compte tenu des éléments qui précèdent, il est proposé de **définir des relations simples et homogènes entre les actions** pour le calcul des dépenses et coûts complets.

Par principe, celles-ci seraient limitées à la **ventilation des actions « soutien » sur les autres actions d'un même programme et d'éventuels programmes « soutien » sur d'autres programmes**, ainsi que la **ventilation des programmes polyvalents sur les programmes de politiques concernés**.

Toutefois, ce principe devra supporter des exceptions compte tenu des particularités constatées au sein de la maquette MPA ou des desiderata des ministères. Les travaux visent donc à inventorier ces situations, puis à retenir celles devant bénéficier d'un traitement spécifique.

Envisager l'utilisation d'une clé de répartition globale.

Le plus souvent la fonction «soutien» contribue de manière indifférenciée au développement des autres actions de politique publique, soit parce que ces dernières sont de poids comparable entre elles, soit parce que sa structure interne est homogène.

Dans ce cas de figure on peut envisager la répartition des coûts de la fonction «soutien» en suivant une clé simple et pertinente (équivalents temps plein travaillé, utilisation de prorata en fonction des poids respectifs des actions de politique publique...).

L'utilisation d'une clé de répartition globale est possible lorsque les actions de fonction «soutien» sont de taille réduite, avec un contenu homogène.

⁶ Note d'orientation relative au traitement des services polyvalents et des fonctions support du 23 décembre 2002.

1 - METHODE D'ANALYSE DES COÛTS DES PROGRAMMES ET ACTIONS.

1.1 ÉTAT D'AVANCEMENT.

Après enrichissements et validations successifs, l'élaboration de la première version méthodologique de la comptabilité d'analyse des coûts débouche sur une première mise en œuvre au titre de l'exercice 2006.

Toutefois celle-ci est conditionnée en amont par les conditions de mise en œuvre des comptabilités budgétaire et générale dans le cadre du « Palier 2006 ».

Les calculs et la restitution des informations se font de façon essentiellement extra-comptable pour cette phase.

Au-delà, l'analyse des coûts dans ces différentes composantes devrait être intégrée dans un nouveau système d'information financière de l'Etat.

1.2 PRIORITES.

Les travaux prioritaires s'articulent autour de quatre thèmes :

- présentation des crédits par action de politique publique, ie ventilation des fonctions «soutien» (et polyvalentes) entre actions de politique publique, pour aboutir à une approche de la dépense complète et du coût complet par action;
- ventilation des dépenses de personnel par action ;
- incorporation du coût des immobilisations pour construire les coûts directs par action.

2 - EXISTANT ET CIBLE.

2.1 UNE CONNAISSANCE INEGALE DES SUJETS.

Les trois thèmes centraux de la méthode d'analyse des coûts font l'objet, de la part des ministères, de traitements et d'appropriation de niveau variable, le plus souvent en fonction des enjeux propres à chaque ministère.

2.1.1 *En matière de dépense de personnel*

Tous les ministères utilisent peu ou prou des méthodes de répartition des dépenses de personnel, en fonction des besoins en gestion.

Les diverses présentations de ces méthodes ont abouti à la rédaction de certaines fiches jointes en annexe.

Ces pratiques connaissent cependant des limites :

- leur usage est restreint, dans le cas général, à des calculs budgétaires de prévision, et donc n'intègre que depuis peu la notion d'équivalent temps plein (ETP/T). Les données sont fraîches, sans historique et maîtrisées de façon inégale;
- le périmètre exploré jusqu'à présent était celui des agrégats.

Le traitement de ce thème peut s'améliorer, en prenant en compte :

- les informations relatives à la dépense réelle (données des fichiers paie, exploitation INDIA/ODE) ;
- l'exploitation de la nomenclature par destination (affectation des personnels aux programmes et actions) ;
- la mise en place d'une documentation de la méthode de répartition adoptée, afin de la rendre auditable.

Quand l'activité d'un agent contribue à plusieurs politiques ou à plusieurs axes de politique, le travail relatif au traitement budgétaire de la dépense de personnel à l'intérieur des programmes

sera proche. La dépense de personnel pourra être traitée analytiquement en deux temps successifs.

En effet, après avoir été temporairement imputée sur des articles d'exécution dédiés, la dépense sera répartie analytiquement sur les actions du programme au titre de comptabilité budgétaire, puis éventuellement entre les programmes au titre de l'analyse des coûts. (v schéma infra).

2.1.2 En matière de traitement des coûts des immobilisations

Ces coûts ne sont pas retracés en tant que tels en budget de caisse ; le sujet n'est donc pas techniquement traité dans les ministères observés.

Toutefois, en combinaison avec :

- la fixation des normes comptables en matières d'immobilisations⁷ ;
- le recensement des immobilisations de l'État (enquête relative aux immobilisations et pour l'immobilier développement en 2004 du tableau général des propriétés de l'Etat),

il est attendu :

- une connaissance physique de l'existant ;
- une évaluation de sa valeur ;
- une estimation de la charge afférente.

Parallèlement, un fléchage des immobilisations sur les actions est en cours, qu'il s'agisse de l'initialisation du bilan d'ouverture, ou de la gestion courante et de l'affectation des écritures relatives aux immobilisations.

Dans les mois à venir, les axes de travail autour de ce thème concernent :

- la mise en place d'un système de mise à jour de la base d'immobilisations et de stocks ;
- la diffusion et appropriation de la doctrine comptable ;
- la ventilation des actifs entre actions.

Les travaux actuellement en cours préparent le bilan d'ouverture au 1^{er} janvier 2006.

2.1.3 En matière de fonctions «soutien»

Les diverses opportunités offertes par la possibilité de créer une action de fonction «soutien» ne sont pas complètement exploitées.

A) Dans certains cas, il n'a pas été envisagé de créer des actions de fonction soutien, alors que, dans les faits, certaines dépenses ne peuvent pas être directement imputables à des actions de politique publique : la répartition de certaines dépenses et coûts repose donc essentiellement sur des clés analytiques. Cette modalité de répartition est, en l'état actuel des pratiques de gestion, à proscrire, pour assurer la sincérité de l'information budgétaire et comptable.

B) Certaines fonctions «soutien» sont identifiées en négatif par rapport aux actions de politique publique : elles engendrent par défaut et indistinctement ce qui n'est pas affectable ailleurs. Elles constituent alors des actions « boîtes noires de gestion », impropres au pilotage. Pour cette raison, cette structuration de la fonction «soutien» est également à proscrire.

C) Les périmètres des actions de fonctions «soutien» peuvent être variés ; un effort doit être fait pour distinguer notamment ce qui relève du pilotage de l'ensemble, de la gestion des moyens mutualisés.

2.2 UN STATUT ET UNE ORGANISATION POUR LA COMPTABILITE D'ANALYSE DES COÛTS INEDITS.

⁷ Arrêté du 21 mai 2004 (JORF - 6 juillet 2004).

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 ».

2.2.1 Statut

L'analyse des coûts n'est pas une troisième comptabilité ou une comptabilité analytique : elle se constitue plutôt en une méthodologie de calcul et d'affinement de la connaissance des coûts, notamment – mais pas seulement⁸ - du coût des actions inscrites dans les programmes :

- à partir de la comptabilité budgétaire, elle exploite ces données pour présenter par action de politique publique : ex ante, les crédits et ex post, la dépense ;
- à partir de la comptabilité générale, elle exploite des données relatives aux postes de bilan pour calculer, en tant que de besoin, le coût direct par action ;
- en utilisant des informations contenues dans la comptabilité analytique ou de gestion propre à chaque ministère, elle traite des crédits, de la dépense ou des coûts des fonctions «soutien» pour les répartir entre actions de politique publique.

L'analyse des coûts a donc une production qui se situe en aval des trois domaines existants : budgétaire, comptable, gestion / analytique.

Elle est donc directement dépendante de la disponibilité et de la qualité des informations qui en proviennent.

De plus, son développement ne doit pas être imaginé comme donnant lieu in fine à un ensemble de règles et de techniques budgétaires-comptables fixes ; il convient de la penser comme une succession itérative d'affinements de méthodes de calcul, qui permettent de mieux appréhender et évaluer l'allocation de ressources entre politiques publiques au cours des exercices budgétaires successifs.

2.2.2 Organisation

Deux organisations autour de la comptabilité d'analyse des coûts sont possibles.

A) Soit l'analyse des coûts se limite à la satisfaction des besoins principaux répertoriés :

- en prévision, crédits par action, crédits par action de politique publique ;
- en exécution : dépense par action, dépense par action de politique publique, coût direct par action et coût complet par action de politique publique.

Dans ce cas, l'organisation du travail s'apparente davantage à l'audit, avec deux temps forts :

- la préparation des budgets prévisionnels et des crédits par action lors de la rédaction des projets annuels de performance (PAP).
- la clôture des comptes et la préparation des rapports annuels de performance (RAP).

B) Soit l'analyse des coûts est une composante du pilotage des programmes par les coûts.

Dans ce cas, l'analyse des coûts des informations porte non seulement sur la prévision et l'exécution, mais également sur le suivi de gestion, avec des périodicités mensuelles proches de celles espérées d'un contrôle de gestion, en liaison avec les comptes publics.

Ces deux réflexions font apparaître les confins organisationnels de l'analyse des coûts, entre la sphère du comptable et celle du gestionnaire. Compte tenu de l'absence d'outil informatique dédié ou adapté, une démarche pragmatique impose de retenir initialement une lecture restrictive de l'analyse des coûts, utilisant des méthodes d'audit comptable, pour évoluer, à mesure que les compétences seront partagées, vers des modalités de pilotage de gestion.

⁸ Comme cela a déjà été précisé en introduction, tout au long de cette note il sera question d'une analyse des coûts des actions. Cependant, en employant les mêmes raisonnements et les mêmes méthodes de calcul, il peut être possible de calculer des coûts de structures différentes, telles que des sous-actions, des dispositifs, des services ou des zones géographiques. Pour des raisons didactiques, ce point ne sera pas répété au cours de cette note.

En termes de calendrier, on peut donc poser que les échéances majeures seront adaptées à celles de la rénovation des systèmes d'information financière de l'Etat.

2.2.3 Outil

A court terme, aucun ministère n'est en mesure de disposer d'un outil informatique unique répondant aux besoins de l'analyse des coûts telle qu'elle est décrite en cible.

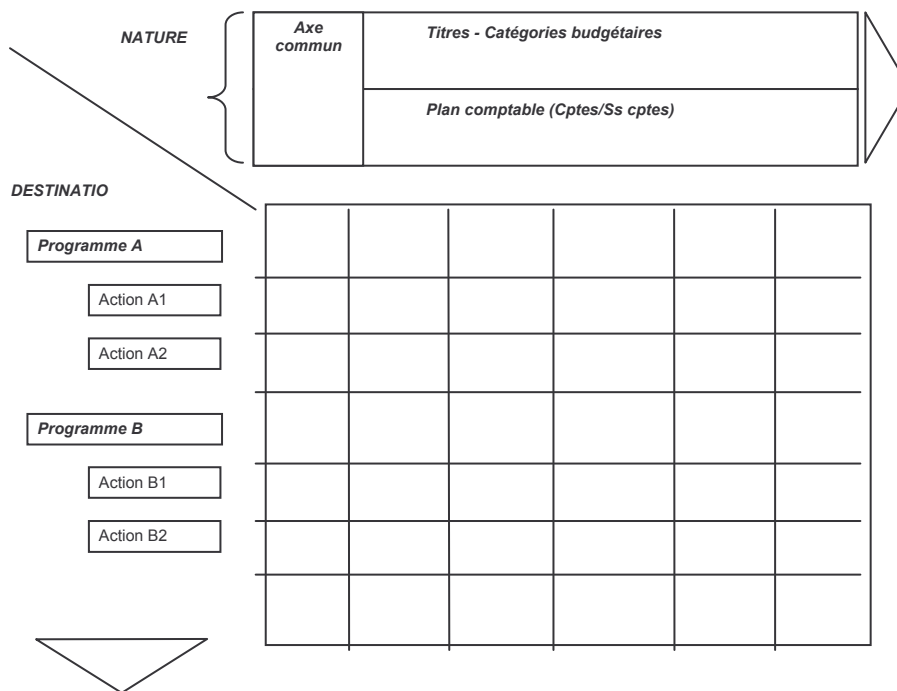
Mais cet objectif doit s'inscrire dans le périmètre du projet système d'information cible financier et comptable de l'Etat à horizon post 2008.

3 - LA REPARTITION DES CREDITS PAR ACTION

3.1 AFFECTATION DIRECTE DES CREDITS A L'ACTION : RAPPEL DES PRINCIPES

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, rejoignant les besoins en comptabilité générale.



La construction matricielle des budgets ministériels est réputée robuste :

- si les dépenses peuvent être affectées directement au plus près et au plus précis de leur destination, a minima à l'action ;
- et lorsque cette affectation peut être déterminée en prévision et en exécution.

La construction budgétaire pour 2006 tient compte de ces éléments sur la base des travaux initiaux prescrits par la loi organique relatives aux lois de finances (Lolf – article 66-1)

3.2 AFFECTATION DES DEPENSES DE PERSONNEL AUX ACTIONS

3.2.1 Périmètres budgétaire et d'analyse des coûts.

Rappel du principe : un agent (personne physique) est rattaché à un programme et un seul, de manière à respecter la limitativité de l'autorisation budgétaire. Au sein d'un programme, un agent doit être rattaché à une action chaque fois que c'est possible. Le traitement budgétaire des rémunérations conduit à fixer la règle technique d'une imputation sur un article d'exécution unique pour chaque agent.

Dès lors, afin de refléter au mieux la finalité réelle des consommations de crédits, les situations de polyvalence sont à traiter par une approche ex post dans les conditions précisées ci-après.

En contrepartie de cette dérogation au principe de l'imputation budgétaire directe de la dépense, gage de sa sincérité, la ventilation de ces dépenses doit être justifiée.

A/ Programmes de politique publique.

Agents dont l'activité concourt à une seule action « de politique » au sein d'un programme : budgétisation et exécution de la dépense sur l'action « de politique » concernée.

Par extension, on peut recourir à cette modalité pour des agents dont l'activité majoritaire concerne l'action en cause. L'analyse des contributions minoritaires aux autres actions (ou programmes) relève ensuite de l'analyse des coûts.

Agents dont l'activité concourt à plusieurs actions « de politique » d'un programme :

- Budgétisation : ventilation des crédits de personnel sur les différentes actions « de politique » du programme,
- Exécution : la dépense est imputée en cours d'année sur un article d'exécution intitulé « dépenses de personnel à reventiler entre les actions du programme » Cet article d'exécution n'est pas une action ou une sous-action (il ne doit pas apparaître dans les PAP ni les RAP) mais simplement une ligne d'imputation budgétaire provisoire avant la ventilation des dépenses de personnel en fin d'année sur les actions « de politique » du même programme.

La répartition de ces dépenses entre les actions doit être fondée sur des enquêtes annuelles ou des enquêtes de temps ou des données RH (organigrammes, données de répartition de services ou autres données de SIRH).

Agents dont l'activité ne concourt pas directement aux actions « de politique » : budgétisation et exécution sur une action « Soutien » au sein du programme. Cette action est publiée dans les PAP et les RAP. Selon l'importance des effectifs cette action peut être érigée en programme, ce qui permet de détailler les différentes fonctions support au niveau de l'action (exemple : programme « conduite et pilotage des politiques de l'équipement »).

Il s'agit des personnels exerçant des fonctions d'état-major (élaboration des politiques, des réglementations...) ou de gestion (affaires financières, DRH...), ou de contrôle.

B/ Programmes de services polyvalents à mettre en rapport avec d'autres programmes.

Certains services centraux ou déconcentrés concourent à la mise en œuvre de plusieurs politiques faisant l'objet de programmes distincts.

Dans ce cas, les personnels polyvalents sont regroupés dans un programme spécifique avec des actions qui reprennent l'intitulé de chacun des programmes de politique mis en œuvre par ces personnels (actions miroir des programmes de politique).

C'est l'exemple du programme « Conduite et pilotage des politiques sanitaires et sociales » de la mission « Solidarité et intégration ».

- en budgétisation, les crédits de personnel sont ventilés sur les actions miroir du programme spécifique.
- en exécution, comme dans le cas décrit ci-dessus au A.2, la dépense est imputée en cours de gestion sur un article d'exécution « dépenses de personnel à reventiler entre les actions du programme » puis répartie en fin d'année sur les actions miroir du programme des services polyvalents.

En analyse des coûts chaque action miroir du programme spécifique des services polyvalents est déversée sur les actions des programmes de politique cibles.

Dans les cas, où les effectifs en cause ne justifient pas un programme spécifique, ces services peuvent être regroupés sur une action d'un programme.

3.2.2 Adéquation des politiques publiques et de l'organisation

L'application de la loi organique conduit, à titre principal, à la structuration des budgets ministériels en fonction des politiques publiques⁹ mises en œuvre, et non pas en fonction de services ou directions en place. Il n'y a donc pas nécessairement adéquation entre la politique publique et la cartographie des services.

Trois situations se présentent.

3.2.2.1 Premier cas de figure : la politique publique est inscrite dans la structure.

La coïncidence entre les structures administratives et les politiques publiques est fréquente mais rarement complète. Dans cette hypothèse, on bénéficie des réflexions antérieures des ministères sur la finalisation de leur organisation. Toutes les dépenses générées par ces services (personnel, fonctionnement, intervention, investissement...) sont à imputer en prévisionnel et en exécuté à la politique publique qui les recouvre.

Par homotypie, on a identité entre une politique publique et un ensemble de services.

3.2.2.2 Deuxième cas de figure : la structure concourt simultanément à des politiques publiques distinctes (production jointe).

Une direction, une administration ou un service peuvent participer, par construction, à plusieurs politiques publiques en même temps. Dans ce cas, il faut recourir à une analyse plus fine pour distinguer, dans une structure donnée, la distribution des services entre les politiques publiques mises en œuvre.

Les ministères ont relevé, dans leurs organisations respectives, des cas similaires ; leur traitement a abouti à produire des thématiques de réflexion voisines : l'analyse peut très souvent être menée à partir de l'examen des organigrammes et/ou des règlements intérieurs, lorsque ceux-ci sont à jour.

Les dépenses d'une structure contribuant de manière segmentée à plusieurs actions peuvent dès lors être traitées de la manière suivante :

- une cartographie des entités composant la structure à analyser est établie, chaque entité étant intégralement rattachable à une action ;
- le personnel de chaque entité, et par conséquent toutes les dépenses afférentes, est affecté à l'action;
- les autres dépenses (fonctionnement, investissement, intervention...) sont également ventilées entre actions, lorsqu'un fléchage direct le permet.

Deux points délicats sont encore à traiter :

- le fléchage des agents sur les actions (en cours) ;
- une part de la dépense hors personnel ne pourra pas être ventilée à partir d'une identification d'entités, parce que mutualisées (achats, charges externes locatives et immobilières...)

3.2.2.3 Troisième cas de figure : la structure concourt indifféremment à plusieurs actions de politique publique (polyvalence des services)

Cette question recouvre pour l'essentiel les problématiques liées au traitement des services polyvalents. Les ministères contributeurs à cette étude ont identifié ces services, et ont proposé trois approches distinctes. A partir des contributions des ministères qui ont eu à traiter ce type d'activités, plusieurs règlements possibles peuvent être proposés.

En premier lieu, lorsque la polyvalence d'un service donné s'exerce entre actions d'un même programme, il peut être possible de recourir à des modalités de répartition de personnel (comptage, enquêtes, feuilles d'activité...) en prévision d'un enregistrement comptable direct, pour la part des ressources concernées, sur les actions de politique publique.

En deuxième lieu, s'il apparaît impossible de répartir le personnel entre actions d'un même programme, on peut à défaut s'appuyer soit sur un article d'exécution temporaire à ventiler, soit sur une action de gestion de

⁹ Une politique publique étant, en fonction de la finesse de l'analyse, représentée par une action, ou une partie d'action (sous-action). Par extension, ce qui est dit dans cette note concernant l'action peut être étendu de tout sous-ensemble budgétaire (sous-action, dispositif ...)

moyens de politique publique (polyvalente), logé dans ce même programme. Cette action en tout état de cause devra également être ventilée.

Enfin, si la polyvalence d'un service s'exerce entre actions de programmes distincts, il est nécessaire, à ce stade de la réflexion, de loger ces ressources polyvalentes dans un programme dédié, en distinguant au moyen d'actions les différentes politiques concernées. Ceci permet de maintenir la fongibilité des moyens en gestion, et de procéder à la ventilation ex post en suivant des méthodes extracomptables appropriées.

Ces trois règlements exigent également l'élaboration de clés de répartition accréditées et documentées, soit à partir de mesures internes de l'activité, soit à partir d'approches par la production.

Les dépenses de personnel des services polyvalents sont donc ventilées entre actions de politique publique à partir de clés de répartition.

3.3 PRINCIPES DE REPARTITION DES AUTRES DEPENSES ENTRE ACTIONS

La problématique de répartition des autres dépenses sur les actions concerne essentiellement le fonctionnement, et, dans une moindre mesure, les investissements : en effet, la structuration budgétaire en MPA permet, en règle générale, d'affecter directement les crédits d'intervention sur l'axe des dépenses par destination.

Ceci étant précisé, lorsque le cas se pose, plusieurs éléments, cités dans la partie précédente, permettent la répartition des autres dépenses. Citons, pour mémoire, la nécessité de privilégier l'affectation directe de la dépense à l'action, en passant par la nomenclature (voir la première question).

L'application de ces deux principes aboutit à la typologie suivante :

3.3.1 La ventilation budgétaire mission/programme/action coïncide avec la structure directionnelle

On est typiquement dans le premier cas de figure cité pour le personnel. Dans cette hypothèse simple, la ventilation de l'ensemble de la dépense (fonctionnement, investissement,...) suit la nomenclature par destination.

3.3.2 Les personnels ont été ventilés, en suivant l'organigramme ou des méthodes extra-comptables : traitement des autres crédits.

Ce cas de figure s'est trouvé lors de la ventilation des dépenses de structures territoriales ou de centrale : le personnel est fléché, en fonction de son activité, sur des actions, alors que le fonctionnement afférent est mutualisé.

Plusieurs modalités de résolution sont envisageables. Par exemple :

- les crédits de fonctionnement et / ou d'investissement indivis sont logés dans l'action ou le programme de fonction «conduite, pilotage et soutien», et ventilés, avec l'ensemble des crédits qui y sont portés, par l'utilisation (c'est le cas le plus simple à traiter ; à préconiser) ;
- les crédits de fonctionnement et / ou d'investissement sont répartis ex post en fonction de la nature des dépenses, et en suivant des clés de répartition reconnues (crédits de personnel, mètres carrés...).
- les crédits de fonctionnement et / ou d'investissement indivis sont répartis en dotations globales par actions ex ante et affectées aux actions concernées ; cette solution est à rejeter.

Parmi ces modalités de traitement, toutes pertinentes à des degrés divers, il convient de remarquer la première, qui permet la prise en compte de deux paramètres complémentaires, que sont la facilité en gestion et la capacité de calcul en prévision.

Elle est également celle qui permet, d'une part une traçabilité de la dépense ex ante et ex post, et d'autre part un suivi de gestion en budget opérationnel de programme (BOP).

3.4 MISE EN ŒUVRE DE LA REPARTITION DIRECTE DE LA DEPENSE PAR ACTION.

3.4.1 des flux...

Trois flux financiers de nature distincte sont disponibles :

- un premier flux financier comportant l'ensemble des dépenses directement affectées à l'action, et lisibles aisément à partir du système budgétaire ; pour ce flux, il est possible de mettre en place un suivi de son évolution « au fil de l'eau », c'est à dire quasiment en temps réel de l'exécution budgétaire ;

- un deuxième flux financier issu des méthodes de répartition extra-comptables, et concernant notamment la dépense de personnel, lorsqu'elle est affectée au prorata des activités;
- un troisième flux financier, comprenant toutes les dépenses affectées à l'action, mais générées par une activité qui n'est pas incluse dans la politique publique qu'elle recouvre : il s'agit notamment des dépenses pour le compte de tiers par exemple¹⁰.

3.4.2 ...à optimiser.

Ainsi définis, ces trois flux financiers ont des contenus et des temps d'analyse différents, qu'il faut prendre en compte lors de l'interprétation de la dépense. Les modalités d'amélioration de la notion de dépense consistent dès lors :

- à réduire la part de la dépense connue analytiquement (la deuxième catégorie de flux) ;
- en privilégiant la connaissance de la dépense directement affectable (première catégorie de flux) ;
- éventuellement, à soustraire de la dépense directe par action les flux compris dans la troisième catégorie.

3.5 CALCUL DE LA DEPENSE PAR ACTION DE POLITIQUE PUBLIQUE (APRES VENTILATION DES FONCTIONS DE CONDUITE, DE PILOTAGE ET DE SOUTIEN)

La dépense directe des actions de fonction «de» étant connue, plusieurs méthodes de ventilation de cette dépense sur les actions de politique publique sont possibles.

3.5.1 Utilisation d'une clé de répartition globale

La fonction «conduite, pilotage et soutien» contribue de manière indifférenciée au développement des autres actions de politique publique, soit parce que ces dernières sont de poids comparable entre elles, soit parce que sa structure interne est homogène. Dans ce cas de figure (le plus simple) on peut envisager la répartition de la dépense de la fonction «conduite, pilotage et soutien» en suivant une clé technico-comptable simple et pertinente (équivalents temps plein travaillé, proratisation en fonction des poids respectifs des actions de politique publique...).

L'utilisation d'une clé de répartition globale est possible lorsque les actions de fonction «conduite, pilotage et soutien» sont de taille réduite, avec un contenu homogène.

3.5.2 Utilisation d'une batterie de clés technico-comptables différenciées

La fonction «conduite, pilotage et soutien» est correctement définie, et, chaque sous-ensemble (état-major, gestion de moyens classiques...) peut faire l'objet d'une modalité de répartition spécifique :

- immobilier mutualisé au prorata des ETP/T (équivalents temps plein), ou des mètres carrés déjà répartis ;
- informatique de réseau au prorata des postes de travail ;
- affranchissement en fonction de son utilisation ;
- consommables et imprimés au prorata des ETP/T...

Ces méthodes devront être articulées avec les méthodes de déversement adoptées au calcul des crédits par action de politique publique et au calcul de coût complet (v. § 5.3).

¹⁰ Non traité à ce stade du rapport d'étape.

4 - LE COUT DIRECT PAR ACTION

4.1 DEFINITION DU COUT DIRECT PAR ACTION

Le coût direct par action est une donnée ex post calculée, en tant que de besoin, à partir de la comptabilité générale de l'État. Quelques précisions complémentaires doivent encore être apportées.

4.1.1 Un coût brut.

Comme cela avait été précisé en introduction, il n'y a pas de coût unique, mais différentes possibilités de calculer des coûts, en fonction des besoins. Pour des raisons d'efficacité et de simplicité, il a été convenu que, en l'état actuel, le coût direct des actions devait être considéré comme un coût brut, c'est à dire non retraité de diverses opérations comptables, telles que :

- les reprises sur charges ;
- les reprises sur dotations et/ou provisions ;
- éventuellement, les produits et recettes affectables à l'activité de l'action...

L'intégration définitive de ces écritures dans les coûts directs pourrait être envisagée dans un certain nombre de cas, à définir ultérieurement, dans un contexte normé en commun afin de respecter une relative homogénéité de traitement.

4.1.2 Un coût lié à la gestion.

On peut également assimiler le coût direct comme étant la consommation de ressources directement liée à l'activité de production liée à l'action, et qui peut clairement être attribuée au responsable de l'action, s'il existe.

Dans certains cas, cette consommation de ressources n'est pas intégralement retracée dans la comptabilité de l'Etat. Il s'agit en particulier de prestations de service entre administrations ou de certaines mises à disposition (temporaires ou récurrentes), y compris en provenance de tiers privés¹¹.

En l'absence de flux financier réel, le souci de validité économique des coûts peut imposer de construire une double grille de lecture des coûts affectés aux actions, incorporant ou non, selon le cas, ces consommations de ressources.

En matière de calcul de coûts directs par action, l'exigence a minima, à échéance 2006, consiste à incorporer le coût d'usage des actifs immobilisés par la mise en place des politiques publiques, c'est à dire prendre en compte:

- le coût de détention du stock des actifs (travaux de valorisation d'inventaire) ;
- l'amortissement des flux d'investissements, à compter de l'exercice 2006.

En première approche, le calcul du coût direct par action suit la démarche suivante :

- la base du calcul est la dépense directe par action ex post ;
- les dépenses d'investissement y sont soustraites ;
- le coût de détention et d'usage des immobilisations y est ajouté.

On constate que cette méthode de détermination du coût direct constitue un socle qui peut englober d'autres consommations de ressources, telles que les charges à payer, les dotations aux provisions...

¹¹ Pour illustration, on a pu constater que la majorité du personnel d'une direction d'administration centrale provenait d'un apport extérieur privé ou qu'un quart du personnel d'une administration centrale relevait des mises à disposition (avec divers régimes).

4.1.3 Un coût rattachable à l'exercice.

Offerte par la comptabilité générale sur la base d'un rattachement des opérations à la date objective de réalisation du service fait¹², cette faculté est essentielle pour atténuer les effets d'aléas de gestion susceptibles de perturber les mises en paiements, par ailleurs références de la comptabilité budgétaire.

4.2 TRAITEMENT DES IMMOBILISATIONS¹³ : ETAT DE L'EXISTANT.

La gestion des actifs détenus par les ministères, en particulier immobiliers, doit dorénavant être réfléchi par la comptabilité générale.

Dans de nombreux cas, l'impact sur la présentation des résultats de gestion sera très important par rapport aux éléments d'appréciation actuels.

4.2.1 Recensement du stock d'actifs.

Pour le parc immobilier de l'État, l'objectif est de mettre en œuvre d'une part, les procédures d'inventaire permettant de fiabiliser le recensement du tableau général des propriétés de l'État (TGPE) et de suivre les flux d'entrée et de sortie, et d'autre part, les méthodes d'évaluation.

Un deuxième chantier concerne les actifs immobilisés autres que l'immobilier (parc auto, parc informatique, mais également stocks...) et consiste à procéder à leur recensement, dans les ministères, pour initialiser le bilan d'ouverture 2006.

Les informations obtenues permettront de donner, pour un stock d'actifs donné, son inventaire et son évaluation, au niveau ministériel. Pour ce qui relève spécifiquement de l'analyse des coûts, il conviendra de procéder en outre à une ventilation, entre actions, des actifs physiques, et de l'imputation de leur coût de détention.

4.2.2 Calcul du coût de détention et d'usage de l'actif immobilisé

Deux cas de figure doivent être envisagés :

- les actifs ont une durée de vie déterminable (matériels, parc automobile...); dans ce cas, le coût de détention et d'usage est fixé par le plan d'amortissement, suivant des modalités qui relèvent de la comptabilité générale ;
- les actifs ont une durée de vie non déterminable (immobilier...); dans ce cas, le coût de détention et d'usage est défini par rapport à la valeur constatée des biens au cours de l'exercice concerné.

4.3 VENTILATION DES COÛTS DE DETENTION ET D'USAGE DES ACTIFS IMMOBILISÉS PAR ACTION

En l'absence de système d'information comptable recueillant l'ensemble des coûts afférents aux actifs (coûts d'usage, dotations aux amortissements...), le principe général suggéré pour répartir les coûts de détention et d'usage des actifs entre actions peut se présenter suivant une alternative, suivant des méthodes similaires à celles utilisées pour les flux dans la ventilation des dépenses.

4.3.1 Sait-on répartir les actifs immobilisés entre actions ?

Si tel est le cas, les coûts afférents à ces actifs sont imputés directement aux actions.

4.3.2 Les actifs immobilisés sont-ils communs à plusieurs actions ?

Dans ce cas, il convient de trouver la clé de répartition des coûts afférents à ces actifs qui soit la plus pertinente possible. Par exemple,

¹² *Tel que défini par les normes comptables de l'Etat ie livraison d'un bien, d'une prestation,... (arrêté cité).*

¹³ *Le sujet est ici restreint aux seules immobilisations corporelles. Les autres catégories d'immobilisations seront l'objet de développements ultérieurs.*

- le coût des actifs immobiliers, logeant des services participant à des actions distinctes, peut être ventilé à partir de clés constituées sur la base de la répartition des équivalents temps plein travaillés (ETPT) ;
- le coût des actifs informatiques partagés entre services appartenant à des actions distinctes peuvent être répartis en fonction des temps de consommation de ressources informatiques (temps d'unité centrale...).

5 - LE COUT COMPLET DES ACTIONS

5.1 DEFINITION DU COUT COMPLET

Le coût complet se définit comme une notion calculée ex post en tant que de besoin et englobant :

- le coût direct, tel que défini dans la partie précédente ;
- le coût issu des actions de fonctions «conduite, pilotage et soutien» spécifiques au programme ;
- la quote-part des coûts issus de la ventilation ex post des coûts des programmes de fonctions «conduite, pilotage et soutien» du ministère.

Les travaux en matière d'analyse des coûts ont été essentiellement centrés sur le périmètre de l'action (ou du programme) portant les fonctions «conduite, pilotage et soutien», ainsi que sur le volume financier afférent.

5.2 PRINCIPALES PRATIQUES AYANT COURS.

Les ministères ont utilisé des modalités très diverses de détermination des fonctions «conduite, pilotage et soutien», tant en ce qui concerne les actions dans les programmes de politique publique que sous forme de programme dans des ministères.

5.2.1 *La fonction «conduite, pilotage et soutien» héberge l'état-major et une gestion mutualisée de moyens.*

C'est le cadre de référence de la fonction «conduite, pilotage et soutien», qui est composée de deux sous-ensembles (actions ou sous-actions) distincts, que seront ventilés entre actions suivant des clés pouvant être distinctes :

- les fonctions d'état-major comprennent notamment les fonctions d'élaboration des politiques et de la réglementation, les fonctions de direction, d'organisation, de communication, d'études et de recherche et certaines formes de contrôle ;
- les fonctions classiques «conduite, pilotage et soutien» de gestion de moyens, telles que ,la gestion des ressources humaines, la gestion budgétaire et comptable, la fonction juridique, l'informatique, l'immobilier, la formation, l'affranchissement, la gestion de consommables et d'imprimés...

La liste n'est pas exhaustive.

5.2.2 *La fonction «conduite, pilotage et soutien» héberge des dispositifs et des services par défaut.*

Parce qu'ils n'ont pas pu être logés ailleurs, certains éléments, non rattachables à l'État-major ou à la gestion des moyens mutualisés, sont hébergés par la fonction conduite, pilotage et soutien. Celle-ci est alors définie en négatif par rapport aux actions et programmes de politique publique.

Le principal argument avancé pour justifier la pertinence d'un tel périmètre de la fonction «conduite, pilotage et soutien» est celui de sa taille réputée réduite par rapport aux autres actions de politique publique.

Ceci étant allégué, il convient toutefois de vérifier que le choix de cette option n'induit pas de myopie de la part du gestionnaire, et que notamment, elle résiste aux analyses critiques conduites lors des discussions budgétaires (analyse de la performance, justification des crédits au premier euro).

On relèvera également que le principal argument contre la définition de ce périmètre réside essentiellement dans la nécessité d'éviter les ensembles opaques de services avec des personnels polyvalents, non ventilables ex post entre actions de politique publique.

5.2.3 *La fonction «conduite, pilotage et soutien» n'est pas isolée.*

Certains ministères ont une lecture très analytique du calcul des coûts, et préfèrent passer par une comptabilité analytique directe pour répartir les coûts des fonctions «conduite, pilotage et soutien», sans nécessairement les loger auparavant dans une action ad hoc. Ils n'ont donc pas prévu de fonctions «conduite, pilotage et soutien».

Cette absence est dommageable pour la sincérité et la transparence de l'allocation des ressources aux politiques publiques conduites par l'État.

En effet, la notion de fonction «conduite, pilotage et soutien» est un relais indispensable pour loger les dépenses non immédiatement affectables aux actions ou programmes de politique publique, et les porter, avant tout retraitement comptable ou budgétaire, à la connaissance du Parlement.

Si la fonction «conduite, pilotage et soutien», dans la structuration budgétaire des ministères, n'existe pas, cela signifie que toutes les dépenses (au sens budgétaire du terme) peuvent être directement affectées à une action de politique publique (donc pas d'État-major, pas de gestion mutualisée de moyens ...), tant en prévisionnel qu'en exécution. Or, ce cas ne correspond pas à la réalité de gestion des administrations.

Dans ces conditions, il semble impératif de créer, en tant que de besoin, ces actions de fonctions «conduite, pilotage et soutien».

5.3 REPARTITION DES COÛTS DES FONCTIONS «CONDUITE, PILOTAGE ET SOUTIEN» SUR LES ACTIONS DE POLITIQUE PUBLIQUE

Le coût direct des actions de fonction «conduite, pilotage et soutien» étant connu, plusieurs méthodes de ventilation de ce coût sur les actions de politique publique sont possibles.

5.3.1 Utilisation d'une clé de répartition globale

La fonction «conduite, pilotage et soutien» contribue de manière indifférenciée au développement des autres actions de politique publique, soit parce que ces dernières sont de poids comparable entre elles, soit parce que sa structure interne est homogène.

Dans ce cas de figure (le plus simple) on peut envisager la répartition des coûts de la fonction «conduite, pilotage et soutien» en suivant une clé technico-comptable simple et pertinente (équivalents temps plein travaillé, proratisation en fonction des poids respectifs des actions de politique publique...).

L'utilisation d'une clé de répartition globale est possible lorsque les actions de fonction «conduite, pilotage et soutien» sont de taille réduite, avec un contenu homogène.

5.3.2 Utilisation d'une batterie de clés technico-comptables différenciées

La fonction «conduite, pilotage et soutien» est correctement définie, et, chaque sous-ensemble (état-major, gestion de moyens classiques...) peut faire l'objet d'une modalité de répartition spécifique :

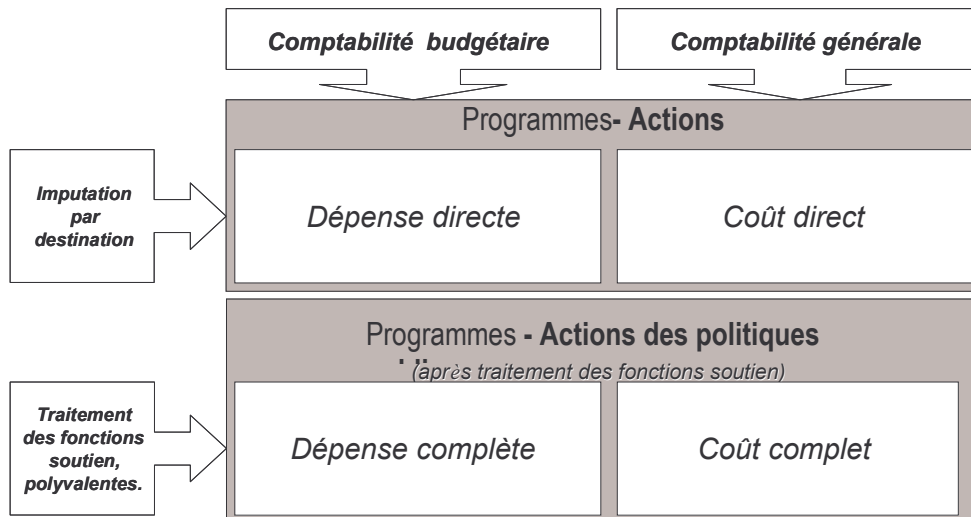
- coûts de l'immobilier mutualisé au prorata des ETP/T, ou des mètres carrés déjà répartis ;
- informatique de réseau au prorata des postes de travail ;
- affranchissement en fonction de son utilisation ;
- consommables et imprimés au prorata des ETP/T...
-

6 - LES COÛTS : TABLEAUX DE SYNTHÈSE.

6.1 LES COÛTS ET LA LOI ORGANIQUE

Article 27	Article 51	Article 54
<p><i>L'Etat (...) met en oeuvre une comptabilité destinée à analyser les coûts des différentes actions engagées dans le cadre des programmes.</i></p>	1	1
	2	2
	3	3
	4	4
	5	4
	6	5
	7	6
	7	7

6.2 DEPENSES ET COÛTS.



Annexes

1 - IMPUTATIONS PAR DESTINATION.

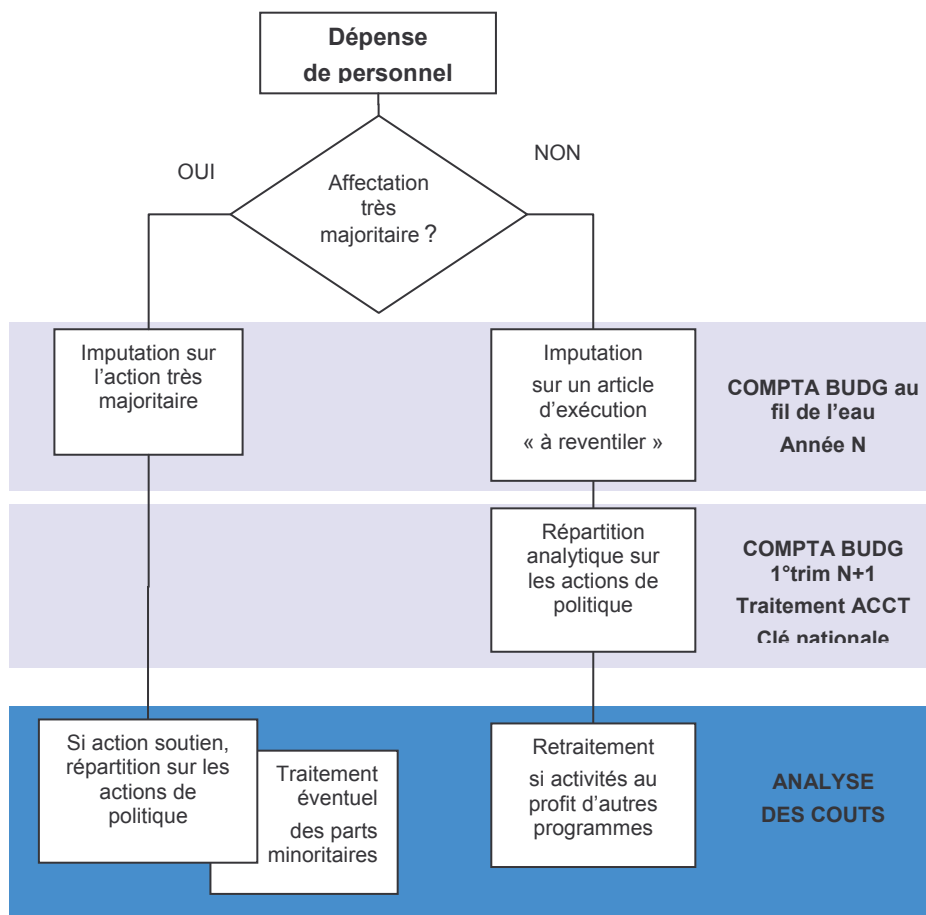
La maîtrise de la mécanique d'imputation par destination des opérations comptables éclaire les traitements relevant respectivement des comptabilités budgétaire et générale et de l'analyse des coûts.

	<i>Nature de la dépense / charge</i>	
	<i>Personnel</i>	<i>Autres</i>
1er cas : La dépense/charge est rattachable à une seule action.	La comptabilité budgétaire et la comptabilité générale, enregistrent l'écriture rattachée à l'action L'analyse des coûts utilise directement les données ainsi enregistrées	
2ème cas : La dépense / charge concourt à plusieurs actions au sein de son programme.	La comptabilité budgétaire et la comptabilité générale, enregistrent la répartition fondée sur une mesure des activités.	La comptabilité budgétaire et la comptabilité générale, enregistrent chaque dépense autre dans une seule action. L'analyse des coûts les répartit analytiquement entre les actions de ces programmes
3ème cas : La dépense / charge concourt à une ou plusieurs actions d'un autre programme.	L'analyse des coûts restitue la dépense / charge analytiquement entre les actions de ces programmes.	

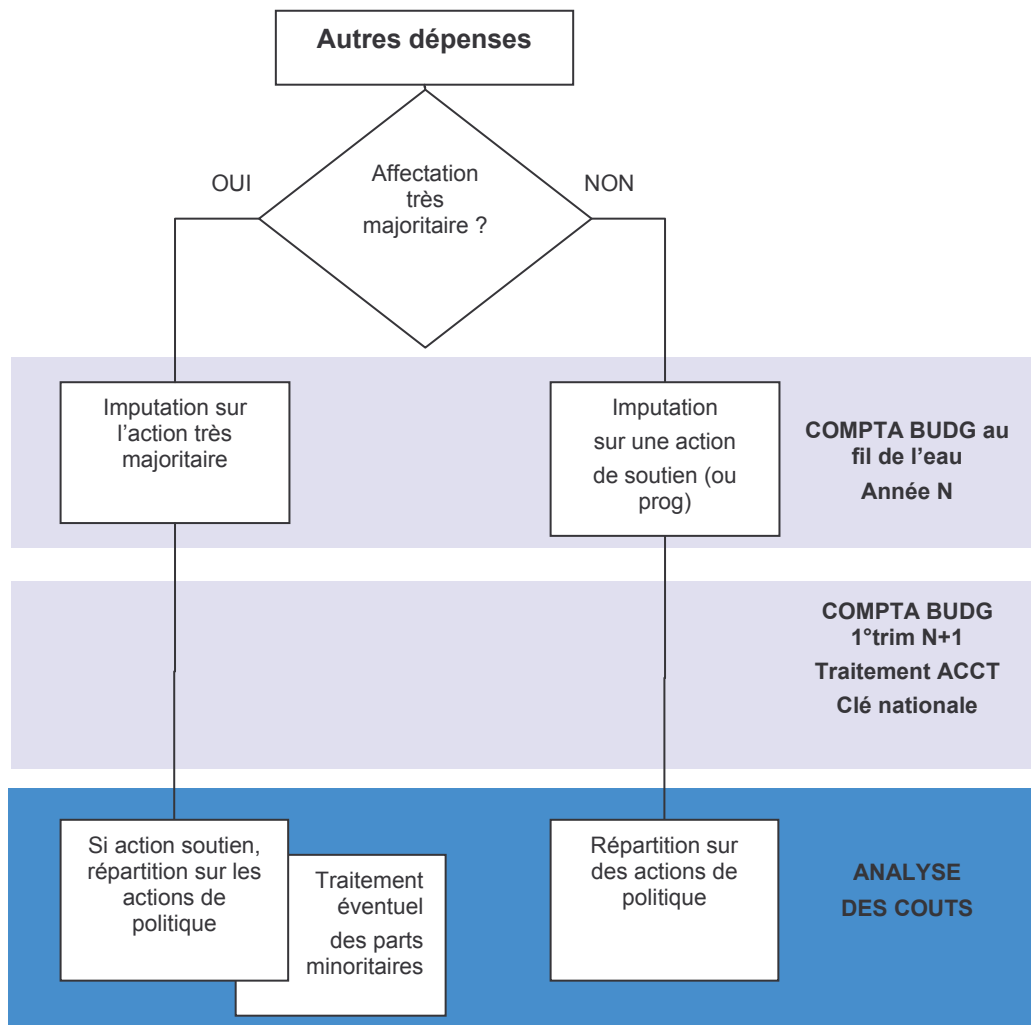
La prise en compte de ce processus est nécessaire tant dans la présentation et la lecture des prévisions de crédits que dans les restitutions ex post.

1.1 - PRINCIPES D'IMPUTATION EN GESTION (RAPPEL).

1.1.1. - Personnel.



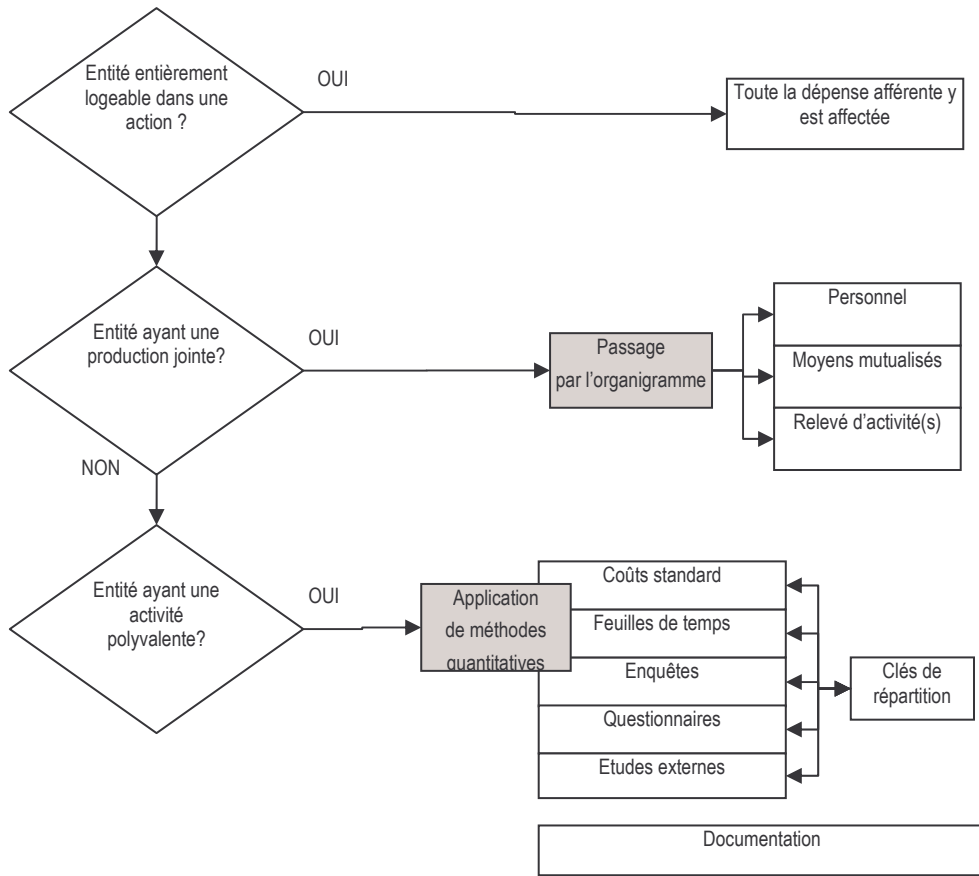
1.1.2. - Autres dépenses.



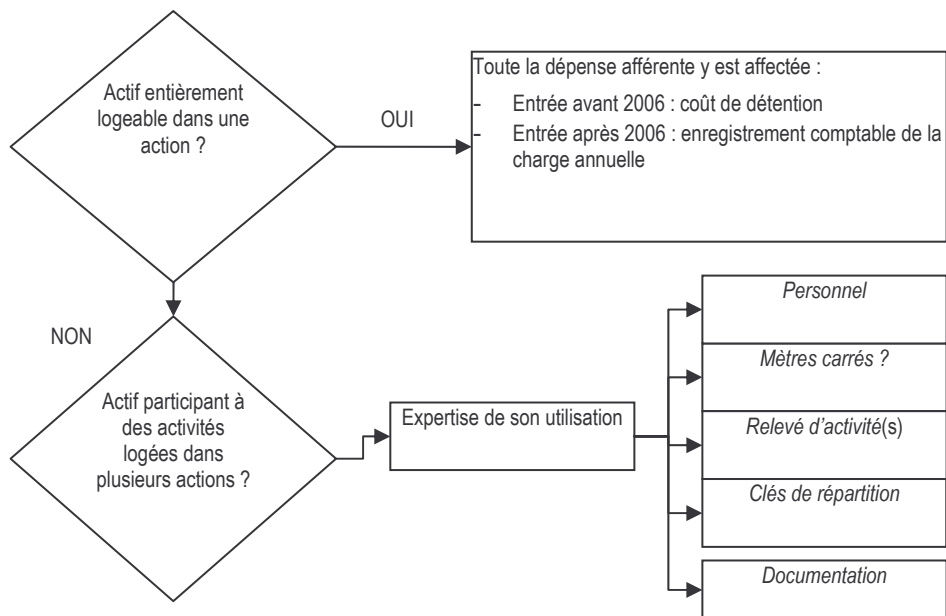
2 - PRATIQUES PERTINENTES.

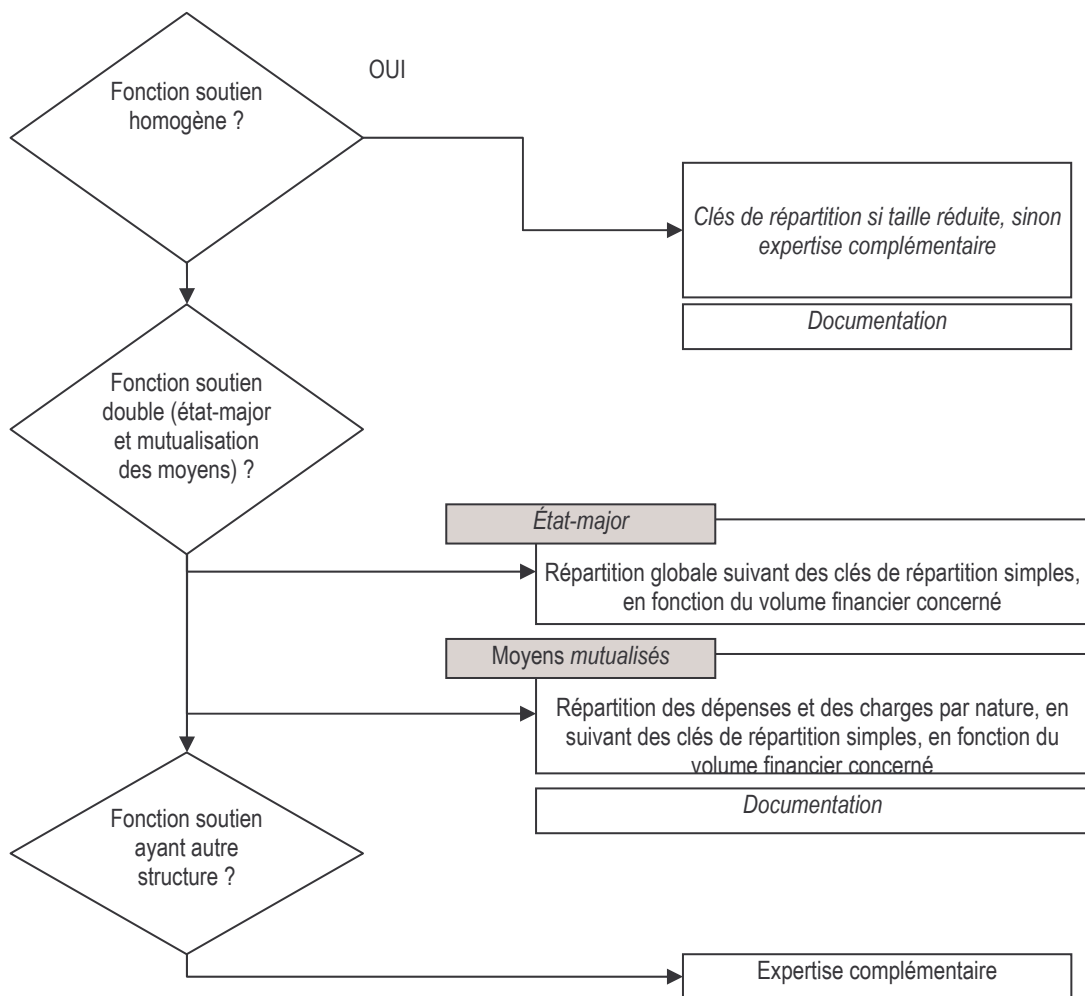
2.1 - CONSTRUCTION DES COÛTS – LOGIGRAMMES.

2.1.1. - Dépenses de personnel – Approche analytique.



2.1.2. - Traitement des immobilisations



2.1.3. - Fonctions «conduite, pilotage et soutien»

3 - FICHES TECHNIQUES

Fiche n°1

Répartition de la dépense de personnel par action

3.1 - CARTOGRAPHIE DES POLITIQUES PUBLIQUES HOMOGENE AVEC CELLE DES DIRECTIONS PARTICIPANT AU PROGRAMME EXAMINE

Contexte :

La constitution des budgets ministériels par programmes et par actions conduit à une répartition de l'ensemble des directions et services entre actions, sans qu'il y ait de services ou de directions « à cheval » sur deux d'entre elles. Il y a donc relation immédiate entre l'appartenance à une direction et le logement au sein d'une action.

Méthode :

Cette adéquation entre cartographie des services et celle des actions peut être recherchée lorsque l'organigramme des services n'est pas en déphasage avec la présentation des politiques publiques :

- le contour de chaque action peut être tracé sans problèmes d'identification ;
- il n'y a pas de services polyvalents ;
- l'activité de conduite, pilotage et soutien est cantonnée à une seule action.

Points particuliers à retenir:

Cette possibilité semble être réservée aux ensembles de taille réduite (ou composés d'ensembles de services de taille réduite) étant chacun parfaitement isolable par rapport aux autres. Cela signifie également que l'on ne dispose pas de centre de mutualisation ou de gestion de services polyvalents.

Cette possibilité semble convenir aux structures de programme qui regroupent des actions ayant des finalités nettement distinctes en matière de politiques publiques.

La mise en place d'une architecture programmes / actions décalquée de la structure actuelle des services ne doit pas impliquer, à moyen terme, l'absence de recherche de synergie entre ces services.

Fiche n°2

Répartition de la dépense de personnel par action

3.2 - CARTOGRAPHIE DES POLITIQUES PUBLIQUES HOMOGENE AVEC LES ORGANIGRAMMES DES DIRECTIONS PARTICIPANT AU PROGRAMME EXAMINE

Contexte :

La constitution des budgets ministériels par programmes et par actions a été réalisée notamment en identifiant, au sein d'organigrammes, les ensembles des directions et de services qui pouvaient être affectés sans ambiguïté à des actions. Il y a donc une cohérence entre l'organisation administrative, telle que la retrace l'organigramme et l'architecture en actions.

Méthode :

On retrouve cette pratique au moment de la répartition des structures de soutien (administration centrale, ligne hiérarchique) entre actions et/ou programmes. L'application de cette méthode diminue notablement le niveau de la partie indivise de la fonction de pilotage et de soutien, en la ramenant à des proportions plus modestes. Elle exige, pour sa mise en œuvre que :

- des organigrammes existent, et reflètent la réalité de l'organisation ;
- leur actualisation soit fréquente ;
- la structure décrite corresponde aux politiques publiques retracées par les actions ;
- les personnels soient fléchés dans les organigrammes.

Points particuliers :

Cette méthode peut être appliquée là où l'existence d'organigrammes est une donnée première : on peut citer le cas des administrations centrales (ou les cas des entités territoriales dépendant d'une direction) et qui ont des organisations de production semblables.

Deux points doivent être soulignés.

- 1 En premier lieu, il est nécessaire d'imaginer la mise en place d'un contrôle, régulier et externe, visant à vérifier la conformité des organigrammes de référence (une fois l'an à tout le moins). C'est donc une préfiguration d'un vrai chantier de contrôle des processus et des organisations qui se profile à moyen terme.
- 2 En deuxième lieu, il faut s'attendre à ne pas pouvoir exploiter, à tout le moins au début, la totalité de l'organigramme, et donc de ne pas savoir en répartir une certaine partie. Cette partie non analysable doit faire l'objet d'un audit de processus particulier.

Fiche n°3

Répartition de la dépense de personnel par action

3.3 - SERVICES POLYVALENTS : RECENSEMENT D'ACTIVITE PAR LA FEUILLE DE TEMPS, ET APPROCHE DE LA REPARTITION DES PERSONNELS ENTRE ACTIONS

Contexte :

La recherche de l'efficacité et de l'optimisation des structures conduit, dans un certain nombre de cas, à mutualiser les moyens en vue de mettre en œuvre simultanément plusieurs politiques publiques retracées dans des actions différentes. Cette mutualisation, nécessaire sur le plan de la rationalité, ne doit pas faire obstacle à la connaissance des coûts et à la consommation effective des ressources.

Méthode :

Ce cas s'applique là où l'observation externe de l'activité ne suffit pas pour répartir les personnels homogènes et polyvalents d'un service entre actions (par exemple fiches 1 et 2) Il convient donc de recueillir ce type d'informations auprès d'agents, qui servent des feuilles de temps déclaratives.

Ces feuilles de temps sont :

- soit alimentées par les responsables de la ligne hiérarchique, mais au plus près de l'activité (exemple donné par le ministère des sports pour son activité dans les services déconcentrés) ;
- soit alimentées par les agents eux-mêmes, à travers d'outils susceptibles d'être traités en informatique de masse (exemple donné par la DGCCRF pour le suivi de ses enquêteurs sur le terrain).

Comme il s'agit de données déclaratives, il existe un risque de mauvaise saisie ou d'erreur au niveau local. Cependant, au niveau du service (seul niveau pertinent) ce risque tend à se réduire et à s'annuler, et de fait cette méthode, lorsque la feuille de temps est judicieusement implantée, donne une assez bonne représentation de la consommation de ressources.

La dépense associée à chaque agent, appartenant au service examiné, est donc ventilée entre actions, à partir de clés de répartition issues des feuilles de temps. Ces clés de répartition peuvent être spécifiques à la fonction ou au métier exercé par l'agent¹⁴.

La déclaration en feuille de temps peut être quotidienne, hebdomadaire... en fonction des possibilités des services. Cette souplesse d'alimentation doit être accompagnée de mesures ponctuelles de vérification (trimestrielles, semestrielles, ou encore annuelles) suivant des modalités à définir.

Points particuliers :

L'implantation de méthodes de recensement d'activité par l'intermédiaire de feuilles de temps peut représenter un obstacle pour des raisons culturelles.

Deux arguments (hors l'effet évident lié à la connaissance de la consommation de la ressource) doivent être avancés :

- la feuille de temps n'est pas un instrument de contrôle de l'activité d'un agent donné, mais un moyen de mesurer une consommation au plan local, à des fins d'agrégation : elle peut donc être anonyme
- les résultats issus de l'exploitation des feuilles de temps peuvent être utilisés lors de comparaisons géographiques et temporelles ; ils peuvent donner lieu à redéploiement (en plus ou en moins) des ressources.

¹⁴ Par exemple, la fonction d'enquêteur, exercée par un agent de catégorie B, au sein d'une direction donnée, se traduit, en paye, par une ventilation immédiate de sa rémunération (salaire et primes plus cotisations sociales et patronales plus pension civile plus...) sur des actions prédéterminées, à partir de clés de répartition codées et définies par les constats tirés des feuilles de temps.

Fiche n°4

Répartition de la dépense de personnel par action

3.4 - SERVICES POLYVALENTS : RECENSEMENT D'ACTIVITE PAR ENQUETE, ET APPROCHE DE LA REPARTITION DES PERSONNELS ENTRE ACTIONS

Contexte :

Il peut s'agir, dans ce cas de figure, de ventiler les dépenses de personnels polyvalents ayant des activités hétérogènes¹⁵ entre plusieurs actions. Ce cas de figure peut se produire notamment dans les structures en réseau, composées d'entités ayant, peu ou prou, les mêmes activités, mais ayant des tailles et des organisations de la production très distinctes.

Cette méthode peut être considérée comme étant une variante « allégée » de la méthode basée sur l'exploitation de la feuille de temps.

Méthode :

Par construction, cette méthode est élaborée à partir d'une grille d'analyse qui détaille les activités (ou des actions) que l'on s'attend à trouver dans les organisations étudiées. Deux cas de figure peuvent se rencontrer :

- l'application de la grille d'analyse est effective et exhaustive à l'ensemble des organisations ; l'exhaustivité réalisée permet d'espacer son utilisation dans le temps (enquête semestrielle ou annuelle) ;
- l'application de la grille ne concerne qu'un échantillon représentatif de structures composant l'organisation étudiée ; l'absence d'exhaustivité doit alors être compensée par une analyse à intervalles rapprochés (analyse mensuelle ou trimestrielle).

Le schéma global d'application de la grille d'enquête est le suivant :

- la grille est appliquée à chaque agent ; son activité est ainsi identifiée et répertoriée dans la grille ;
- l'identification de l'activité d'un agent est réalisée par la ligne hiérarchique.

Ainsi, 100% de la ressource composant l'organisation, agent par agent, est répartie entre les actions.

Des clés de répartition de la dépense de personnel sont issues de l'exploitation, et appliquées à l'ensemble des agents de la structure observée.

Points particuliers :

La constitution de la grille est un préalable fort à l'implantation d'une méthode d'enquête. Elle nécessite, en règle générale, une analyse approfondie des processus de production mis en œuvre dans les services. Cette analyse doit être régulièrement mise à jour (et donc la grille n'est pas intangible)

L'alimentation de la grille peut prendre plusieurs formes, plus ou moins invasives (questionnaire écrit, sondage externe, enquête téléphonique...) Il va de soi que les meilleures méthodes sont celles qui peuvent faire l'objet d'un contrôle de pertinence et de réalité à partir de l'extérieur (traçabilité des résultats).

¹⁵ Typiquement, il s'agit de répartir les agents d'une structure complète (quels que soient les grades et les métiers exercés par ses agents) entre plusieurs actions.

Fiche n°5

Répartition de la dépense de personnel par action

3.5 - SERVICES POLYVALENTS : RECENSEMENT D'ACTIVITE PAR LE SUIVI DE LA PRODUCTION DE BIENS, ET APPROCHE DE LA REPARTITION DES PERSONNELS ENTRE ACTIONS

Contexte :

Dans un certain nombre de cas, il existe un lien direct entre la consommation de ressources et la production de biens, ceux-ci étant considérés sous l'angle de prestations ou la délivrance de produits. Dans ce cadre, l'analyse des modalités de la production peut fournir des clés de répartition des dépenses de personnel.

Ce système, assez répandu hors l'État, peut faire l'objet d'une appropriation, de manière complémentaire, par les administrations, sous réserve qu'il y ait homogénéité des méthodes de production.

Méthode :

La méthode du recensement de l'activité par le suivi de la production de biens s'inspire des techniques de standardisation des processus :

- définition des biens produits (biens ou services), et éventuellement répartition de ces biens entre actions ;
- calcul des modalités standard de production unitaire de ces biens et de la consommation en ETP/T afférente ;
- détermination du volume de biens produits par le service ;
- calcul du total en ETP/T, puis de la consommation afférente.

En règle générale, il y a un écart entre la résultante (coût standard x production) et le coût réel du service. Cet écart appelé sous-activité est tout à fait normal dans une structure non taylorienne¹⁶.

Points particuliers :

L'acceptation culturelle et sociale de cette méthode, dans le cas de production de biens, n'est pas démontrée. Si cette méthode devait être mise en œuvre, une mesure régulière des coûts standard devrait être organisée.

¹⁶ Toutefois, ce constat peut se prêter, en fonction de présupposés externes, à des interprétations inadéquates. Cet écueil rend délicat l'application de cette méthode. Une sous-activité locale et/ou momentanée de 20% est tout à fait acceptable dans les productions de services tertiaires.

Fiche n°6

Traitement du coût des immobilisations¹⁷

3.6 - IMMOBILISATIONS COMPOSANT L'ACTIF DE L'ÉTAT

Contexte :

La dépense directe par action, ex ante et ex post, est calculable. Reste à intégrer, pour le calcul du coût direct par action, le coût de détention d'actifs immobilisés.

Dans ce contexte, plusieurs travaux ont actuellement cours :

- élaboration de la norme n°6 concernant le traitement comptable des immobilisations corporelles ;
- recensement des actifs immobiliers à partir du tableau général des propriétés de l'Etat ;
- recensement des actifs autres qu'immobiliers.

Une fois ces travaux réalisés, il existe un coût de détention (ou d'utilisation) de ces actifs à traiter en analyse des coûts.

Méthode :

Aux phases de recensement, valorisation et d'évaluation du coût annuel, il convient de rajouter une phase spécifique à l'analyse des coûts, consistant à flécher les actifs sur les actions, afin de préparer la ventilation de leurs coûts respectifs.

Il convient de préciser que pour les actifs portés au bilan, ces coûts respectifs sont issus de charges calculées en fonction de l'application des normes comptables de l'État et ne sont donc pas des dépenses budgétaires.

Lorsqu'un actif est entièrement dédié à une action, il n'y a pas de doute quant à l'affectation du coût.

Lorsque l'actif est partagé entre activités logées entre deux (ou plusieurs) actions, deux cas de figure sont possibles, à ce stade :

- soit il est possible, au sein du système d'information, de répartir directement ce coût entre actions, par application d'une clé technico-comptable, assise sur une appréciation pertinente (mètres carrés par agent pour un bien immeuble, connexions UC pour une immobilisation corporelle informatique etc....) ;
- soit ce coût est porté d'abord en action de soutien, puis ventilé suivant la même clé technico-comptable. Cela rejoint la problématique de répartition des actions de soutien entre les actions de politique publique.

La première méthode a l'avantage de ne pas inutilement surcharger l'action de fonction conduite, pilotage et soutien avec des coûts qui n'y sont logés que pour des motivations techniques.

Points particuliers :

Quelle que soit la méthode retenue, le nœud du problème réside dans l'aptitude d'un ministère à gérer ses immobilisations, que ce soit pour la tenue de la comptabilité d'exercice, ou, en aval, pour l'analyse des coûts. Cela signifie que la gestion des immobilisations devient une fonction à part entière du pilotage des programmes et des actions.

Si cette gestion n'est pas ordonnée (création, mise à jour, vérification in situ, suppression des données relatives au parc d'immobilisations) il n'y a pas de coût direct calculable.

¹⁷ Le sujet est ici restreint aux seules immobilisations corporelles. Les autres catégories d'immobilisations seront l'objet de développements ultérieurs.

Fiche n°7

Traitement des coûts logés dans les actions de conduite, pilotage et soutien

3.7 - TRAITEMENT DU COUT DE PILOTAGE : ETAT-MAJOR

Contexte :

Le coût direct des actions est calculable, par incorporation notamment du coût de détention des actifs immobilisés. Le coût complet des actions de politique publique est calculable par ventilation du coût direct des actions de soutien sur les actions de politique publique.

Les actions de conduite, pilotage et soutien comportent notamment :

- l'état-major ;
- les moyens mutualisés.

Ces deux parties doivent être traitées séparément.

Méthode :

Les fonctions d'état-major comprennent notamment les fonctions d'élaboration des politiques et de la réglementation, les fonctions de direction, d'organisation, d'études et de recherche, ainsi que certaines formes de contrôle.

Le coût de l'état-major comprend donc des dépenses de personnel et de fonctionnement, ainsi que des coûts de détention d'immobilisations.

En règle générale, le coût de pilotage est une fraction très réduite de l'ensemble des coûts auquel il se rapporte. Dans ce contexte, et sauf à disposer d'informations fiables à peu de frais, il est préconisé de répartir ces coûts en utilisant l'une des deux clés technico-comptables suivantes :

- proratisation rapportée au poids coût direct des actions de politique publique ;
- proratisation rapportée au nombre d'équivalents temps plein travaillé ETP/T des actions de politique publique.

La différence essentielle entre ces deux clés possibles réside dans le volume de dépenses d'intervention incluses dans le coût direct des actions de politiques publiques concernées.

Points réclamant une attention particulière :

- En premier lieu, il convient de veiller tout particulièrement à restreindre l'application de cette méthode aux seuls coûts relatifs au pilotage, au sens strict ; en effet, il y aura nécessairement, en régime de croisière, une technique de comparaison mise en œuvre permettant de connaître et d'évaluer la performance du pilotage, vue sous l'angle de l'efficience de la dépense publique.
- En deuxième lieu, les modalités de répartition des coûts de pilotage devront être stabilisées de manière à pouvoir créer et exploiter des séries temporelles retraçant ces coûts.

Fiche n°8

Traitement des coûts logés dans les actions de soutien

3.8 - TRAITEMENT DU COUT DES MOYENS MUTUALISES

Contexte :

La logique d'optimisation et de rationalisation des moyens affectés aux directions et services a conduit nécessairement à mutualiser certaines activités (informatique, immobilier...).

Cette rationalisation peut aller jusqu'à rationaliser l'organisation du travail et à privilégier la polyvalence des agents. Ce cas de figure est traité dans la fiche n°9.

Méthode :

Les coûts logés dans l'action de soutien, représentant les coûts des moyens mutualisés, sont isolés et traités suivant leur raison d'être :

- les charges immobilières non ventilées sont réparties entre actions soit au prorata des mètres carrés occupés, soit au prorata des agents ;
- les coûts informatiques sont répartis entre actions en fonction de clés technico-comptables, telles que le nombre de connexions, le nombre de postes de travail, ou le nombre d'applications ;
- les coûts de fluides peuvent suivre la ventilation des charges immobilières ;
- certains coûts, telles que les dépenses de communication, peuvent être directement ventilables en fonction de campagnes ;
- certains coûts, comme les dépenses d'affranchissement, peuvent être répartis en fonction d'analyses de production ;
- les dépenses d'études et/ou de contrôle peuvent se répartir en fonction de leur objet ;
- les coûts de certains personnels (par exemple les personnels mis à disposition) sont répartis au prorata des ETP/T.

Fréquemment, il subsistera un reliquat indéterminé dont le traitement ne peut se résumer à la simple application de clés de répartition. Ce reliquat (s'il est de faible volume) peut être réparti au prorata des coûts des actions de politique publique.

Points particuliers :

Toutes les options concernant la ventilation des coûts des fonctions de soutien vers les actions de politique publique peuvent être imaginées, voire applicables, à condition de justifier le choix et l'utilisation des clés de répartition. On peut dire que la justification est plus importante que le choix.

Certaines dépenses de personnel peuvent être considérées, soit comme de l'état-major, soit comme de la mutualisation de moyens (gestion du personnel, direction financière...). Les modalités de ventilation ne dépendent pas de leur considération en telle ou telle autre rubrique.

C'est en développant cette justification que l'on peut évacuer le problème de la boîte noire en matière de fonctionnement, liée à la mutualisation des moyens et que l'on peut légitimer les politiques visant à développer les économies d'échelle et d'envergure que l'État peut mettre en œuvre.

Fiche n°9

Traitement des coûts logés dans les actions de soutien

3.9 - TRAITEMENT DES SERVICES POLYVALENTS LOGES EN ACTION POLYVALENTE

Contexte :

Au sein d'un programme, il peut arriver qu'une partie non négligeable de la ressource soit entièrement polyvalente (guichets d'accueil, prestations diverses...) au point de ne pas pouvoir isoler a priori ce qui relève d'une action de ce qui relève d'une autre action, quoique logée dans un autre programme.

Afin de garantir la sincérité de l'information comptable et budgétaire, il est donc fait le choix de maintenir ces services au sein d'une structure de polyvalence, logée elle-même, par commodité, en action de soutien.

La différence avec la répartition avec la fiche 4 est la suivante :

- en fiche 4, il s'agit de répartir des personnels de services polyvalents participant à la mise en œuvre de politiques portées par des actions d'un même programme ; ceux-ci ne sont donc pas hébergés en action de soutien, mais répartis ex ante, et la lisibilité ex ante obtenue n'emporte pas de rigidité en gestion ;
- dans le cas présent, le service polyvalent exerce son activité sur des actions dépendant de programmes distincts ; de fait, une répartition ex ante de la dépense de personnel entre les programmes concernés induit une « coupure » des services (suivant le principe de spécialité appliqué aux programmes). Il vaut mieux donc isoler son coût, dans une action de soutien, et ne procéder à sa ventilation qu'ex post.

Méthode :

A ces services polyvalents sont appliqués les mêmes techniques de ventilation que celles décrites dans les fiches 1 à 5.

Points particuliers :

Dans la mesure du possible, l'existence d'un service polyvalent entre plusieurs programmes, logé dans une action de soutien est à éviter. Il lui sera préféré un programme polyvalent ad hoc regroupant des actions reflétant, en effet miroir, l'ensemble des programmes et d'actions de politique publique contributeurs.

4 - ROLES DES ACTEURS ET MODALITES D'ARBITRAGE.

L'analyse des coûts est un nouveau processus qui doit être défini et mis en place progressivement. Trois éléments d'organisation doivent être évoqués pour construire ce processus :

- 1 - action respective des ministères et du ministère de finances de l'économie et de l'industrie (MINEFI) ;
- 2 - instances d'arbitrages ;
- 3 - rôles des différents acteurs au sein du ministère, y compris le département comptable ministériel (DCM) rattaché au ministère.

4.1 - ACTION RESPECTIVE DES MINISTERES ET DU MINEFI.

Les ministères et les DCM associés fournissent, garantissent et documentent les informations à la source des calculs de coûts pour les programmes qui leur incombent. Ils saisissent le cas échéant les instances d'arbitrage (cf point suivant).

Par ailleurs, **le MINEFI** pilote aussi le processus dans sa dimension interministérielle et à ce titre reçoit l'ensemble des projets et contrôle :

- ❑ l'exhaustivité du périmètre (toutes les actions sont traitées, tous les indicateurs de coûts dans les PAP/RAP sont renseignés) ;
- ❑ le respect et l'homogénéité de la forme adoptée (dossier d'analyse des actions, annexes explicatives, parties des PAP/RAP concernées) ;
- ❑ la cohérence globale.

4.2 - INSTANCES D'ARBITRAGES.

Le calcul des coûts par action impose des relations quantifiées entre actions, faisant la plupart du temps intervenir des directions ou services différents (source et cible des déversements). Afin de valider et d'arbitrer le cas échéant ces relations, en lien avec les directions des affaires financières (DAF), dans leur principe puis dans leur calcul, des instances de pilotage ad hoc devront statuer, à deux niveaux :

- ❑ **Intra programme** (donc intra-ministériel) pour la ventilation au sein d'un même programme. Ce rôle sera assuré par le responsable de programme, ayant autorité sur les sujets traités dans ce périmètre.
- ❑ **Interprogrammes au sein d'un ministère**, pour les relations entre actions/programmes relevant d'un même ministère. Il s'agit d'un choix propre à chaque ministère.

Le cas de l'arbitrage **interministériel** n'est pas évoqué, les ventilations se limitant a priori au champ ministériel.

4.3 - AUDIT.

L'auditabilité de l'analyse des coûts a pour objet d'établir la sincérité des données produites et ne se confond pas avec les contrôles classiques qui s'appliquent aux dépenses de l'Etat.

En effet, le principal défi à relever n'est pas celui de la bonne affectation des dépenses courantes. La fiabilité de ces enregistrements relève des chantiers « amont » de la chaîne d'exécution de la dépense : par construction, on doit considérer qu'elles seront fiabilisées avant reprise au titre de l'analyse des coûts.

L'audit d'analyse des coûts doit donc porter sur le processus de production des données afin de vérifier à chaque étape que les choix effectués pour répartir dépenses et charges entre actions sont bien conformes à la destination finale des consommations de ressources.

Les méthodes et les processus de l'analyse des coûts sont audités par le comité interministériel d'audit des programmes (CIAP).

4.4 - CONTROLE INTERNE.

Dans le cadre d'une chaîne continue et intégrée de contrôles, le contrôle interne s'attache aussi à assurer la qualité et la fiabilité de l'analyse des coûts.

Compte tenu de l'extension des politiques de pilotage et de contrôle de gestion, le contrôle interne de l'analyse des coûts devrait être en cohérence avec les actions correspondantes.

4.5 - RÔLE DES ACTEURS AU SEIN DU MINISTÈRE ET RÔLE DU COMPTABLE.

3 grandes catégories d'acteurs interviennent :

- ❑ Responsables de programme/gestionnaires.
- ❑ Contrôle de gestion/DAF.
- ❑ Comptable/DCM.

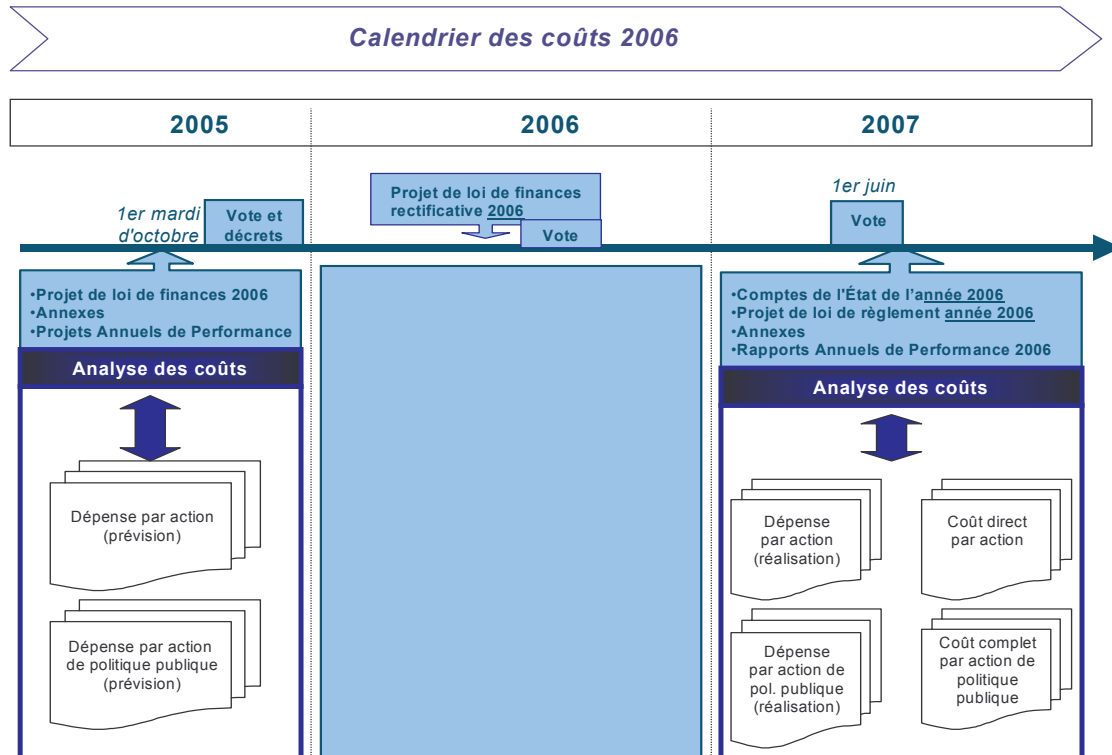
Le rôle du comptable est établi sur la base des principes définis dans les articles de la LOLF 51, 54 (exigence en matière de coûts), et 31 : « les comptables publics chargés de la tenue et de l'établissement des comptes de l'Etat veillent au respect des principes et règles mentionnés aux articles 27 à 30 ». Il est ainsi responsable de la mise en œuvre d'«une comptabilité destinée à analyser le coût des différentes actions engagées dans le cadre des programmes».

Les modalités envisagées prennent en compte le cadre contraint du palier 2006, et notamment **l'absence de système intégré**. Elles s'appliquent aux domaines budgétaire, de la comptabilité générale et de l'analyse des coûts, et constamment au niveau « action ».

Elles sont synthétisées dans les tableaux proposés ci-après.

		Le responsable de programme et les gestionnaires	La DAF/contrôle de gestion	Le comptable/DCM
Processus d'analyse des coûts	Autres tâches			
Détermination méthode de calcul <input type="checkbox"/> Etablissement des liens entre actions <input type="checkbox"/> Clés de répartition <input type="checkbox"/> Principes d'affectation		Est responsable et décide En concertation avec les autres responsables de programme concernés et sous l'égide éventuelle des comités d'arbitrage	Participe et conseille Veille à la cohérence S'assure de la documentation rigoureuse	Participe et conseille Veille à la cohérence S'assure de la documentation rigoureuse
<i>Audits par le CIAP (§ 3.3)</i>				
<i>Prévision de coûts par action (dépense et dépense complètes)</i>	Préparation du budget	Pilote du programme. Elabore des objectifs stratégiques. Est responsable de la mise en œuvre.		
	Exécution budgétaire et établissement des comptes.	Enregistre les dépenses par destination et par nature. <i>La répartition des rôles entre les DAF et responsables de programme sur ces éléments est à décider par chaque ministère en fonction de son organisation.</i>		Valide les enregistrements et passe les écritures complémentaires.
	Ventilation budgétaire des dépenses personnel	Détermine les méthodes en fonction de l'activité des agents	Enregistre et garantit les écritures	Enregistre et garantit les écritures
Recueil et exploitation de données extra-comptables (charges liées à l'immobilier par exemple, calculées selon prorata ETP/T...)		Prend les décisions de gestion selon les éléments de décision qui lui sont communiqués Peut être responsable de la production des données (selon organisation du ministère)	Est informé de ce qui peut l'aider à garantir la qualité comptable (ex changement de structures ou d'organisation...)	Est informé de ce qui peut l'aider à garantir la qualité comptable (ex changement de structures ou d'organisation...)
Extractions, retraitements et ventilations pour les besoins de l'analyse des coûts selon la méthode définie Cette ventilation peut être comptable ou extra-comptable selon les outils qui seront disponibles		Fournit ou valide les informations relevant de la gestion opérationnelle (ex : affectation des personnels)	Effectue les retraitements si le système le permet Vérifie que la méthode employée est conforme à celle qui a été décidée et documentée. Le cas échéant, il formule son avis auprès du ministre.	Effectue les retraitements si le système le permet Vérifie que la méthode employée est conforme à celle qui a été décidée et documentée. Le cas échéant, il formule son avis auprès du ministre.
Qualité de l'analyse des coûts.		Est responsable de la pertinence de l'analyse et de l'adéquation aux besoins de gestion (y compris réglementation) <i>La répartition des rôles entre les DAF et responsables de programme sur ces éléments est à décider par chaque ministère en fonction de son organisation.</i>		Est responsable de la qualité comptable.
Présentation et utilisation de l'analyse des coûts		Intègrent les coûts dans les PAP/RAP et autres documents budgétaires. <i>La répartition des rôles entre les DAF et responsables de programme sur ces éléments est à décider par chaque ministère en fonction de son organisation.</i>		Est responsable de la cohérence avec les états financiers

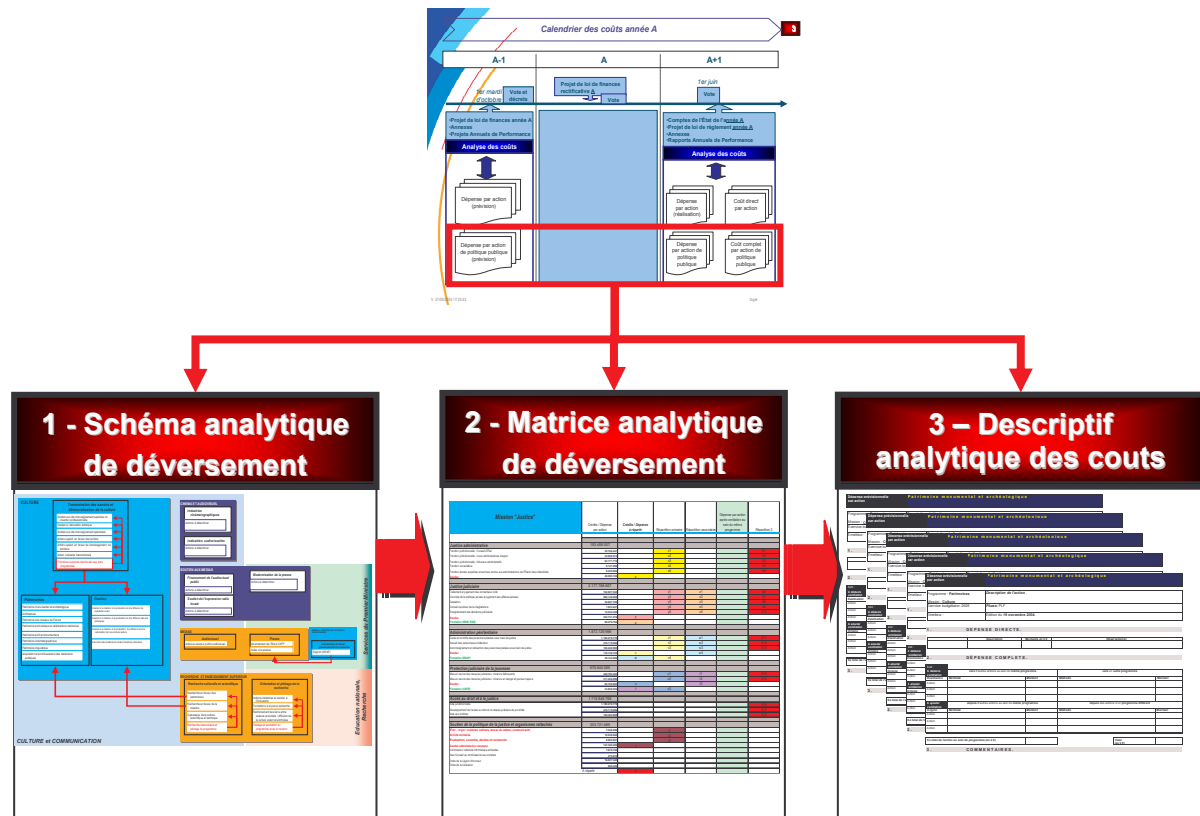
5 - CALENDRIER 2006 DE PRODUCTION DES COUTS



6 - DOSSIER D'ANALYSE DES COUTS (2006)

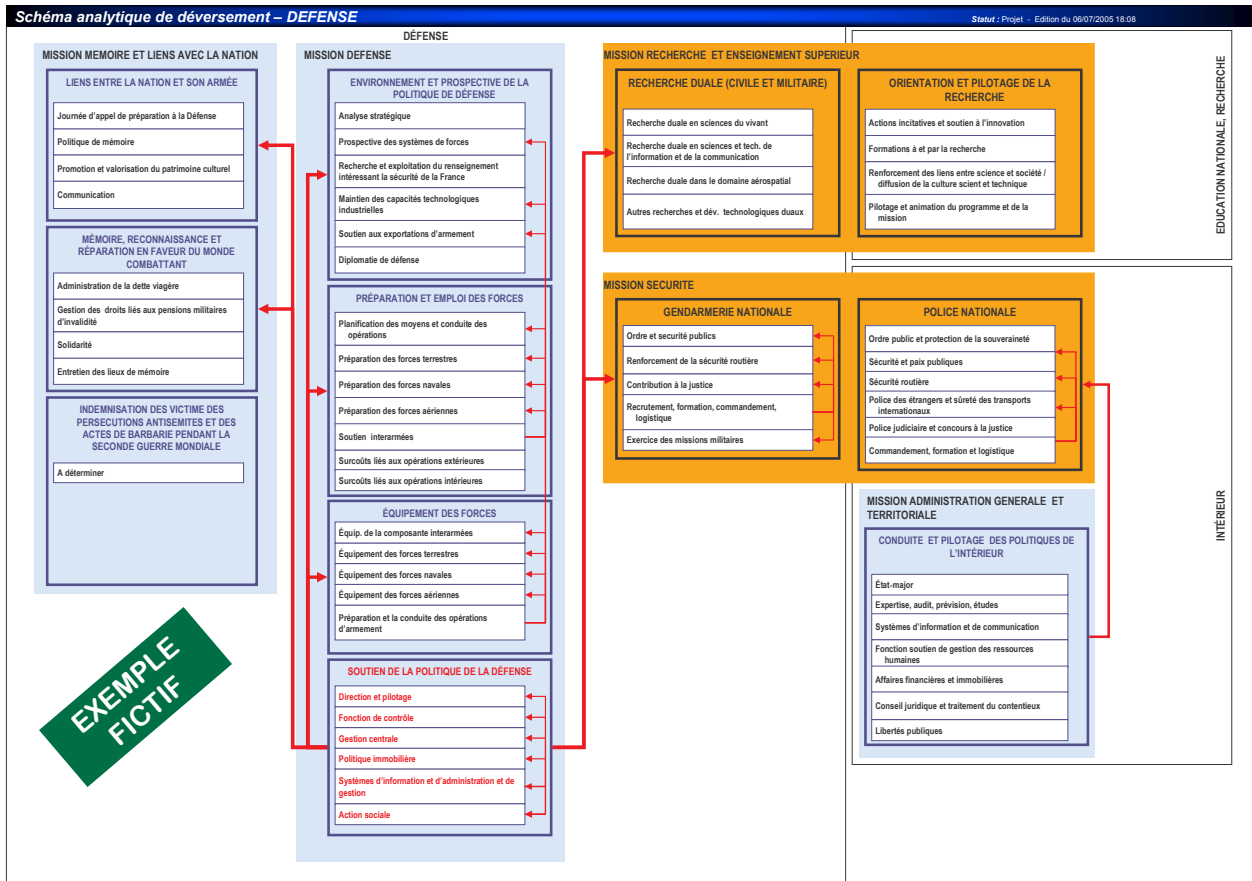
Premier niveau de synthèse de l'analyse des coûts, il présente la démarche analytique mise en œuvre de façon lisible et constitue le début des pistes d'audit.

Il se compose de trois documents utilisés dans un cycle de travail.



6.1 - SCHEMA ANALYTIQUE DE DEVERSEMENT

Cette cartographie met en évidence les choix de relations entre actions présentant un enjeu (volume, sensibilité, cohérence,...).



6.2 - MATRICE ANALYTIQUE DE DEVERSEMENT

Donne un contenu chiffré aux liens retenus d'action à action à partir des clés retenues.

	Crédits / Dépense par action	Crédits / Dépense à répartir	Répartition	Dépense par action après ventilation au sein du même programme	Répartition	Répartition	Dépense par action après ventilation d'autres actions de programmes distincts appartenant à la même mission	Répartition
Culture								
Patrimoines								
Patrimoine monumental et archéologique					x7	a1		
Architecture					x8	a2		
Patrimoine des musées de France					x9	a3		
Patrimoine archivistique et célébrations nationales					x10	a4		
Patrimoine écrit et documentaire					x11	a5		
Patrimoine cinématographique					x12	a6		
Patrimoine linguistique					x13	a7		
Acquisition et enrichissement des collections publiques					x14	a8		
Création								
Soutien à la création, à la production et à la diffusion du spectacle vivant					x15	b1		
Soutien à la création, à la production et à la diffusion des arts plastiques					x16	b2		
Soutien à la création, à la production, à la diffusion et à la valorisation du livre et de la lecture					x17	b3		
Economie des professions et des industries culturelles					x18	b4		
Transmission des savoirs et démocratisation de la culture								
Soutien aux établissements d'enseignement supérieur et insertion professionnelle			x1					
Soutien à l'éducation artistique			x2					
Soutien aux établissements d'enseignement spécialisé			x3					
Actions spécifiques en faveur des publics			x4					
Actions spécifiques en faveur de l'aménagement du territoire			x5					
Action culturelle internationale			x6					
Fonctions supports communes aux trois programmes		X	x0					
Médias								
Audiovisuel								
Aide au secteur public audiovisuel								
Recherche								
Recherche culturelle et scientifique								
Recherche en faveur des patrimoines			y1	a				
Recherche en faveur de la création			y2	a				
Opérateurs de la culture et de la création			y3					
Recherche transversale et pilotage du programme		Y						

6.3 - DESCRIPTIFS ANALYTIQUES DES COÛTS (2006),

Produits pour chaque action, permettent de documenter les travaux précédents. Ils mettent clairement en évidence les choix opérés et leurs impacts financiers.

Dépense prévisionnelle par action	Patrimoine monumental et archéologique
--	---

Programme : Patrimoines	<i>Description de l'action :</i>
Mission : Culture	
Exercice budgétaire: 2005	Phase: PLF
Emetteur :	Edition du 7 juillet 2005.

1. DEPENSE DIRECTE.

	Description	Montants en k €	Observation(s)

2. DÉPENSE COMPLETE.

Ss total de l'action au sein du programme (en k €)		Total (en k €)	
--	--	----------------	--

Soit :					
A déduire ventilation	vers d'autres actions au sein du même programme		vers des actions d'un autre programme		
	Destination	Méthode	Montant	Méthode	Montant
	Action				
	Action				
A ajouter ventilation	depuis d'autres actions au sein du même programme		depuis des actions d'un programme différent		
	Origine	Méthode	Montant	Méthode	Montant
	Action				
	Action				

3. COMMENTAIRES.

6.4 - ELEMENTS PRATIQUES.

6.4.1. - Notice relative aux schémas analytiques de déversement.

Présentation générale.

Le schéma analytique de déversement doit mettre en évidence de façon simple et claire les relations entre actions traitées au titre de l'analyse des coûts. A cet effet ; il fournit une lecture graphique immédiate des périmètres concernés –ministères, missions, programmes et actions – et des liens entre actions. Dans une première version, ces schémas sont établis par ministère.

Enjeux.

Les relations à traiter sont sélectionnées en fonction des enjeux auxquelles elles correspondent. Les critères de choix peuvent prendre en compte, notamment :

- les volumes financiers : en valeur ou en part relative du poids financier des actions concernées (perdantes et gagnantes) ;
- la sensibilité d'une action ;
- le besoin de cohérence dans l'affichage des politiques ;
- les disponibilités techniques d'information.

Construction des supports.

Les supports sont constitués par des diapositives PowerPoint éditées en format A3.

–

Conseils pratiques.






- **Mettre en forme la diapositive** : commande : *Fichier>Mise en page>Diapositives dimensionnées pour* : , introduire : Largeur : 36 , Hauteur : 26, orientation *Paysage*, puis OK.
- Pour une lisibilité optimale et une plus grande facilité de travail, il est recommandé de conserver le fichier maître à cette échelle (A3).

Lorsqu'un tirage A4 est nécessaire, le format d'impression peut être réduit :

- Enregistrer une copie du fichier sous un autre nom ;
- Modifier Diapositives dimensionnées pour A4, puis OK ;
- Imprimer.

Format des objets représentant les ministères, missions, programmes et actions.

Les ministères, missions, programmes et actions sont représentées par des rectangles. Afin d'obtenir des produits normalisés lisibles directement pour tous les ministères, la présentation graphique à appliquer est fixée en standard selon des codes suivants.

Éléments de présentation à employer	Mode d'affichage	Code couleurs		Exemple - Observations
		Fonds	Intitulés	
Périmètre ministériel	L'ensemble des programmes géré par le ministère est identifié sur un périmètre.	– Blanc	– Noir	
Mission interministérielle	La zone correspondante regroupe les programmes inclus dans la mission tous ministères confondus.	– Orange.	– Noir	
Mission ministérielle	La zone regroupe les programmes du ministère étudié.	– Bleu clair	– Noir	
Programme.	La zone regroupe les actions du programme.	– Le cadre vide laissant apparaître la couleur de la mission d'appartenance . Sans	– Bleu (mission ministérielle) – Noir (mission interministérielle) – Rouge programme à traiter majoritairement : conduite, pilotage et soutien, polyvalence,...	
Action.		– Blanc	– Noir – Rouge Si action à traiter: soutien, polyvalence	

Affichage des liens entre actions.

Les liens entre actions, entre actions et programmes et entre programmes sont représentés par des « connecteurs ».

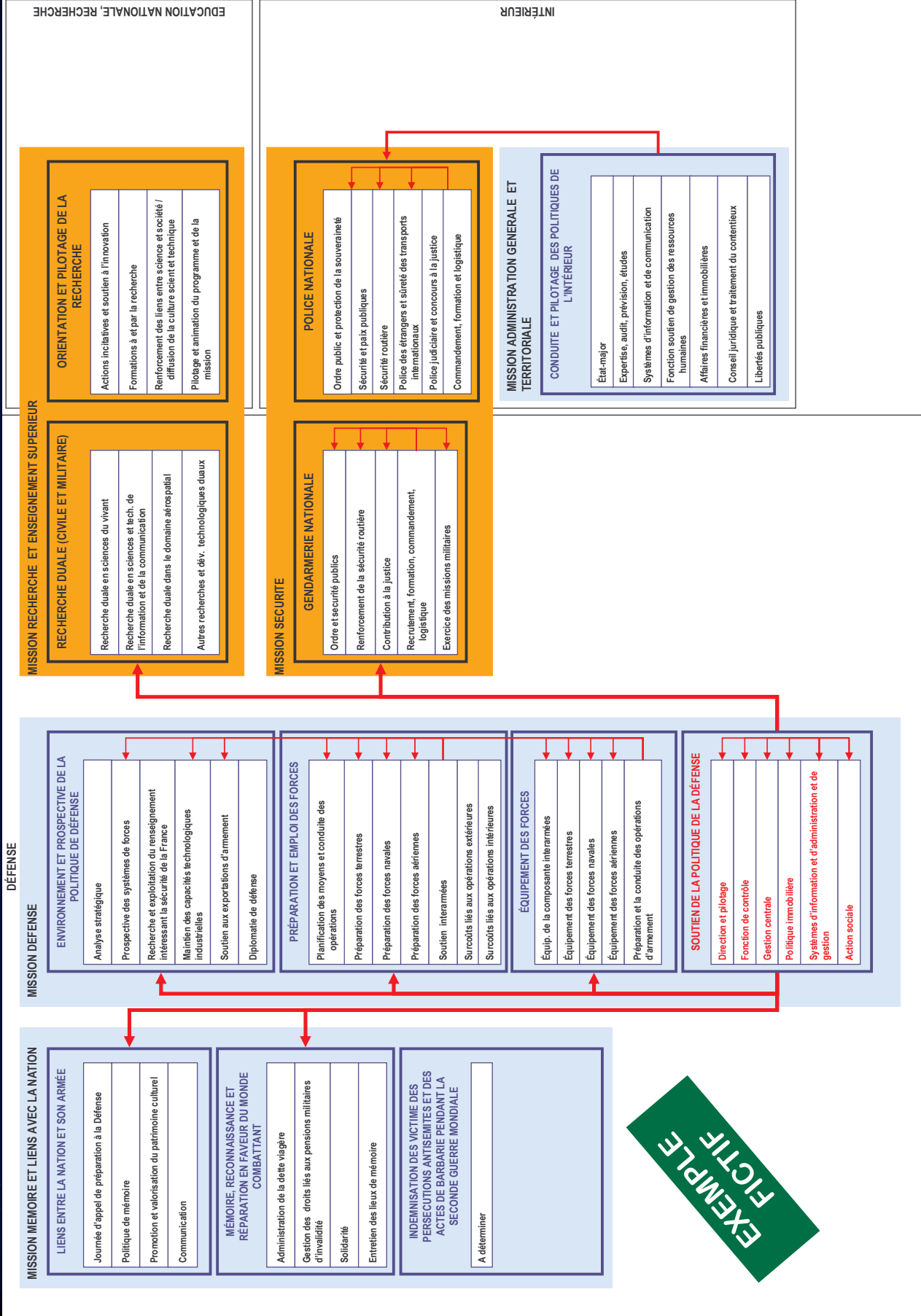
Conseils pratiques.

- Dans Powerpoint : afficher le barre de Dessin, sélectionner « Formes automatiques » , puis « Connecteurs », choisir le type de flèche ;
- Appliquer le connecteur depuis l'action/programme de départ vers la destination. Le connecteur est « accroché » quand ces deux extrémités représentent des carrés rouges.
- Sauf cas particuliers, les connecteurs sont rouges. Entre deux actions leur épaisseur est $\frac{3}{4}$ de point. Entre programmes, l'épaisseur est de $2^{\frac{1}{4}}$ point.

■ Exemple :

Schéma analytique de déversement – DEFENSE

Statut : Projet - Edition du 08/07/2005 17:07



EXEMPLE FICTIF

6.4.2. - Notice relative aux matrices de déversement

Objectif : modéliser et calculer les règles de déversement permettant de calculer le coût des actions.

Donne un contenu chiffré aux liens retenus en fixant les clés à appliquer.

Description et utilisation : Tableur Excel

Colonne	intitulé	Description	Commentaires
1	MPA	liste des missions programmes actions liées pour un ministère donné	
2	Crédits/dépenses par action	Montant figurant dans le PLF (tableau XL)	
3	Crédits/dépenses à répartir	<ul style="list-style-type: none"> - 0 si l'action est une action de politique sans fonction polyvalente à répartir ni conduite, pilotage et soutien - montant total ou partiel du crédit sinon 	
4 à XX	Répartition	répartition intra programme des actions soutien ou polyvalentes identifiées (Selon les options prises par le ministère) Montant en keuros ou formule de calcul qui s'appliquera automatiquement en prenant les chiffres de la colonne 3	autant de colonnes que nécessaire peuvent être rajoutées
1 ^{ère} Colonne en vert	Dépense par action au sein du même programme	Sous total intermédiaire pour un programme donné après ventilation de la partie soutien éventuelle	Somme algébrique colonne 2 + colonne 4 à XX
7 à XX	Répartition	répartition inter programme mais au sein de la même mission des actions soutien ou polyvalentes identifiées (Selon les options prises par le ministère) Montant en keuros ou formule de calcul qui s'appliquera automatiquement en prenant les chiffres de la colonne 3	autant de colonnes que nécessaire peuvent être rajoutées
8	Répartition	idem	autant de colonnes que nécessaire peuvent être rajoutées
2 ^{ème} colonne en vert	Dépense par action après ventilation d'autres actions appartenant à la même mission	Sous total intermédiaire pour un programme donné après ventilation de la partie soutien éventuelle	Somme algébrique 1 ^{ère} colonne verte + colonne 7+8
10	Répartition	Répartition d'actions appartenant à des missions distinctes	
11	Répartition	idem	autant de colonnes que nécessaire peuvent être ajoutées
3 ^{ème} colonne verte	Dépense totale par action de politique publique après ventilation d'autres actions appartenant à d'autres missions	Total final pour un programme donné après ventilation de la partie soutien éventuelle provenant d'autres missions	
13	Fiche descriptive du coût des actions	Renvoie à la description détaillée des principes et des calculs du coût de l'action.	

6.4.3. - Notice relative aux descriptifs analytiques des coûts.

Présentation générale.

Les descriptifs analytiques des coûts, produits pour chaque action, présentent une synthèse documentée des déversements et retraitements.

Produits en prévision –traitements de dépenses (uniquement en 2006 et 2007)– et en exécution –traitement des dépenses et des charges–, ils mettent clairement en évidence les choix opérés et leurs impacts financiers

Ces documents fournissent donc action par action les éléments de construction des coûts présentés.

Éléments d'information.

Sont identifiés :

- les mouvements entrants et sortants de chaque action ;
- le périmètre traité : mouvements internes à un programme, à une mission (ou exceptionnellement entre missions).

Pour chaque mouvement sont précisés :

- destination et origine des flux ;
- méthode de détermination des déversements ;
- montants retenus.

Ces éléments sont présentés sous formes de tableaux. En complément, une partie « Commentaires » permet d'ajouter toute information jugée nécessaire.

Variantes.

Les descriptifs analytiques des coûts sont produits en **deux variantes** dont les modèles figurent ci après :

1. Le **descriptif analytique du coût prévisionnel** des actions, illustrant la construction des informations insérées dans les projets annuels de performance (PAP). Il ne traite que de prévisions de dépenses de crédits de paiements en 2006 et 2007.
2. Le **descriptif analytique du coût des actions**, présentant les données restituées dans les rapports annuels de performance (RAP) à partir des dépenses (CP) et des charges.

Dépense prévisionnelle par action

Patrimoine monumental et archéologique

Programme : Patrimoines	Description de l'action :
Mission : Culture	
Exercice budgétaire: 2005	Phase: PLF
Emetteur :	Edition du 7 juillet 2005.

1. DEPENSE DIRECTE.

Description	Montants en k €	Observation(s)

2. DÉPENSE COMPLETE.

Ss total de l'action au sein du programme (en k €)	Total (en k €)
--	-------------------

Soit :		vers d'autres actions au sein du même programme		vers des actions d'un autre programme	
Destination	Méthode	Montant	Méthode	Montant	
Action					
Action					
Action					
A ajouter		depuis d'autres actions au sein du même programme		depuis des actions d'un programme différent	
Origine	Méthode	Montant	Méthode	Montant	
Action					
Action					
Action					

3. COMMENTAIRES.

Dépenses et coûts par action (réalisation)

Patrimoine monumental et archéologique

Programme : Patrimoines	Description de l'action :	
Mission : Culture		
Exercice budgétaire: 2005	Phase: LR / RAP	
Emetteur :	Edition du 7 juillet 2005.	

1. DEPENSE DIRECTE .

Description	Montants en k €	Observation(s)

2. DÉPENSE COMPLETE.

Ss total de l'action au sein du programme (en k €)		Total (en k €)
---	--	-----------------------

Soit :	vers d'autres actions au sein du même programme		vers des actions d'un autre programme	
A déduire ventilation Destination	Méthode	Montant	Méthode	Montant
Action				
Action				
Action				
A ajouter ventilation Origine	depuis d'autres actions au sein du même programme		depuis des actions d'un programme différent	
Origine	Méthode	Montant	Méthode	Montant
Action				
Action				
Action				

Observation(s) :

3. - COUT DIRECT.

Description	Montants en k €	Observation(s)

4 - COUT COMPLET.

Ss total de l'action au sein du programme (en k €)	
---	--

Total (en k €)	
---------------------------	--

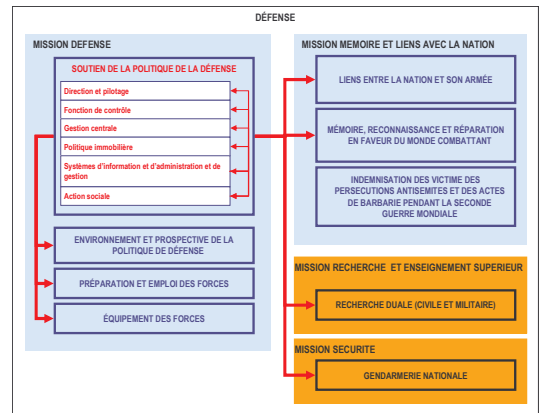
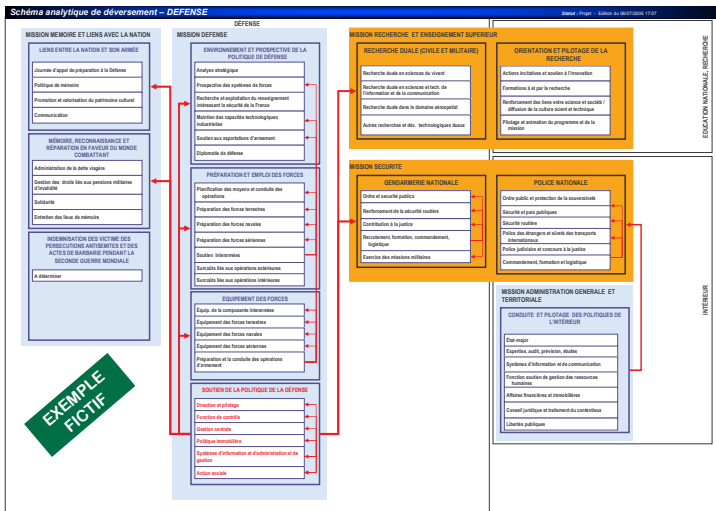
Soit :		vers d'autres actions au sein du même programme		vers des actions d'un autre programme	
A déduire ventilation	Méthode	Montant	Méthode	Montant	Montant
Action					
Action					
Action					
A ajouter ventilation	depuis d'autres actions au sein du même programme		depuis des actions d'un programme différent		
Origine	Méthode	Montant	Méthode	Montant	Montant
Action					
Action					
Action					

Observation(s):

7 - DU DOSSIER D'ANALYSE VERS LE PLF 2006.

Chaque document composant le dossier d'analyse ministériel permet d'extraire par programme la partie à associer du projet annuel de performances.

7.1 - SCHEMA.



7.2 - TABLEAU DES CREDITS PAR ACTION DE POLITIQUE PUBLIQUE.

Matrice analytique de déversement						
Mission "Justice"	Crédits (Dépense par action)	Crédits (Dépense à répartir)	Répartition		Dépense par action après ventilation au sein du régime	Répartition 3
			primaire	secondaire		
Justice administrative	193 455 527					
Justice administrative - Contentieux	28 748 443	21	21			
Justice administrative - Recours administratifs	264 707 084	21	21			
Justice administrative - Recours administratifs	32 711 000	21	21			
Justice administrative - Recours administratifs	4 107 084	21	21			
Justice administrative - Recours administratifs	3 238 000	21	21			
Justice judiciaire	2 177 788 927					
Justice judiciaire - Contentieux civil	1 060 000 000	21	21			
Justice judiciaire - Contentieux pénal	988 148 000	21	21			
Justice judiciaire - Contentieux pénal	10 000 000	21	21			
Justice judiciaire - Contentieux pénal	10 000 000	21	21			
Justice judiciaire - Contentieux pénal	12 000 000	21	21			
Justice judiciaire - Contentieux pénal	20 000 000	21	21			
Justice judiciaire - Contentieux pénal	48 478 742	21	21			
Administration pénitentiaire	1 873 129 996					
Administration pénitentiaire - Administration pénitentiaire	1 873 129 996	21	21			
Administration pénitentiaire - Administration pénitentiaire	1 873 129 996	21	21			
Administration pénitentiaire - Administration pénitentiaire	1 873 129 996	21	21			
Administration pénitentiaire - Administration pénitentiaire	1 873 129 996	21	21			
Protection judiciaire de la jeunesse	676 940 945					
Protection judiciaire de la jeunesse - Protection judiciaire de la jeunesse	676 940 945	21	21			
Protection judiciaire de la jeunesse - Protection judiciaire de la jeunesse	676 940 945	21	21			
Protection judiciaire de la jeunesse - Protection judiciaire de la jeunesse	676 940 945	21	21			
Protection judiciaire de la jeunesse - Protection judiciaire de la jeunesse	676 940 945	21	21			
Accès au droit et à la justice	1 715 946 755					
Accès au droit et à la justice - Accès au droit et à la justice	1 715 946 755	21	21			
Accès au droit et à la justice - Accès au droit et à la justice	1 715 946 755	21	21			
Accès au droit et à la justice - Accès au droit et à la justice	1 715 946 755	21	21			
Accès au droit et à la justice - Accès au droit et à la justice	1 715 946 755	21	21			
Soutien de la politique de la justice et organismes rattachés	203 721 625					
Soutien de la politique de la justice et organismes rattachés - Soutien de la politique de la justice et organismes rattachés	203 721 625	21	21			
Soutien de la politique de la justice et organismes rattachés - Soutien de la politique de la justice et organismes rattachés	203 721 625	21	21			
Soutien de la politique de la justice et organismes rattachés - Soutien de la politique de la justice et organismes rattachés	203 721 625	21	21			
Soutien de la politique de la justice et organismes rattachés - Soutien de la politique de la justice et organismes rattachés	203 721 625	21	21			

Crédits de paiement	Crédits par action prévus en 2006	Ventilation des crédits de pilotage, de soutien et/ou de polyvalence		Crédits après ventilation
		au sein du programme	entre programmes	
Programme Soutien des politiques économique, financière et industrielle				
Etat-majeur, médiation et support	403 273 818			
Expertise, audit, évaluation et contrôle	41 692 251			
Promotion de l'action du ministère	22 771 556			
GRH et autres politiques transversales	222 422 580			
Contribution au respect du droit et à la sécurité juridique	16 655 347			
Total du Programme	706 815 552	0	0	0
Ventilation des crédits de pilotage, de soutien et/ou de polyvalence vers (+) ou en provenance (-) d'autres programmes				
Gestion fiscale et financière de l'Etat et du secteur public local (Mission Gestion et contrôle des finances publiques)				
Stratégie économique et financière (Mission Stratégie économique et pilotage des finances publiques)				
Statistiques et études économiques (Mission Stratégie économique et pilotage des finances publiques)				
Développement des entreprises (Mission Développement et régulation économiques)				
Contrôle et prévention des risques technologiques et développement industriel (Mission Développement et régulation économiques)				
Régulation et sécurisation des échanges de biens et services (Mission développement et régulation économiques)				
Appels en garantie de l'Etat (Mission Engagements financiers de l'Etat)				
Epargne (Mission Engagements financiers de l'Etat)				
Majurations de rentes (Mission Engagements financiers de l'Etat)				
Versements à la Caisse nationale d'allocations familiales (Mission Engagements financiers de l'Etat)				
Charge de la dette et trésorerie de l'Etat (Mission Engagements financiers de l'Etat)				
Aide économique au développement (Mission Aide publique au développement)				
Recherche dans le domaine de l'énergie (Mission recherche et enseignement supérieur)				
Recherche industrielle (Mission recherche et enseignement supérieur)				

7.4 - EXEMPLE.

Coûts du programme et des actions

EXEMPLE
NON VALIDE

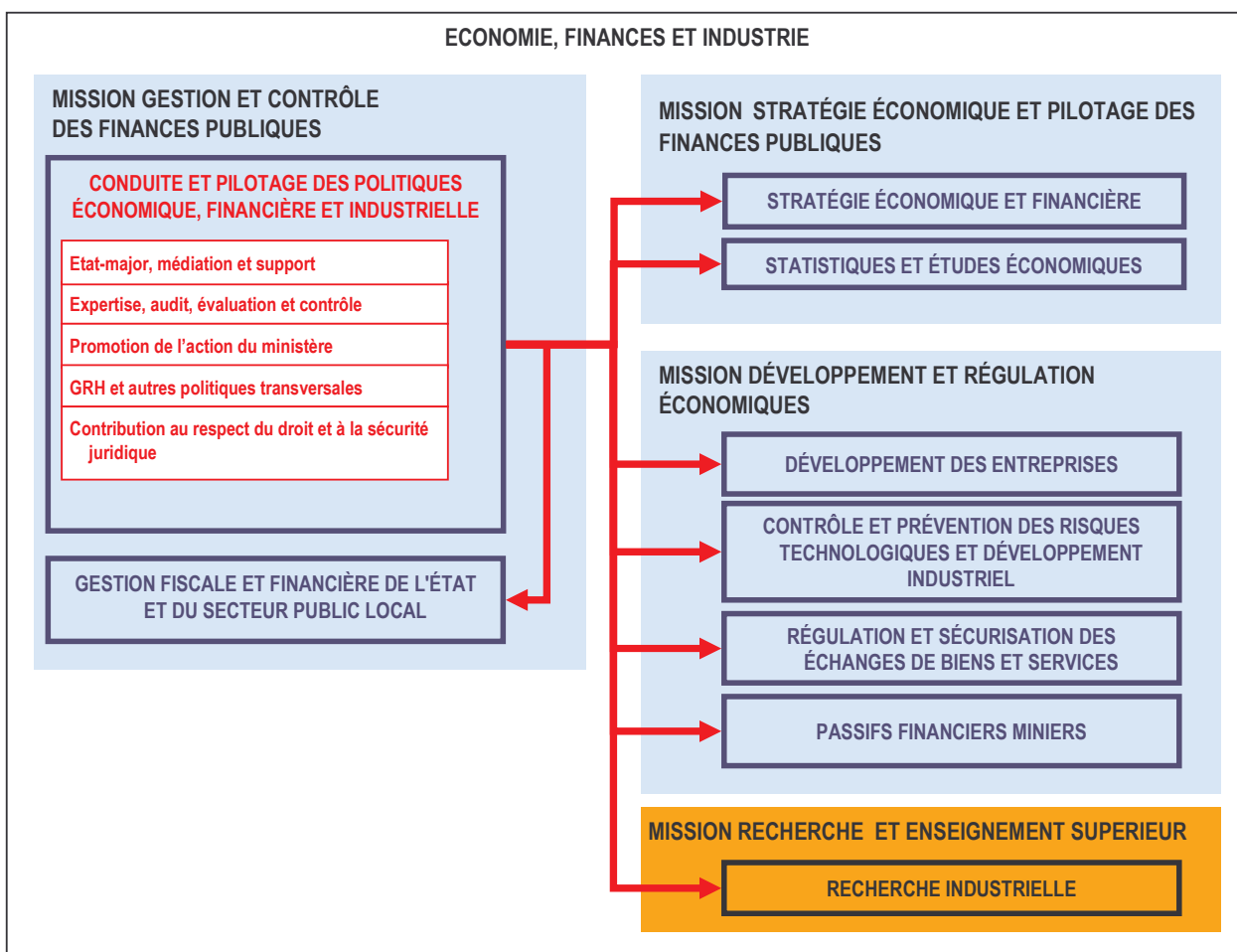
Avertissement

(Remarques de méthode communes à tous les programmes – à la charge de la DRB)

Schéma de déversement analytique du programme.

Présentation des liens établis :

- entre actions du programme ;
- avec des actions d'autres programmes.



Présentation des crédits concourant à la mise en œuvre de la politique

Crédits de paiement	Crédits par action prévus en 2006	Ventilation des crédits de pilotage, de soutien et/ou de polyvalence		Crédits après ventilation
		au sein du programme	entre programmes	
Programme CONDUITE ET PILOTAGE DES POLITIQUES ECONOMIQUE, FINANCIERE ET INDUSTRIELLE				
Etat-major, médiation et support	403.273.818			
Expertise, audit, évaluation et contrôle	41.692.251			
Promotion de l'action du ministère	22.771.556			
GRH et autres politiques transversales	222.422.580			
Contribution au respect du droit et à la sécurité juridique	16.655.347			
Total du Programme	706.815.552	0	0	0

Ventilation des crédits de pilotage, de soutien et/ou de polyvalence vers (+) ou en provenance (-) d'autres programmes	
	0
GESTION FISCALE ET FINANCIERE DE L'ÉTAT ET DU SECTEUR PUBLIC LOCAL (MISSION GESTION ET CONTROLE DES FINANCES PUBLIQUES)	0
STRATEGIE ECONOMIQUE ET FINANCIERE (Mission Stratégie économique et pilotage des finances publiques)	0
STATISTIQUES ET ETUDES ECONOMIQUES (Mission Stratégie économique et pilotage des finances publiques)	0
DEVELOPPEMENT DES ENTREPRISES (Mission Développement et régulation économiques)	0
CONTROLE ET PREVENTION DES RISQUES TECHNOLOGIQUES ET DEVELOPPEMENT INDUSTRIEL (Mission Développement et régulation économiques)	0
REGULATION ET SECURISATION DES ECHANGES DE BIENS ET SERVICES (Mission développement et régulation économiques)	0
APPELS EN GARANTIE DE L'ETAT (Mission Engagements financiers de l'Etat)	0
EPARGNE (Mission Engagements financiers de l'Etat)	0
MAJORATIONS DE RENTES (Mission Engagements financiers de l'Etat)	0
VERSEMENTS A LA CAISSE NATIONALE D'ALLOCATIONS FAMILIALES	0
CHARGE DE LA DETTE ET TRESORERIE DE L'ÉTAT (Mission Engagements financiers de l'Etat)	0
AIDE ECONOMIQUE AU DEVELOPPEMENT (Mission Aide publique au développement)	0
RECHERCHE DANS LE DOMAINE DE L'ENERGIE (Mission recherche et enseignement supérieur)	0
RECHERCHE INDUSTRIELLE (Mission recherche et enseignement supérieur)	0

Observation(s).

Présentation des fonctions de conduite, de pilotage et de soutien :

▪ internes au programme

Dans le cas des programmes bénéficiant d'une action soutien, c'est dans cet espace que l'on présente les fonctions de l'action soutien.

Expliquer prioritairement :

- pourquoi cette action existe, c'est-à-dire pourquoi les crédits ne sont pas directement prévus dans les actions dites de politique (c'est par exemple le cas lorsque le soutien est mutualisé (informatique, gestion immobilière,...) ;
- ce qu'elle contient
- son périmètre.

▪ externes au programme.

Partie renseignée par la DAF souvent identique pour tous les programmes soutenus – même contenu que ci-dessus.

▪ Modalités de rapprochement et de ventilation des dépenses de fonction de conduite, de pilotage et de soutien dans les actions.

Explications des choix et modalités de déversement de l'action soutien d'une part et d'autre part du programme « soutien » (cela revient à expliquer l'existence des connecteurs de déversement du soutien du schéma)

Moyens de gestion de politique (polyvalence)

CETTE PARTIE EST A REMPLIR UNIQUEMENT QUAND UN PROGRAMME (OU UNE ACTION) COMPORTE DES CREDITS POLYVALENTS (entrants/sortants) QUI LE LIE A D'AUTRES PROGRAMMES (OU ACTIONS).

▪ Présentation des fonctions polyvalentes affectant le programme (action).

Il faut traiter ici de la nature des moyens de gestion (essentiellement le personnel quand il est polyvalent), expliquer :

- pourquoi et comment ils contribuent à plusieurs politiques et donc à plusieurs programmes (exemple Agents d'une direction au profit des programmes X et Y).

- les méthodes de répartition employées dans le programme (action) d'origine vers les autres programmes (actions);
- le cas échéant les particularités du programme (choix, organisation, impacts,...)

Commentaire des résultats obtenus

TOUJOURS Commenter les résultats obtenus par action:

1. dans le périmètre de responsabilité du responsable de programme et après les traitements internes au programme. L'effet des choix de positionnement des crédits (en soutien ou ailleurs) a disparu. La présentation obtenue est donc celle qui ne fait plus apparaître que la finalité prévue des crédits.
2. après impact des autres programmes, pour avoir une vue complète.

Les parties en rouge sont les conseils rédactionnels à faire disparaître